

Національна академія наук України  
Інститут економіки промисловості

УДК: 336.2.027 (477) + 658

Вишневський Валентин Павлович

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ  
ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Спеціальність 08.06.01 - Економіка підприємства  
і організація виробництва

Автореферат  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
доктора економічних наук

Донецьк - 1998

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Інституті економіки промисловості Національної академії наук України (м. Донецьк)

Науковий консультант - доктор економічних наук, професор,  
академік НАН України  
Заслужений діяч науки і техніки України  
**Чумаченко Микола Григорович,**  
Інститут економіки промисловості НАН України, почесний директор

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор,  
Заслужений діяч науки і техніки України  
**Василик Остап Дмитрович,**  
Київський національний університет ім. Тараса Шевченка  
Міністерства освіти України (м . Київ),  
завідувач кафедри фінансів, грошового обігу та кредиту;

доктор економічних наук, професор  
Заслужений діяч науки і техніки України  
**Федосов Віктор Михайлович,**  
Київський національний економічний університет  
Міністерства освіти України (м . Київ),  
завідувач кафедри фінансів;

доктор економічних наук  
**Хобта Валентина Михайлівна,**  
Донецький державний технічний університет Міністерства  
освіти України (м . Донецьк),  
завідуюча кафедри економіки підприємства

Провідна установа - Науково-дослідний фінансовий інститут при Міністерстві фінансів України  
(м. Київ), відділ фінансових ресурсів держави

Захист відбудеться "18" грудня 1998 року о 13 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д  
11.151.01 в Інституті економіки промисловості НАН України за адресою: 340048, м. Донецьк-48,  
вул. Університетська, 77

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Інституту економіки промисловості НАН України  
за адресою: 340048, м. Донецьк-48, вул. Університетська, 77

Автореферат розісланий "13" листопада 1998 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради

\_\_\_\_\_ Поклонський Ф.Ю.

**Актуальність теми.** Забезпечити підвищення ефективності господарської діяльності підприємств і на цій основі сталого розвитку економіки України - важливе завдання, що стоїть перед економічною наукою. Вирішити його дуже складно. Один з основних шляхів - створення такої податкової системи, що, виконуючи свою основну функцію - формування доходів бюджету, не пригнічувала б господарську ініціативу підприємств, стимулювала розвиток виробництва продукції і надання послуг.

В колишньому СРСР проблемам оподаткування приділялася обмежена увага - як з ідеологічних міркувань, так і тому, що переважну частину доходів бюджету складали неподаткові надходження від соціалістичного господарства. Що ж стосується країн, які використовують економічні системи ринкового типу, то тут питання оподаткування завжди відносилися до числа найбільш актуальних. Податки в таких державах складають основне джерело фінансових ресурсів центральних і місцевих органів влади. За допомогою податків досягається більш рівномірний розподіл суспільного багатства і підвищується сукупна корисність прибутків всіх членів суспільства. Разом з тим податки можуть негативно впливати на ділову активність, а також викривляти ціни товарів, що призводить до нераціонального використання обмежених ресурсів. Застосовуючи податки, держава впливає на економічні процеси: посилюючи податковий тягар в одних випадках і послаблюючи в інших, вона може досягати змін у бажаному напрямку, хоч інколи зіштовхується і з несподіваними наслідками своїх дій. Тому одна з важливих задач, що постає перед кожним урядом, - зробити податкову політику менш руйнівною і більш ефективною, а наслідки її реалізації - заздалегідь передбачуваними.

Завдяки зусиллям багатьох генерацій учених значну кількість теоретичних і прикладних проблем в області оподаткування було вирішено. Однак це справедливо передусім стосовно умов стабільної змішаної економіки. В Україні же зараз господарство знаходиться у процесі трансформації, що супроводжується загальногосподарською і фінансовою кризою. Крім того, на відміну від розвинутих країн, основну частину навантаження по формуванню бюджету покладено на підприємства, особливо великі. Саме вони, що втягнуті в широкую мережу господарських взаємовідносин і застосовують складні інформаційні управлінські системи, складають основну ланку господарства України і є головними платниками податків.

Економічна наука виявилася не готовою до вирішення проблем створення системи оподаткування підприємств, адекватної таким специфічним умовам. Останнє підтвердження цьому - податкова реформа 1997 року, яка, незважаючи на тривалу підготовку, виявилася

недостатньо ефективною. Були прийняті рішення, що, поряд з багатьма позитивними моментами, мають ряд негативних наслідків і передусім для великих промислових підприємств, які складають фундамент української економіки. Одна з головних причина такого стану справ - відставання економічної теорії щодо розвитку наукових основ оподаткування підприємств в умовах перехідної економіки. Саме ця обставина і спонукала на проведення спеціального дослідження з цієї проблеми.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Роботу виконано в Інституті економіки промисловості НАН України (м. Донецьк) у відповідності з планами науково-дослідних робіт по темах 3.1.5.40 "Науково-методичні основи податкового регулювання розвитку промисловості республіки" (номер державної реєстрації А 01000493 Р) і 3.1.5.08 "Розробка науково-методичних основ вдосконалення податкової системи України" (номер державної реєстрації 0195 U 026782).

**Мета і задачі дослідження.** Мета дослідження - розробка цілісної наукової концепції оподаткування підприємств в умовах перехідної економіки, спрямованої на створення умов для підвищення ефективності їхньої господарської діяльності.

Головна ідея (наукова концепція) дослідження - створення сприятливого податкового режиму для розвитку підприємств за умови забезпечення стабільності податкових надходжень до бюджету і державних цільових фондів.

