

Баліцька В. В.,

*кандидат економічних наук, старший науковий співробітник
Інституту економіки та прогнозування НАН України,
докторант Державної установи “Інститут економіки
та прогнозування” НАН України*

ПАРАМЕТРИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ Й ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

Із впровадженням податкового обліку з 1997 р. серед науковців, політиків та практиків постійно дискутується питання про доцільність ведення податкового обліку як окремого виду. Багато досліджень присвячено вивченню взаємозв'язку і взаємовпливу податкової і бухгалтерської системи обліку в Україні. Наголошується на їх зближенні, оскільки відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” основою податкового обліку та складання податкової звітності мають бути дані бухгалтерського обліку, ведення якого є обов'язковим для всіх суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб.

Практичний і науковий інтерес являє порівняння загальних параметрів податкових баз двох обліків та кінцевого результату, яким є власне податок на прибуток.*

Податок на прибуток підприємств є прямим податком і залежить від масштабів об'єкта оподаткування. Прямі податки розподіляють податковий тягар таким чином, що більші обсяги коштів сплачують корпорації з вищими доходами. Такий принцип оподаткування вчені-економісти називають найприйнятнішим. За своєю питомою вагою податок на прибуток займає суттєве місце у вітчизняній податковій системі, а прибуток є основним джерелом внутрішніх інвестицій суб'єктів господарювання.

Система прямого оподаткування юридичних осіб в Україні характеризується частою зміною об'єкта оподаткування. З часу формування власної податкової системи країни у сфері податку на прибуток (дохід) підприємств було прийнято три основні законодавчі акти: 1) Закон України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій від 21.02.1992; 2) Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994; 3) Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997.

Хоча останній Закон має назву “Про внесення змін...”, він за своїм змістом та методологічним підходом є кардинально новим законодавчим актом. Слід звернути увагу на часту зміну об'єкта оподаткування, що вимагало відповідного перебудування аналітичних та програмних систем

* Порівняння у форматі оприлюднених даних можна здійснити лише на підставі статистичного збірника “Діяльність підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності”, де подані узагальнені показники форми № 2 “Звіт про фінансові результати” та Пояснювальної записки Мінфіну до проекту Державного бюджету, у якій наведені розрахункові дані для прогнозування надходжень податку на прибуток на основі податкових декларацій.

обслуговування обліку, а головне — значно збільшувало навантаження на велику кількість бухгалтерів та економістів. Зокрема, об'єктами оподаткування були: 1991 р. — прибуток; 1992 р. — валовий дохід; 1993 р. (перший квартал) — прибуток; 1993 р. (з другого кварталу) — 1994 р. — валовий дохід; 1995–1997 рр. (до 1 липня) — прибуток, що визначався шляхом коригування балансового прибутку. З липня 1997 р. об'єктом оподаткування став прибуток, що визначається за методологією податкового обліку на основі коригування валового доходу, валових витрат та вилучення амортизаційних відрахувань.

Нині прогнозні надходження податку на прибуток підприємств при формуванні проекту бюджету розраховуються на підставі динаміки надходжень попередніх років, даних декларацій з податку на прибуток підприємств з урахуванням змін податкового законодавства та інших законодавчих актів України, очікуваних змін ділової кон'юнктури (темтів росту обсягів продукції промисловості, тенденцій зовнішнього попиту), а також інфляційної ситуації (зміни індексу цін виробників промислової продукції та споживчих цін).

Розглянемо складові, що лежать в основі розрахунку обсягів податку на прибуток за даними податкового обліку, враховуються при визначенні очікуваного податку з прибутку та затверджуються Законом України про державний бюджет на відповідний рік (табл. 1).

Таблиця 1

Податок на прибуток підприємств (за даними податкового обліку, млн. грн)

Статті	2003	2004	2005
1. Скоригований валовий дохід (дані декларацій)	1 176 207	1 577 164	1 856 662
2. Скориговані валові витрати (дані декларацій)	1 110 446	1 482 631	1 747 951
3. Податкова амортизація (дані декларацій)	15 783	20 839	30 069
4. Об'єкт оподаткування (1–2–3)	49 978	73 694	78 642
5. Балансові збитки, не компенсовані прибутками до 01.01.2003 (дані декларацій)	3426	1190	16
6. Прибуток, звільнений від оподаткування (пільги)	2597	4278	426
7. Прибуток, що підлягає оподаткуванню (4–5–6)	43 955	68 226	78 200
8. Ставка податку на прибуток	30	25	25
9. Нараховано податку на прибуток (7 x 8:100)	13 187	17 056	19 550
10. Зменшення нарахованого податку на прибуток (у т. ч. вартість торгових патентів, придбаних платниками)	2043	3120	2649
11. Всього по підприємствах (9–10)	11 144	13 936	16 901
12. Податок на прибуток банківських організацій	389	461	497
13. Податок на прибуток страхових організацій	126	186	206

Продовження табл. 1

Статті	2003	2004	2005
14. Всього (11+12+13)	11 659	14 583	17 604
15. Надходження за актами контрольних перевірок, у тому числі штрафні санкції, пені	1047	1093	5043
16. Надходження по реструктуризованих сумах та в погашення податкового боргу	532	486	590
17. Загальна сума податку на прибуток (14+15+16)	13 238	16162	23 237

Джерело: Пояснювальна записка до проекту Закону України “Про Державний бюджет України” на 2006 рік (с. 357), на 2007 рік (с. 369) / Міністерство фінансів України.

Як свідчать дані табл. 1, за 2005 р. база оподаткування згідно з податковим обліком по підприємствах була визначена в обсязі 78 642 млн грн, пільги – 426 млн грн, а податок на прибуток (за мінусом вартості торгових патентів) – 16901 млн грн. Ці дані будуть порівнюватися з показниками бухгалтерського обліку.

Відповідно до звіту Міністерства фінансів України “Про виконання Державного бюджету за 2005 рік” надходження податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету фактично склали 23,5 млрд грн, що становить 104,4 % річного розрахункового показника та 145 % фактичних надходжень за 2004 р. На збільшення надходжень податку на прибуток у 2005 р. вплинула відміна значної кількості пільг з оподаткування, зокрема ліквідовано пільги для спеціальних режимів економічної діяльності та вільних економічних зон, обмежено дію пільгового режиму оподаткування при виготовленні книжкової продукції, скасовано звільнення від оподаткування окремих видів інших доходів, а також суттєво збільшено нарахування за актами контрольних перевірок та штрафних санкцій (до 5043 млн грн проти 1093 млн грн у 2004 р.).

Пільги у 2005 р. в обсязі 426 млн грн були надані: підприємствам, які брали участь у міжнародному співробітництві – 167 млн грн; при безоплатному виділенні працівникам вугільної галузі вугілля на побутові потреби – 44 млн грн; на добровільні внески до неприбуткових організацій – 42 млн грн; на державну підтримку родовищ корисних копалин – 46,7 млн грн; на звільнення від оподаткування прибутку, отриманого за рахунок міжнародної технічної допомоги для Чорнобильської АЕС – 16,4 млн грн; пільги громадським організаціям інвалідів – 28 млн грн; звільнення від оподаткування прибутку з виготовлення книжкової продукції – 22 млн грн; пільги, надані органами місцевої влади – 35 млн грн.

Найбільшими платниками податку на прибуток є приватні підприємства, які забезпечують 60 % усіх надходжень податку. Підприємства і організації, що перебувають у державній власності, забезпечили майже п'яту частину надходжень податку, підприємства, створені за участі іноземних інвесторів,

до бюджету перерахували 15 %, банківський сектор – 3,1 %, страхові організації – близько 1 %. У розрізі галузей найбільшу частку податку на прибуток за 2005 р. сплатили підприємства промисловості – майже 12 млрд грн, що становить половину усіх надходжень податку до бюджету.