Для досягнення поставленої мети вирішено такі теоретичні, методичні і практичні задачі:  
виявлено інституціональні особливості податкової системи України;

встановлено макроекономічні обмеження податкової політики в умовах перехідної економіки;

охарактеризовано особливості процесу формування сучасної системи оподаткування підприємств України;

виконано аналіз рівня, складу і структури податків в Україні у порівнянні з розвиненими країнами і країнами, що розвиваються;

виявлено особливості механізму дії податків, що в найбільшій мірі впливають на роботу підприємств;

розроблено методику і виконано оцінку порівняльної ефективності рівномірної (прямолінійної) і встановленої новим законодавством податкової амортизації основних фондів;

виконано кількісне порівняння розмірів податкових зобов'язань з податку на додану вартість в умовах застосування старого і нового (згідно з законом від 3 квітня 1997 року) методів їхнього розрахунку;

проаналізовано механізм стимулювання розвитку підприємств за допомогою податкових пільг;

розроблено імітаційну економіко-математичну модель, що дозволяє оцінювати вплив податків на фінансово-господарську діяльність промислових підприємств;

виконано більше 40 варіантів обчислювальних експериментів з метою встановлення особливостей впливу окремих видів податків та їхньої сукупності на діяльність промислових підприємств;

виявлено основні чинники, що визначають коливання розмірів податкових платежів промислових підприємств до бюджету в умовах інфляції;

розроблено принципи оподаткування підприємств, що враховують особливості сучасних інформаційних систем управління виробництвом;

розроблено практичні рекомендації по вдосконаленню складу, структури і механізму обчислення податків, що сплачуються підприємствами, бухгалтерського обліку фінансових результатів господарської діяльності.

**Предмет і об'єкт дослідження.** Предметом дослідження є система оподаткування підприємств. Об'єкт дослідження - промислові підприємства України.

**Методологія дослідження.** Теоретичною і методологічною основою дисертаційного дослідження і розробки наукової концепції оподаткування підприємств в умовах перехідної економіки послужили положення економічної науки, викладені в працях вітчизняних та іноземних вчених, законодавчі і нормативні документи України та зарубіжжя.

Розробку наукових положень, методичних і практичних рекомендацій здійснено на підставі критичного вивчення опублікованих наукових праць, аналізу статистичних матеріалів, вивчення реальних господарських процесів в Україні та інших країнах, використання особистого досвіду дисертанта, набутого під час співробітництва з органами законодавчої та виконавчої влади, підприємствами і установами.

У процесі дослідження використовувались наукові методи статистичного аналізу економічних показників, економіко-математичного моделювання, логічного аналізу та іншого адекватного наукового інструментарію.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Отримані в ході дослідження результати в сукупності вирішують важливу наукову проблему - розвиток наукових основ оподаткування підприємств в умовах перехідної економіки.

Головний результат дослідження - нова цілісна наукова концепція оподаткування підприємств, що створює передумови для формування податкового режиму, сприятливого по відношенню до товаровиробника. Вона відрізняється від прийнятої в нинішній час по:

розумінню податкової проблеми - полягає не стільки в високій питомій вазі податків у ВВП, скільки в низькому розмірі самого ВВП і з цієї причини - у високій граничній корисності доходів підприємств, що вилучаються до бюджету;

основному способу її вирішення - не зниження податків у ВВП до величини менш 40%, що обмежує можливості держави вживати заходи по подоланню кризи, а створення сприятливих умов для розвитку виробництва передусім за рахунок такого вдосконалення складу і структури податків, техніки оподаткування підприємств, що враховує особливості їхнього функціонування в перехідній економіці та узвичаєні принципи бухгалтерського обліку;

оцінці очікуваних наслідків - зниження податків на підприємства створює передумови для зростання виробництва, але на відміну від розповсюджені точки зору, не гарантує автоматичного збільшення прибутків бюджету, а навпроти, може означати їхнє зменшення у коротко- та середньостроковій перспективі, а тому вимагає прийняття спеціальних компенсаційних заходів.

Створення цієї концепції стало можливим у зв'язку з отриманням в процесі дослідження нових наукових положень і розробок. До них, зокрема, відносяться:

нова характеристика податкової системи - це не тільки сукупність податкових законів, а інститут, що включає специфічний соціальний прошарок фінансових фахівців; правила і традиції бухгалтерського обліку; спеціально створені державою фіскальні і фінансові установи; формальні і неформальні процедури, пов'язані з обчисленням, сплатою і розподілом встановлених законодавством обов'язкових платежів;

характеристика обліково-інформаційного аспекту впливу податків на господарську діяльність підприємств, що виявляється через вимоги до організації бухгалтерського обліку, як найбільш важливого складника інформаційних систем управління підприємствами;

обґрунтування того, що оподаткування підприємств повинно базуватися на загально визнаних принципах бухгалтерського обліку фінансових результатів господарської діяльності;

розроблені в доповнення до вже відомих класичних нові принципи оподаткування підприємств, що враховують специфіку суб'єкту в умовах перехідної економіки і обліково-інформаційний аспект впливу податків на підприємства;

принципи побудови економіко-математичної моделі імітаційного типу, що дозволяє оцінювати вплив окремих податків, а також їх сукупності на фінансово-господарську діяльність промислових підприємств і доходи бюджету;

виявлені за допомогою економіко-математичної моделі особливості впливу податку на додану вартість (ПДВ), податку на прибуток, нарахувань на заробітну плату на промислові

підприємства в умовах зміни обсягів виробництва і реалізації продукції, темпів інфляції та інших чинників;

розвиток бюджетно-податкової концепції Лаффера з урахуванням чинника часу і для умов, коли розглядаються не доходи бюджету взагалі, а конкретні податки, що мають свої особливості обчислення і впливу на діяльність підприємств;

обґрунтування за допомогою розрахунків того, що зниження податків створює передумови для розвитку виробництва, але не надає гарантії зростання доходів бюджету - навіть в умовах первісно високого рівня податкового тиску і великих ставок податків на підприємства;

обґрунтування доцільності диверсифікації податків з підприємств, а саме того, що одну і ту ж суму доходу доцільно вилучати, використовуючи декілька різних податків, бази яких залежать від зміни обсягів реалізації продукції.

**Теоретичне значення дослідження.** Теоретичне значення результатів виконаного дослідження полягає в подальшому розвитку теорії оподаткування підприємств в умовах перехідної економіки. До числа результатів, що мають теоретичне значення зокрема відносяться: нова цілісна наукова концепція оподаткування підприємств; нові принципи оподаткування підприємств, адекватні загально визнаним положенням бухгалтерського обліку; оцінка очікуваних наслідків зміни податкового тягаря на діяльність промислових підприємств і доходи бюджету.