Як зазначалося, за результатами господарської діяльності, податок на прибуток розраховується у бухгалтерському обліку. Але сплачують підприємства до бюджету певний податок на основі тієї суми, що розрахована у податковому обліку. Проте отриманий у податковому обліку податок насправді має “підпорядковане” значення. Такий висновок можна зробити з огляду на те, що при складанні балансу суб’єкти господарювання звіряють податковий прибуток із бухгалтерським і визначають різницю між сумою податку на прибуток, яка є результатом господарської діяльності (бухгалтерський облік) і тим, що перераховано у бюджет на основі податкового обліку. Вказані операції знаходять своє відображення в активі балансу у статті “Відстрочені податкові активи” (60-й рядок), а також пасиві балансу у статті “Відстрочені податкові зобов’язання” (460-й рядок). В активі балансу відображається сума податку на прибуток, що сплачена “наперед” і підлягає відшкодуванню в наступних періодах. Така різниця виникає внаслідок різних облікової та податкової баз оцінки. На початок 2005 р. загалом накопичилося 7,5 млрд грн. податку на прибуток, який згідно з податковим обліком сплачено у більшому обсязі, ніж потрібно було сплатити за даними бухгалтерського обліку. На кінець року залишок зріс до 8,8 млрд грн, тобто за рік приріст склав – 1,3 млрд грн. Ця сума свідчить про пряме вилучення грошових коштів із обороту підприємств.

Разом з тим у пасиві балансу наводяться відстрочені податкові зобов’язання. Це податок, що не був сплачений до бюджету через меншу податкову базу, ніж була база оподаткування у бухгалтерському обліку. На кінець 2005 р. відстрочений податок на прибуток дорівнював 4,5 млрд грн, а на початок року – 4,1 млрд грн. Тобто протягом 2005 р. відповідно до звітних даних балансів бюджет прокредитував підприємства на суму 0,4 млрд грн. Таким чином, на кінець 2005 р. накопичений переплачений податок на прибуток склав 8,8 млрд грн, а по іншому колу підприємств не сплачений податок у результаті меншої податкової бази, ніж бухгалтерська – 4,5 млрд грн. Отже, за весь попередній період, включаючи 2005 р., підприємства переплатили податку на прибуток на 4,3 млрд грн більше, ніж було розраховано за бухгалтерським обліком.

Слід зазначити до уваги, що у положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” сказано, що у статті “Відстрочені податкові активи” відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки. Із цього можна зробити висновок, що податковий облік у частині визначення податку на прибуток є лише проміжною ланкою, а “законним” результатом є прибуток і відповідно податок, що отримано за результатами господарської діяльності на підставі бухгалтерського обліку.

Значний науковий та практичний інтерес становить порівняння базових даних двох обліків. Як вже зазначалося, ці показники можна взяти лише з

пояснювальної записки до проекту Закону України “Про Державний бюджет України”, яку складає у відповідності із вимогами Бюджетного кодексу України Міністерство фінансів під час розрахунків обсягів податку на прибуток на основі податкового обліку, та із статистичного збірника “Діяльність підприємств – суб’єктів підприємницької діяльності” 2005 р., частина 1, де узагальнюються бухгалтерські звіти підприємств – баланс (форма № 1) та “Звіт про фінансові результати” форма № 2. Звісно, не можна бути впевненим, що ці бази можна повністю порівнювати. Є окремі відмінності при здачі звітів до органів статистики та податкової служби, а також відображенні операцій з оподаткування. Але навіть із певним припущенням на похибку та з огляду на відсутність інших оприлюднених даних порівняння баз двох обліків дає уявлення про процеси, що існують в обліковій сфері, та рівень розриву між головними показниками податкового та бухгалтерського обліку.

Як свідчать висловлювання у пресі бухгалтерів, експертів та податківців, більшою базою зазвичай є податкова. Тому вона є найприйнятнішою з погляду фіскальних завдань та наповнення бюджету. Це підтверджує і порівняння у табл. 2. Основна увага приділяється податковому обліку, в той час як бухгалтерський облік формує реальні фінансові результати і є справжнім підтвердженням ефективності господарської діяльності.

За даними бухгалтерської звітності 2005 р. (табл. 2), фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування підприємств (без банків та бюджетних установ), які одержали прибутки й оприлюднили їх у формі № 2 “Звіт про фінансові результати”, становили 86 004 млн грн, а об’єкт оподаткування у податковому обліку, за даними податкових декларацій (без банків та бюджетних установ), був розрахований в межах 78 642 млн грн (див. табл. 1).

Таблиця 2

Порівняння базових даних податкового та бухгалтерського обліку з податку на прибуток, млн грн

Статті	2003	2004	2005
Скоригований валовий дохід (дані декларацій податкового обліку)	1 176 207	1 577 164	1 856 662
Валовий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг) (форма № 2) (бухгалтерський облік)	1 198 202	1 688 578	1 823 806
<i>Різниця між податковим і бухгалтерським обліком</i>	<i>- 21 995</i>	<i>- 111 414</i>	<i>+ 32 856</i>
Скориговані валові витрати (дані декларацій податкового обліку)	1 110 446	1 482 631	1 747 951
Валові витрати (форма № 2) бухгалтерський облік	1 212 019	1 672 957	1 775 842
<i>Різниця між податковим і бухгалтерським обліком</i>	<i>-101 573</i>	<i>-190 326</i>	<i>-27 891</i>
Об’єкт оподаткування у податковому обліку (без банків та бюджетних установ)	49 978	73 694	78 642

Статті	2003	2004	2005
Фінансові результати звичайної діяльності до оподаткування підприємств, які одержали прибутки (форма № 2) (без банків та бюджетних установ) (бухгалтерський облік)	43 903	71 931	86 004
<i>Різниця між податковим і бухгалтерським обліком</i>	<i>+6075</i>	<i>+1763</i>	<i>– 7362</i>

Розраховано на основі джерел: Пояснювальна записка до проекту Закону України “Про Державний бюджет України” на 2006 рік (с. 357), на 2007 рік (с. 369) / Міністерство фінансів України; “Діяльність підприємств – суб’єктів підприємницької діяльності” 2005 р. Ч. 1 / Держкомстат України.

Таким чином, податкова база за 2005 р. була меншою за бухгалтерську на 7362 млн грн. У 2003 р., навпаки, база податкового обліку перевищувала бухгалтерську на 6075 млн грн, у 2004 р. – на 1763 млн грн.

Водночас з відношення різниці між податковим та бухгалтерським обліком до бази бухгалтерського обліку впливає, що у 2003–2005 рр. коливання скоригованих доходів та витрат, а також об’єкта оподаткування коливається, в основному, у межах 1,5 – 8,5 %. Значно відрізнялася лише нарахована податкова амортизація від бухгалтерської. З огляду на те, що ця складова займає лише 2 % від скоригованих валових витрат, вона не справляє відчутного впливу на загальні результати по Україні (табл.3). Але для підприємств це має велике значення.

Таблиця 3

**Нарахована амортизація
у бухгалтерському та податковому обліку, млн. грн**

Показник	2003	2004	2005
Податкова амортизація (дані декларацій)	15 783	20 839	30 069
Бухгалтерська амортизація (дані Держкомстату)	42 000	46 282	56 866
<i>Різниця між податковим і бухгалтерським обліком</i>	<i>– 26217</i>	<i>–25443</i>	<i>–26797</i>

Джерело: Проект Державного бюджету на 2004, 2005, 2006 рік / Міністерство фінансів України. – С 357, 359, 339, 697, 814.