**Практичне значення отриманих результатів.** Використання результатів дослідження дозволяє підвищити ефективність господарської діяльності підприємств за рахунок створення сприятливого для розвитку виробництва податкового режиму.

До числа результатів, що мають практичне значення зокрема відносяться: механізм оцінки впливу податків на фінансово-господарську діяльність підприємств, оснований на методах імітаційного економіко-математичного моделювання; пропозиції з вдосконалення методів обчислення податків, складу і структури податкової системи, бухгалтерського обліку фінансових результатів господарської діяльності.

Частина практичних рекомендацій по вдосконаленню оподаткування підприємств (податку на прибуток і податку на додану вартість) була використана Головною державною податковою інспекцією України (лист ГДПІ України від 13 квітня 1995 року № 05-115/11-1592); Донецьким обласним відділенням Українського союзу промисловців і підприємців (ДОВ УСПП) і Донецькою обласною асоціацією керівників підприємств в їхній спільній постанові від 15 жовтня 1997 року "Про негайні заходи по вдосконаленню податкового законодавства", що була направлена Президенту України і Кабінету Міністрів України (лист ДОВ УСПП від 28 січня 1998 року № 01-3).

Передбачуваний масштаб подальшого практичного застосування результатів дослідження - на рівні народного господарства України шляхом використання в процесі вдосконалення законодавства про оподаткування підприємств.

**Апробація результатів дисертації.** Результати дослідження було викладено на:

міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми вдосконалення податкової системи України" (м. Київ, 1996 рік);

міжнародній науково-практичній конференції "Місто, регіон, держава: проблеми розподілу влади" (м. Слов'яногорськ, 1997 рік);

міжнародному науково-практичному семінарі "Залучення грошей для українських реформ: адаптація іноземного досвіду" (м. Донецьк, 1997 рік).

Здобувач використовував результати дослідження, приймаючи особисту участь в роботі по реформуванню податкового законодавства в рамках:

Комісії з питань економічної реформи і управління народним господарством Верховної Ради України (лист Комісії від 31 січня 1991 року № 06-3/14-47) (проект закону про податки з підприємств);

робочої групи по вдосконаленню податкового законодавства, створеної розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 серпня 1994 року № 609-р (проекти законів про податок на прибуток підприємств і організацій, про податок на добавлену вартість, про податок на майно підприємств).

Результати дослідження увійшли до 12 наукових доповідей і доповідних записок, підготовлених у 1991-1997 роках і направлених до Верховної Ради України, адміністрації Президента України, Кабінету Міністрів України, органів місцевого самоврядування.

**Публікація результатів дослідження.** Всього здобувачем опубліковано 47 наукових робіт загальним обсягом 150,0 ум. друк. арк., у тому числі безпосередньо по темі дисертації 26 робіт загальним обсягом 108,1 ум. друк. арк., з яких особисто автору належить 43,6 ум. друк. арк.

**Структура і обсяг роботи.** Дисертація складається з вступу, чотирьох розділів, висновків і додатків. Її загальний обсяг (до списку використаних джерел) - 387 сторінок машинописного тексту, у тому числі 32 ілюстрації та 26 таблиць, що займають 29 сторінок. Список використаних джерел налічує 201 найменування. 6 додатків займають 41 сторінку.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ПЕРЕХІДНОЇ ЕКОНОМІКИ. Фундамент економіки України складають великі

промислові підприємства, що виробляють більшу, ніж інші галузі народного господарства, частину валового національного продукту. Створення сприятливих умов для їхнього розвитку є обов'язковим для подолання кризи і забезпечення наступного сталого економічного росту.

У плановому господарстві держава мала багато різноманітних засобів регулюючого впливу на промислові підприємства. У зв'язку з переходом до використання ринкового координаційного механізму її можливості у цьому відношенні реалізуються передусім шляхом проведення раціональної податкової політики і формування податкової системи, адекватної задачам сучасного етапу розвитку народного господарства.

Виконане дослідження показало, що податкова система є інерційним і складним інститутом. Це не тільки сукупність податків та інших обов'язкових платежів, встановлених законодавством, але особливий інститут, специфічна форма суспільного устрою, що включає також податкові і фінансові органи, фахівців, правила і традиції бухгалтерського обліку, формальні і неформальні процедури, які пов'язані з обчисленням, стягненням і розподілом податків. Бухгалтери підприємств, робітники податкової служби і фінансових органів представляють собою специфічний соціальний прошарок, що володіє своєю яскраво вираженою і тривкою субкультурою.

Податкові зобов'язання визначаються за допомогою бухгалтерського обліку. Він використовується як "мова підприємництва", що обслуговує потреби власника і має свої національні особливості і традиції.

Реформування вітчизняної школи бухгалтерського обліку й адаптація наявного великого штату кваліфікованих кадрів об'єктивно необхідні у зв'язку зі зміною структури власності та ролі держави в економіці. Нові користувачі економічної інформації, що з'явилися в результаті господарського реформування, ставлять інші, ніж раніше, завдання і бажають мати інший, відповідний сучасним реаліям облік, який не буде мати одностороннього податкового спрямування, зручного здебільшого для податкових органів. Проте це не значить, що його слід створювати заново або сліпо копіювати міжнародні стандарти.

Обов'язковою умовою забезпечення успіху українських реформ є збереження спадкоємності поколінь і поступова адаптація вітчизняних балансових традицій у напрямі досягнення міжнародної порівнянності. З точки зору проблеми, яка розглядається, це означає, що, по-перше, механізм оподаткування підприємств треба будувати таким чином, щоб він, по можливості, знаходився в руслі випробуваних роками принципів бухгалтерського обліку. А, по-друге, що будь-які революційні перетворення в оподаткуванні, що не враховують відзначеної вище обставини, приречені на провал (як у свій час провалилися спроби революційної реорганізації обліку після жовтневої революції 1917 року, хоча тоді загальний напрямок змін був прямо протилежним).

На момент початку ринкових реформ в Україні податкова система характеризувалася:

спрямуванням на традиційні для планової системи суб'єкти (великі підприємства) і об'єкти оподаткування (прибуток, обороти з реалізації окремих товарів), методи обчислення податкових зобов'язань (основані на правилах соціалістичного бухгалтерського обліку, не пристосованих до інституту приватної власності, інфляції, вільної зовнішньоекономічної діяльності);

недостатньою підготовленістю податкових органів і бухгалтерів підприємств, відсутністю у них досвіду діяльності у новому економіко-правовому середовищі (новий організаційно-правовий статус, права і обов'язки підприємств; нові митні кордони і різке збільшення суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, валютних операцій; нові платіжні інструменти);

відсутністю або недостатнім розвитком традиційних для фіскальних інститутів у системі вільного підприємництва податків на споживання, майно і приріст капіталу, а також податкових інструментів, що дозволяють ефективно контролювати переведення прибутків від державних до комерційних структур, у тому числі через механізми трансфертних цін.

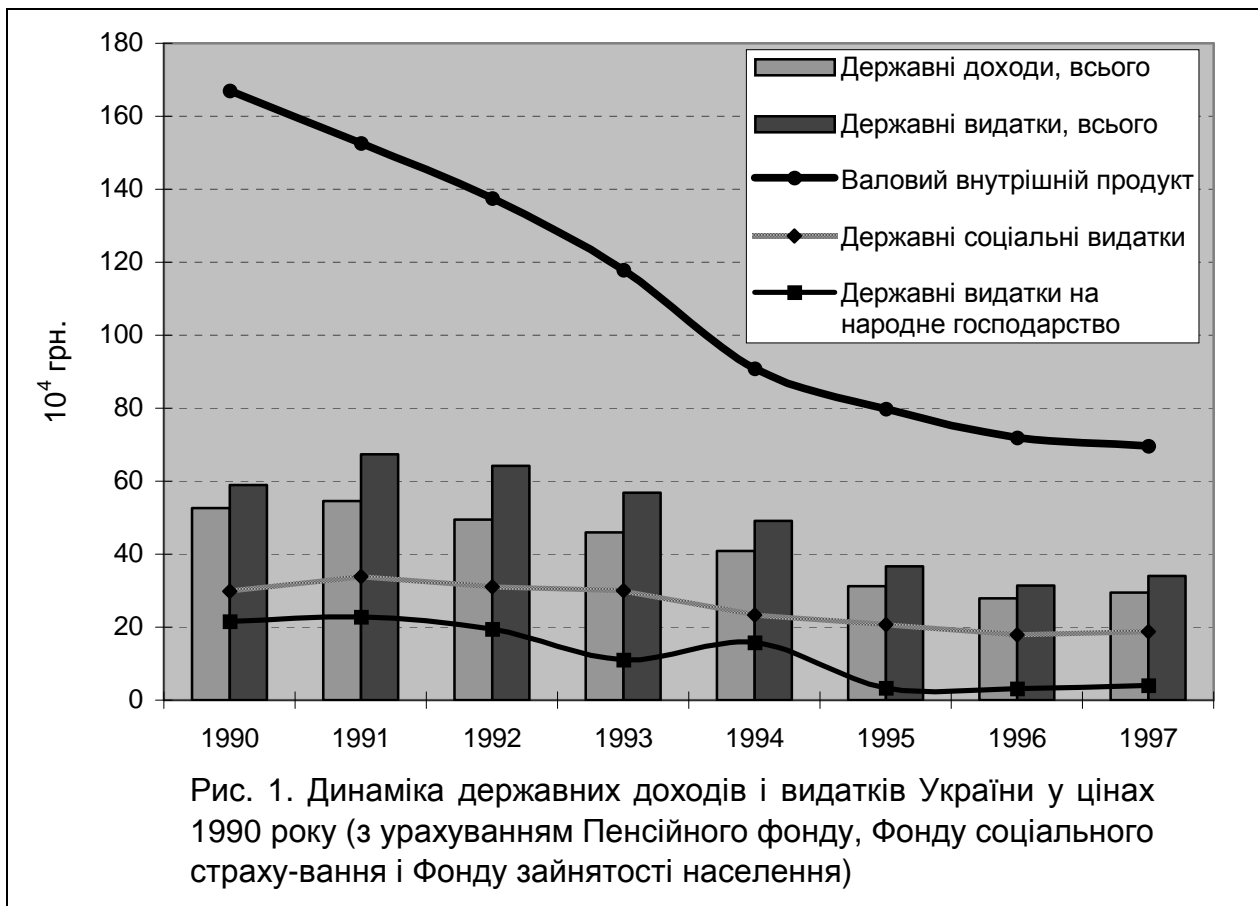
Стратегія реформування планової економіки після лібералізації цін передбачала вжиття заходів по фінансовій стабілізації. Це є необхідною передумовою подальшого просування вперед.

З точки зору бюджетно-податкової політики це означає, по-перше, що дефіцит бюджету, на відміну від планової економіки, стає інструментом макроекономічного регулювання. По-друге, що його треба підтримувати на такому рівні, щоб перевищення видатків над доходами (головним джерелом яких є податки) могло бути профінансоване за рахунок неінфляційних засобів. В іншому випадку виникають передумови для неконтрольованого зростання цін, що блокує економічний розвиток. При цьому незалежно від того, які податки (технічно досконалі чи ні, низькі чи високі) передбачені законодавством, головним стає ніким не встановлений інфляційний податок на заощадження в національній валюті. І, по-третє, що податкову систему треба налаштувати таким чином, щоб вона могла нормально функціонувати в умовах нестабільної господарської кон'юнктури.

Але фінансова стабілізація - це не самоціль. Головне завдання - забезпечення економічного росту шляхом повного використання, структурної перебудови і модернізації наявного виробничого потенціалу. Очевидно, що стабілізація не може бути тривалою, доки не досягнуто зростання валового внутрішнього продукту, що забезпечує надходження ресурсів, потрібних для соціальної адаптації населення і формування нової структури інвестицій, виробництва і споживання. Тому, що стосується податкової політики, то їй треба придати спрямованість на стимулювання розвитку виробництва за рахунок послаблення податкового пресу.