Отже, податкова амортизація у 2003–2005 рр. була значно меншою, ніж бухгалтерська. Виведення з-під оподаткування амортизаційних відрахувань у податковому обліку, як правило, застосовується для розширення внутрішніх джерел нагромадження. Проте на практиці результат виявився дещо іншим. Загальна сума податкової амортизації в цілому по Україні менша, ніж бухгалтерська. Оскільки при складанні податкової декларації податкова амортизація віднімається від сальдо скоригованого валового доходу та скоригованих валових витрат, менша сума амортизаційних відрахувань у результаті збільшує базу оподаткування і це для суб’єктів господарювання

є принциповим з огляду на те, що сума зносу в цілому по Україні на кінець 2005 р. вже сягнула 614 млрд грн. Тому збільшення обсягів амортизаційних відрахувань з відповідним зменшенням бази нарахування податку на прибуток має важливе значення для розширення власних інвестиційних ресурсів та підвищення зацікавленості суб'єктів господарювання у проведенні інноваційної політики на власному підприємстві.

Порівнюючи податок на прибуток, розрахований у бухгалтерському обліку на основі форми № 2 “Звіт про фінансові результати”, та отриманий за даними податкового обліку по підприємствах (без банків, донарахувань, штрафних санкцій), то можна відмітити, що бухгалтерський податок на прибуток за 2005 р. був майже на 3 млрд грн більший, ніж податковий (табл. 4).

Таблиця 4

Порівняння нарахованого податку на прибуток підприємств за даними податкового та бухгалтерського обліку, млн грн

Показник	2003	2004	2005
1. Податок на прибуток підприємств (без банків та бюджетних установ) (податковий облік)	11 144	13 936	16 901
2. Податок на прибуток страхових організацій	126	186	206
3. Податок на прибуток від звичайної та надзвичайної діяльності у бухгалтерському обліку (без банків та бюджетних установ, але включає податок на прибуток страхових організацій)	11 938	14 948	19 921*
Різниця між податковим і бухгалтерським обліком (1+2 – 3)	– 668	– 826	– 2814

Джерела: Пояснювальна записка до проекту Закону України “Про Державний бюджет України” на 2006 рік (с. 357), на 2007 рік (с. 369); “Діяльність підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності” 2005 р. Ч. 1 / Держкомстат України.

* Податок на прибуток (див. табл. 4) (19 921 млн грн) відрізняється від загальних надходжень податку на прибуток до зведеного бюджету (23 464 млн грн) на величину податку банківських установ, додаткових надходжень за актами перевірок та штрафних санкцій, надходжень по реструктуризованих сумах та погашення податкового боргу.

Таким чином, у результаті проведеного порівняння основних параметрів баз бухгалтерського та податкового обліку виявлено високий ступінь їх зближення (за винятком амортизаційних відрахувань).

Необхідно також звернути увагу на те, які можливості для моніторингу та проведення аналізу економічних процесів дає податковий облік. Слід зазначити, що в Законі від 28 грудня 1994 р. “Про оподаткування прибутку підприємств” особлива увага приділялася перевірці достовірності витрат, що відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), але починаючи з 1 липня 1997 р., відповідно до Закону України від 22 травня 1997 р. “Про оподаткування прибутку підприємств”, передбачається перевірка лише

правомірності визначення сукупного валового доходу і валових витрат, а контроль за формуванням собівартості продукції взагалі не передбачений.

Проте головним недоліком при нарахуванні податку на прибуток експерти вважають визначення саме об'єкта оподаткування. Відповідно до змісту Декларації з податку на прибуток у валовий дохід включається: доходи від продажу товарів (робіт, послуг); приріст балансової вартості запасів; доходи від виконання довгострокових договорів; прибуток від операцій з цінними паперами, фондовими та товарними деривативами; прибуток від операцій із землею; інші доходи. Коригування валових доходів здійснюється на такі статті: зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг); самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів; врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості.

До валових витрат віднесено: витрати на придбання товарів (робіт, послуг); убуток балансової вартості запасів; витрати на оплату праці; страхові збори (внески) до фондів загальнодержавного обов'язкового страхування; податки, збори, платежі; витрати, пов'язані із виконанням довгострокових договорів; добровільне перерахування коштів, передача товарів (робіт, послуг); від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року; витрати на поліпшення основних фондів; 85 % витрат від вартості товарів, придбаних у офшорних нерезидентів; інші витрати. Коригування валових витрат здійснюється на статті: зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг); самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів; врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості.