Разом з тим в умовах трансформації економіки, що супроводжується господарською кризою, існують певні бюджетні обмеження щодо компенсації наслідків очікуваного (принаймні

тимчасового) скорочення податкових надходжень. Це, зокрема, наявність об'єктивних меж емісії державних цінних паперів і скорочення державних видатків. Останні в реальному обчисленні вже значно менш, ніж на момент початку реформ, а їхню основну частину (більше 50%) складають витрати соціального характеру (рис. 1). Якщо фінансувати державні соціальні видатки хоча б на рівні 1990 року (а відтоді демографічна ситуація значно погіршилася), то тільки вони складуть більш 40% ВВП, виробленого у 1997 році.



До пропозицій по скороченню податків з підприємств, що складають основну частину доходів бюджету, треба підходити дуже обережно, а саме з урахуванням реальних можливостей для відповідних компенсацій з метою підтримання гранично допустимого в даних обставинах ступеня бюджетної незбалансованості. Економічне зростання скоріше досягається в результаті прямих державних інвестицій, що фінансуються за рахунок податкових надходжень, ніж в результаті зниження податкового тиску на підприємства, реакція яких на такі дії може бути непередбаченою. Тому кожний крок, що вживається в області податкової політики, повинен бути ретельно продуманим і обгрунтованим, а головна увага повинна приділятися планомірному вдосконаленню бюджетно-податкових інститутів і процедур для досягнення більшого ступеня їхньої відповідності новому економіко-правовому середовищу.

За роки, що минули з моменту проголошення незалежності України, була зроблена велика робота по розвитку і вдосконаленню податкової системи. Це стосується як інститутів, відповідальних за обчислення, стягнення і розподіл податків, так і нормативно-правової бази оподаткування. На протязі цього періоду прийнято десятки законів, видано тисячі нормативних актів, листів, роз'яснень. Головний підсумок виконаної роботи полягає в тому, що зараз, на відміну від перших років незалежності, оподаткування в основному нормативно відрегульовано, нові фіскальні інститути створено, багато недоліків, що були притаманні податковій системі на момент

початку ринкових реформ, усунуто. Тепер потрібно вжити заходи з розширення податкової бази, зменшення граничних ставок і вдосконалення механізму дії податків, підвищення ступеня їх збору та спрощення системи оподаткування - тобто виконати дії, що можна вважати універсальними для модернізації податкових систем в умовах господарського реформування, і які були зроблені, наприклад, багатьма латиноамериканськими країнами у постстабілізаційний період (на початку 90-х років).

Але є ще одне важливе завдання, що має пріоритетне значення для України. Незважаючи на відносну замкнутість податкової системи на фіскальних функціях, її функціонування як мінімум не повинно перешкоджати економічному розвитку. Саме у цьому питанні стосовно специфічних умов трансформації планової економіки, основаної на великих промислових підприємствах, до змішаної, що використовує ринковий координаційний механізм, ще треба знайти збалансовані рішення. Вони повинні базуватися на таких наукових принципах, що враховують як потреби суб'єктів оподаткування в нових умовах господарювання, так і внутрішню логіку розвитку самої податкової системи.

**РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ДІЮЧОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ.** Аналіз податкової системи України показав, що в цілому тепер вона вже не дуже відрізняється від тих, що мають розвинені країни Європи. Це стосується як складу і структури (вагомі податки на споживання у вигляді традиційного для Європейського Союзу ПДВ і акцизів; основані на деклараціях прибуткові податки з юридичних і фізичних осіб; відносно великі відрахування на обов'язкове соціальне страхування; мито, що займає невелику питому вагу у доходах бюджету), так і рівня податків (більше 30 але менше 50% ВВП). Українська податкова система за своїми параметрами ближча до тих, що характерні для індустріальних держав і європейських господарських і культурних традицій, ніж для бідних країн з низьким рівнем енергоспоживання на душу населення і нерозвиненою обробною промисловістю. Це природно, оскільки податкова система неминує відбиває особливості народного господарства, фундамент якого в Україні складають великі машинобудівні, металургійні, хімічні, вугледобувні та енергетичні підприємства. Незважаючи на економічну кризу, вони виробляють в декілька разів більше продукції, ніж, наприклад, сільське господарство, а трудові ресурси відрізняються високим рівнем освіти (переважна частина населення, зайнятого в народному господарстві, має вищу і середню освіту).

Витоки податкової проблеми лежать в тому, що хоча господарство і населення в Україні європейського типу, але прибутки на душу населення відносно низькі, більш того зменшуються на протязі останніх років. Так, якщо у Великобританії, Німеччині, Франції, Італії (як і Україна, вони

мають чисельність населення більш 50 млн. чол.) ВВП на душу населення перевищує \$20 000, то в Україні згідно з офіційних даних він менший \$1 000. Тому податкова система, що, враховуючи промисловий потенціал українського господарства, в цілому могла б вважатися нормальною, в умовах економічної кризи виявилася недостатньо ефективною, такою, що тисне господарську ініціативу. Реальний податковий тягар в Україні більш важкий, ніж у розвинених країнах, але не тому, що більша, ніж там, частина ВВП перерозподіляється через бюджетно-податкову систему, а тому, що в ній менший розмір самого ВВП.

Складність функціонування податкової системи в умовах економічної кризи рельєфно виявляються при аналізі окремих податків, що чинять найбільший вплив на діяльність суб'єктів господарювання, зокрема податків на прибуток підприємств, додану вартість, відрахувань на соціальні заходи.

Загальна картина розвитку цих податків в 1992-1997 роках - постійні коригування законодавчих і нормативних актів, тривалі і складні пошуки найбільш ефективною техніки оподаткування як з точки зору прибутків держави, так і стимулювання бажаних напрямків господарської діяльності. Це нормальний процес, оскільки названі податки - це великі за значенням для доходів бюджету і складні за технікою обчислення обов'язкові платежі, що так або інакше зачіпають економічні інтереси всіх суб'єктів господарювання.

У цей період оподатковуваний прибуток ґрунтувався на балансовому, що обчислювався згідно зі звичними для вітчизняних підприємств принципами бухгалтерського обліку. Завдяки цьому забезпечувалася спрямованість на те, що податок має вилучати прибуток, а не капітал підприємств.

ПДВ, відомий з зарубіжного досвіду як технічно найбільш досконала форма непрямого оподаткування видатків, визначався по прийнятому в Європі методу накладних.

Хоч до початку 1997 року як у відношенні ПДВ, так і у відношенні податку на прибуток значну частину технічних питань було вирішено, однак виконаний аналіз показав, що вони все ж таки мали істотні недоліки, що негативно відбивалися на ефективності податкової системи.

У відношенні податку на прибуток підприємств це:

складна і заплутана система розподілу видатків підприємств між джерелами фінансування (витратами виробництва або прибутком, що залишається в їхньому розпорядженні);

відсутність бухгалтерських стандартів, що визначали б єдині принципи розрахунку собівартості реалізованої продукції і оподаткованого прибутку;

застарілий порядок амортизації основних фондів.

Що стосується ПДВ, то це:

застосування різних методів розрахунку зобов'язань по ПДВ у залежності від категорії платника податку і виду господарських операцій;

відсутність єдиного порядку оформлення первинних документів, що фіксують суми ПДВ у ціні реалізованих і придбаних товарів;

обмежена матеріальна відповідальність держави за повне і вчасне відшкодування з бюджету підприємствам сум податку.

Головним же і найбільш істотним недоліком цих податків було те, що в умовах, які склалися, вони не стимулювали розвиток вітчизняних промислових підприємств, а отже, не сприяли подоланню економічної кризи.

Не вдалося вирішити проблему стимулювання розвитку виробництва і за допомогою спеціальних податкових пільг. Відсутність очевидного зв'язку між наданими пільгами і отриманими результатами у вигляді зростання обсягів випуску продукції і модернізації виробництва, технічні складнощі розрахунку податкових зобов'язань і контролю за сплатою податків в умовах численних винятків, призвели до того, що область застосування податкових пільг протягом останніх років поступово, але неухильно обмежувалася.

З метою усунення цих недоліків податкової системи, створення сприятливих умов для розвитку виробництва в 1997 році була проведена податкова реформа. Вона торкнулася передусім двох податків, що чинять найбільший вплив на діяльність підприємств - податку на прибуток і ПДВ. Її основна концепція - знизити питому вагу податків у ВВП, надати перевагу вітчизняному товаровиробнику, покращити механізм розрахунку податкових зобов'язань.

Дійсно, багато які положення нових Законів України "Про оподаткування прибутку підприємств" і "Про податок на додану вартість" мають таке спрямування: встановлення єдиної ставки податку на прибуток; розширення переліку витрат, на суму яких дозволено зменшувати оподатковуваний прибуток; новий порядок амортизації основних фондів; єдина схема розрахунку зобов'язань по ПДВ; введення єдиної форми податкової накладної; встановлення матеріальної відповідальності держави за невчасне відшкодування підприємствам ПДВ з бюджету.

Однак інші положення цих же законів мають діаметрально протилежне спрямування: виникнення податкових зобов'язань по принципу першої з подій, що сталася раніше (відвантаженню продукції або її оплаті); обмеження витрат на всі види ремонту 5% сукупної балансової вартості відповідних груп основних фондів на початок звітного періоду; обкладення ПДВ отриманих авансів, а також виробничих запасів і обладнання, що імпортуються; дискримінаційне оподаткування бартерних операцій і деякі інші.

Важливою особливістю нового закону про податок на прибуток підприємств став новий порядок амортизації основних фондів. Проведений його аналіз дозволив зробити такі висновки.

По-перше, при відносно високих темпах інфляції а, отже, високій банківській ставці відсотка новий порядок амортизації за методом залишку, що зменшується, а тим більш прискорена амортизація (для групи фондів 3) більш вигідні, ніж лінійна амортизація по нормах 1991 року. Як видно з рис. 2, при нормі дисконтування рівній обліковій ставці НБУ 4,5% в квартал (була встановлена 8 липня 1997 року), норма лінійної амортизації, що дозволяє накопичити таку ж суму відрахувань, як і метод залишку, що зменшується для групи фондів 2, повинна бути приблизно 4,2% в квартал або біля 17% в рік. Це більше, ніж норми амортизації 1991 року, встановлені для обчислювальної техніки і багатьох видів автомобільного транспорту.