У частині формування валових витрат досі не врегульованими питаннями залишаються: застосування звичайних цін, можливість зменшення оподаткованого прибутку на суму податкових збитків, накопичених у минулих звітних періодах; необхідність ведення обліку балансової вартості основних фондів, що придбані до 01.01.2004, та балансової вартості нових основних фондів, що придбані після цієї дати; можливість віднесення до складу валових витрат частини витрат на поліпшення основних фондів, що не перевищує визначеного ліміту; віднесення до складу витрат 85 % вартості товарів (робіт, послуг), що були придбані у нерезидентів, які мають офшорний статус.

Таким чином, об'єкт оподаткування визначається як різниця між скоригованими валовими доходами, витратами та амортизаційними відрахуваннями. Потім від об'єкта оподаткування віднімаються балансові збитки, не компенсовані прибутками, та прибуток, звільнений від оподаткування. Наведене групування та класифікація доходів і витрат декларації з податку на прибуток показує, що вона побудована за принципами руху фінансових ресурсів. Але при цьому декларація не дає жодного уявлення про економічні показники господарської діяльності підприємств у сфері виробництва продукції, операційні витрати та їх складові. По показниках, які містить декларація, не можна зробити висновок про собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати та витрати на збут. Матеріальні витрати як елемент собівартості у податковій декларації фактично замінені операціями із придбання запасів та зміни їх балансової вартості. А результати фінансо-

вої діяльності — прибутком від операцій з цінними паперами, фондовими та товарними деривативами.

Але досвід свідчить про те, що економічна активність суб'єктів господарювання підвищується в тому випадку, коли оподатковується реальний прибуток, який отримує підприємство безпосередньо в процесі виробничої діяльності, основу якої становить собівартість продукції. Собівартість відображає фактичні витрати (нараховані), які віднесені на випущену готову продукцію, виконання робіт, послуг і тому має важливе значення для оцінки економічних тенденцій, що спостерігаються у виробничій сфері.

До 1997 р. на підставі бухгалтерської звітності податкові служби систематично проводили аналіз фінансового стану підприємств майже за всіма показниками, необхідними для забезпечення контролю за обґрунтованістю виробничих витрат та своєчасним надходженням податку з прибутку до бюджету. Головне, що при цьому аналізувалися параметри ліквідності підприємств, наявність власних фінансових ресурсів, накопичення боргів, порушення термінів виконання довгострокових і короткострокових зобов'язань, обсяги запасів та інші дані.

З 1 липня 1997 р. фінансова звітність підприємствами в податкові органи не подається. Валові витрати контролюються податковими органами при перевірці декларації з податку на прибуток, але ці витрати не збігаються із дійсними виробничими витратами. Податковий облік, який ведеться для цілей визначення податкової бази оподаткування прибутку підприємств, не пристосований до аналізу економічних елементів витрат виробництва. Форми бухгалтерської звітності (баланс (форма № 2) про фінансові результати) подаються лише до органів статистики. Тому на даний час відсутні механізми об'єктивної оцінки формування собівартості продукції, визначення адекватних факторів впливу на зменшення витрат і, відповідно, зниження ціни на товари та послуги.

Податкова звітність порівняно із бухгалтерською не дає повного уявлення про операційну, інвестиційну та фінансову діяльність, а головне — про стан платоспроможності платників податків. А в цій площині намітилися досить небезпечні тенденції. Зокрема, на кінець 2005 р. відповідно до зведеного балансу підприємств України у їх розпорядженні перебувало у 4 рази менше ліквідних грошових ресурсів, ніж було потрібно для негайної сплати податків до бюджету, страхових платежів, погашення процента за кредит, виплати заробітної плати та виконання інших нагальних зобов'язань. Таким чином, у короткостроковій перспективі підприємства, згідно з офіційною статистичною звітністю, є неплатоспроможними через високий рівень відволікання оборотного капіталу у дебіторську заборгованість та відсутність кредитування під факторингові операції та переоблік векселів. Тому фактичний стан платоспроможності та фактори, що її визначають, мають бути предметом обов'язкового моніторингу з боку фіскальних органів стягнення. Але подібний моніторинг та ґрунтовний аналіз можна здійснити лише на підставі бухгалтерської звітності.