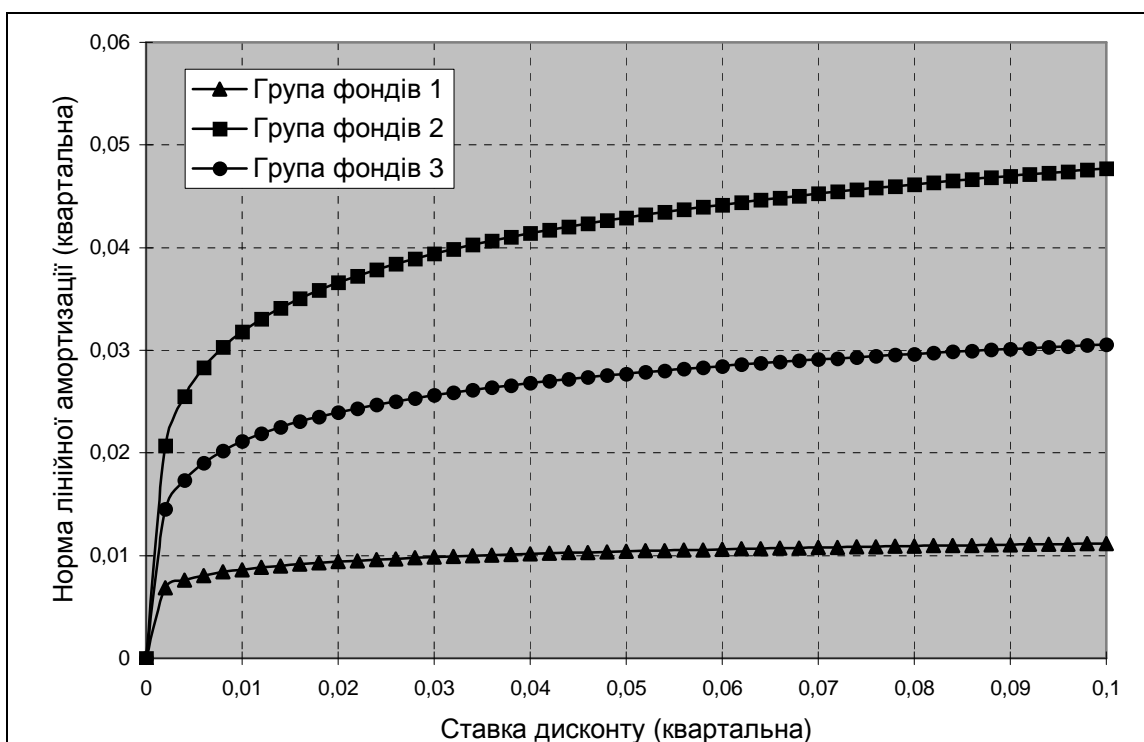


Рис. 2. Норми лінійної амортизації, що забезпечують накопичення амортизаційного фонду в такому ж розмірі, як і амортизація за методом залишку, що зменшується

По-друге, чим нижче норма амортизації за методом залишку, що зменшується, тим менш помітний вплив ставки дисконту на відносні переваги розглянутих методів амортизації. Тому, для групи фондів 1 застосовувати амортизацію за методом залишку, що зменшується, недоцільно - розрахунки у порівнянні з лінійним методом істотно ускладнюються, а економічний ефект незначний.

І, по-третє, оскільки існують відмінності в економічній ефективності окремих методів розрахунку амортизації, а також оскільки суб'єкти господарювання самі мають право приймати господарські рішення, остільки доцільно надати їм право самостійного вибору методу списання.

Ці висновки в цілому відповідають практиці розвинутих країн, в яких, звичайно, підприємства мають право вибирати між рівномірним і прискореними методами амортизації, а для будинків і споруд використовуються тільки лінійні норми списання.

Якщо ж характеризувати придатність встановленого законом порядку амортизації для фінансової звітності, то треба відзначити, що запропонований механізм амортизаційних відрахувань не відбиває і в принципі не може відбивати реального стану основних фондів. Отже він не повинен використовуватися у фінансовій звітності, оскільки викривляє інформацію про стан активів підприємства, призначену для відповідних зацікавлених користувачів.

Головною ж особливістю нових Законів України "Про оподаткування прибутку підприємств" і "Про податок на додану вартість" є те, що ними були введені принципово новий порядок визначення фінансових результатів і схема розрахунку оподатковуваного прибутку. Вони не були раніше апробовані і суперечать основоположним ідеям бухгалтерського обліку, зокрема принципу відповідності. Це призвело до того, що різко ускладнилася техніка розрахунку податкових зобов'язань, виникла (починаючи з другої половини 1997 року) заплутана і нічим не виправдана ситуація різних правил визначення моменту отримання доходів залежно від виду податку, з'явилися принципові розбіжності між податковим обліком, з одного боку, фінансовим і управлінським обліком, з іншого боку, між податковою і фінансовою звітністю. Зокрема це стосується відмінностей між фінансовими і податковими правилами:

визначення моменту реалізації продукції (робіт, послуг);

врахування витрат на придбання товарно-матеріальних цінностей (з метою обчислення зобов'язань з податку на прибуток товарно-матеріальні цінності можуть списуватися на валові витрати, не очікуючи моменту їхнього фактичного надходження і оприбуткування);

обчислення собівартості реалізованої продукції;

обліку витрат і фінансових результатів у зв'язку з здійсненням бартерних (товарообмінних) господарських операцій;

визначення сум амортизаційних відрахувань і обліку основних фондів.

Як відомо із досвіду розвинутих країн, між податковою і фінансовою звітністю можуть існувати відмінності. Але, по-перше, там вони стосуються окремих, головним чином другорядних аспектів і не порушують основоположних принципів обліку фінансових результатів господарської діяльності підприємств. У розвинутих країнах вони визначаються методом нарахувань (*accrual basis*) і ґрунтуються на розрахунках собівартості реалізованої продукції. По-друге, такі відмінності там допускаються здебільшого з метою полегшення податкового тягаря. В новому ж українському законодавстві постійні розбіжності між податковим і фінансовим обліком внаслідок запропонованого методу визначення дати реалізації по першій з подій, що сталася, означають

вимоги платити податки за будь-яких обставин господарської діяльності - навіть незважаючи на те, що при цьому порушуються традиційні принципи обліку, які лежать в основі всякого бізнесу.

По-третє, наявність розбіжностей між, з одного боку, податковим і, з іншого боку, фінансовим і управлінським обліком, між податковою і фінансовою звітністю не може трактуватися як правило, "світовий стандарт", застосування якого є обов'язковим, що не вимагає додаткової аргументації. Навпроти, традицією обліку багатьох європейських країн є якраз калькулювання як оподаткованого прибутку, так і прибутку, що розподіляється, по єдиних правилах.

По-четверте, при вирішенні питання про ту або іншу концепцію обліку треба передусім спиратися на національні традиції. При цьому важливо також враховувати витрати, пов'язані з підготовкою і перепідготовкою кадрів. Практика показує, що внести зміни в правила і положення - це ще не рішення проблеми. Необхідні великі зусилля по перенавчанню фахівців, перебудові системи професійного освіти.

Таким чином, труднощі, з якими зіткнулися підприємства (особливо великі, що мають складні системи реєстрації і узагальнення інформації про угоди і події) у ході практичного застосування нових законів, пов'язані з тим, що податкові реформи виявилися недостатньо підготовленими головним чином у відношенні інформаційно-облікових аспектів впливу податків на суб'єктів господарювання. Рішення були прийняті без чіткого усвідомлення і формулювання положень, що визначають побудову податкової системи у цьому відношенні, без критичного осмислення можливих альтернатив і прогнозу очікуваних наслідків.