Важливе значення для оцінки чинників, що впливають на податкову базу, є структура операційних витрат. Органи державної статистики узагальнюють її таким чином, що вона дає уявлення як про структуру витрат первинних виробників продукції (у промисловості, сільському господарстві), так і про те, як структура кардинально змінюється на стадії продажу продукції, тобто у сфері обігу (табл. 5).

Дані таблиці свідчать, що всі операційні витрати підприємств, що подають бухгалтерську звітність в органи статистики за 2005 р., склали 1 450 567,5 млн грн. Операційні витрати з реалізованої продукції, робіт послуг показують витрати підприємства з виготовлення продукції (робіт, послуг), реалізованої у звітному періоді. Цей показник групується за складовими: матеріальні витрати, вартість товарів та послуг, придбаних для перепродажу та реалізованих без додаткової обробки, амортизація, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші операційні витрати.

У загальній структурі операційних витрат, яка включає як сферу виробництва, так і сферу обігу з реалізації продукції, матеріальні витрати становлять 26,8 %. Із загальної вартості операційних витрат (1450,6 млрд грн) це лише 388,8 млрд грн. Слід зазначити, що у первинних виробників матеріальні витрати у структурі в 2–3 рази вищі. Зокрема, у промисловості – 66,8 %, сільському господарстві – 58,9 %, будівництві – 71 %.

Про гіпертрофовану функцію із продажу продукції свідчить вартість товарів та послуг, придбаних для перепродажу та реалізованих без додаткової обробки. У структурі операційних витрат вони становлять 54,4 %. Тобто із 1450,5 млрд грн операційних витрат 789,1 млрд грн було спрямовано на товари та послуги, які придбані для перепродажу. А ці фактори напряму впливають на необґрунтоване підвищення цін, передусім на споживчому ринку.

Як свідчить наведене, проблема підвищення ліквідності платників податків та формування собівартості є дуже важливою. Але ці процеси поки що не отримали відповідної оцінки та не стали предметом детальної уваги профільних установ. Моніторинг зазначених процесів можна здійснити лише на підставі форм бухгалтерської звітності. Тому для вироблення дієвих рішень необхідно зосередити в одному місці як функціональну роботу безпосередньо з платниками податків, так і моніторинг їх фінансової стійкості. Бухгалтерські звіти мають бути основою проведення оперативного аналізу формування виробничих затрат, фінансового стану підприємств, джерел формування капіталу, визначення об'єктів оподаткування прибутку та його перерахування до бюджету.

Тому доцільно на державному рівні розглянути питання щодо подання бухгалтерської (фінансової) звітності до податкових органів у повному обсязі, який затверджено Міністерством фінансів України і введено в облікову діяльність суб'єктів господарювання.

У проекті Податкового кодексу України в частині податку на прибуток передбачається: поетапне зниження ставки податку до 20 %; забезпечення стимулюючої ролі податкової амортизації в оновленні основних фондів шляхом використання принципу “прискореної амортизації” для виробничих

Структура операційних витрат з реалізації продукції (робіт, послуг) у 2005 р.

Показник	Обсяг реалізації продукції (без ПДВ та акцизу)	Операційні витрати, млн. грн	У відсотках до загальної суми операційних витрат						Операційні витрати на одиницю реалізованої продукції коп./грн
			матеріальні витрати	вартість товарів та послуг для перепродажу	амортизація	витрати на оплату праці	відрахування на соціальні заходи	інші операційні витрати	
Всього по економіці	1514549	1450568	26,8	54,4	2,5	5,9	2,1	8,3	95,8
<i>З неї:</i>									
Сільське господарство	26870,0	26203,1	58,9	0,2	5,8	19,1	3,1	12,9	97,5
Промисловість	468562,6	437498,2	66,8	9,3	3,6	9,1	3,6	7,6	93,4
<i>у тому числі:</i>									
– добувна	38867,1	34894,6	48,8	0,0	8,6	21,6	9,5	11,5	89,8
– обробна	355079,9	329071,3	77,0	0,2	2,8	8,1	3,1	8,1	92,7
– виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	74615,6	73532,3	26,6	54,2	4,6	8,0	3,0	3,6	98,5
Будівництво	51482,0	51037,1	71,0	1,1	2,0	11,5	4,3	10,1	99,1
Оптова й роздрібна торгівля	728059,0	710803,4	0,8	92,7	0,4	1,2	0,4	4,5	97,6
Готелі та ресторани	5195,7	5578,7	45,6	4,9	7,1	18,5	6,5	17,4	107,4
Транспорт і зв'язок	87017,3	75181,8	30,6	10,3	9,8	17,4	6,4	25,5	86,4
Фінансова діяльність	61742,9	53729,7	87,0	0,7	89,2	0,3	1,3	0,4	8,1
Операції з нерухомістю, здавання під найм	72920,9	76802,2	12,6	43,9	8,2	9,6	3,3	22,4	105,3

Джерело: статистичний збірник «Діяльність підприємств – суб'єктів підприємницької діяльності» 2005 рік. Ч. 2. – С. 86–88.

активів при запровадженні новітніх енергозберігаючих та інших інноваційних технологій; стимулювання інвестиційної діяльності шляхом введення інвестиційно-інноваційного податкового кредиту з податку на прибуток підприємств для всіх суб'єктів господарювання, що здійснюють кваліфіковані інвестиції інноваційного спрямування.

Водночас у проекті Податкового кодексу України передбачаються певні облікові новації, які полягають у визначенні так званих податкових різниць. Ці новації ще раз підтверджують, що результати податкового обліку мають, так би мовити, підпорядковане бухгалтерському обліку значення. У такому разі виникає логічне запитання, якщо спостерігається високий ступінь збігу двох баз обліків, чи є раціональним ведення трудомісткого та витратного податкового обліку додатково до бухгалтерського?

До продовження дискусії запрошуються практики, науковці, профільні установи, що ухвалюють рішення у сфері економічної і, зокрема, податкової політики.

Література

1. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997. – Інформаційно-правова система “Ліга”.
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV. – Інформаційно-правова система “Ліга”.
3. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 / Інформаційно-правова система “Ліга”.
4. Звіт “ Про виконання бюджету за 2005 рік” / Міністерство фінансів України.
5. Звітність підприємств. Посібник / За ред. професора Ю. А. Вериги. – Полтава: ІнтерГрафіка, 2003. – 544 с.
6. *Луніна І. О.* Державні фінанси та реформування міжбюджетних відносин. Монограф. – К.: Наукова думка, 2006. – 432 с.
7. *Меламед М. Я.* Валовий внутрішній продукт України та його податковий потенціал // Вісник Національного банку України. – 2005. – № 5. – С. 24 – 33; № 6. – С. 18 – 27.
8. Пояснювальна записка до проектів Закону України “Про Державний бюджет України” на 2003 рік, на 2006 рік, на 2007 рік / Міністерство фінансів України.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87. – Інформаційно-правова система “Ліга”.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353. – Інформаційно-правова система “Ліга”.

11. Статистичні збірники “Фінанси України” за 2003, 2004 р. / Держкомстат України.
12. Статистичний збірник “Діяльність підприємств – суб’єктів підприємницької діяльності” 2005 рік. Ч. 1, 2 / Держкомстат України.
13. Типове положення з планування, обліку і калькування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.1996 № 473. – Інформаційно-правова система “Ліга”.