У цілому податкова реформа 1997 року не вирішила проблему створення сприятливого податкового режиму для розвитку промисловості, оскільки нові Закони України "Про податок на додану вартість" і "Про податок на прибуток підприємств":

містять положення, що радикально змінюють методологію бухгалтерського обліку і організацію обігу документів, суперечать узвичаєним в ринковій економіці бухгалтерським принципам;

різко ускладнюють техніку розрахунку податкових зобов'язань;

означають у ряді випадків посилення податкового тиску на товаровиробників;

вимагають тривалого і систематичного навчання особливостям нового законодавства фахівців підприємств і податкової адміністрації, чого фактично зроблено не було.

Внесені чисельні зміни і доповнення до законів, хоч і покращують ряд технічних моментів, але не скасовують принципових помилкових рішень, що негативно відбиваються на діяльності передусім великих промислових підприємств.

Якщо характеризувати кількісний аспект впливу податків на виробництво, то і тут до

теперішнього часу ситуація залишається напруженою.

Як показали невдалі в 1997 році спроби зменшення податкового навантаження на собівартість продукції за рахунок скорочення відрахувань на соціальні заходи, внесків на ремонт і утримання автомобільних доріг, зробити це непросто. І не тільки тому, що в результаті таких дій деформується структура доходів, викликаючи опір певних груп їхніх одержувачів. Справа ще й в тому, що зміни податків чинять на товаровиробників не тільки прямий (через скорочення або зростання доходів, що залишаються після сплати податків), але і зворотний вплив - через залежність обігових коштів від темпів інфляції, що визначаються розмірами прибутків, які надходять до бюджету; зміну платоспроможного попиту на продукцію та інші чинники, що потребують спеціального вивчення.

**РОЗДІЛ 3. МОДЕЛЮВАННЯ ВПЛИВУ ПОДАТКІВ НА ГОСПОДАР-СЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ.** Для оцінки впливу податків на розвиток виробництва було розроблено економіко-математичну модель. Вона побудована таким чином, що імітує фінансово-господарську діяльність промислового підприємства: придбання ним матеріально-технічних ресурсів, використання їх для випуску продукції, що реалізується на ринку по цінах попиту, розподіл отриманої виручки на сплату податків (на прибуток, ПДВ і нарахувань на заробітну плату), придбання нових порцій матеріально-технічних ресурсів (рис. 3).

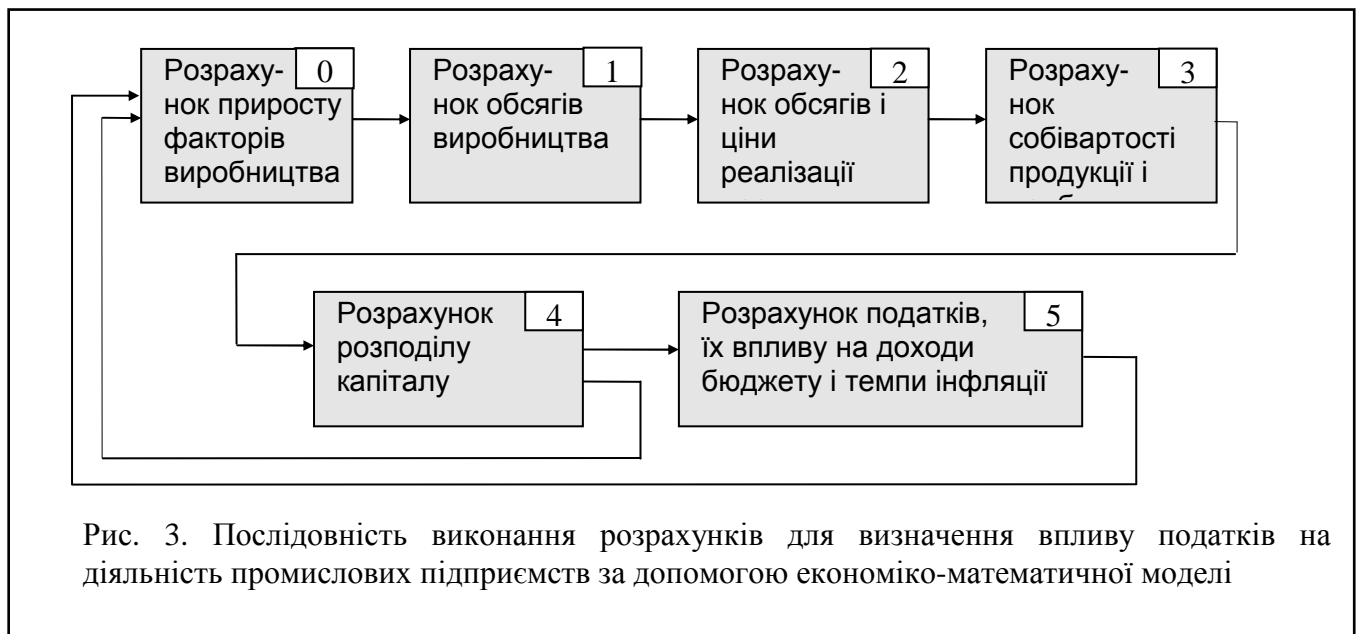


Рис. 3. Послідовність виконання розрахунків для визначення впливу податків на діяльність промислових підприємств за допомогою економіко-математичної моделі

Як вхідна інформація використано спеціально підготовлені дані, що характеризують роботу промисловості України в цілому за 1991-1996 роки. Таким чином вона вся виступає як єдиний суб'єкт господарювання (підприємство-представник), діяльність якого імітується. При

цьому, однак, модель не є інструментом прогнозування розвитку промисловості, а призначена тільки для аналізу механізму впливу податків у господарських ситуаціях, які розглядаються (більший або менший рівень інфляції, сильний або слабкий зв'язок між доходами бюджету і темпами зростання цін, еластичний або нееластичний попит на продукцію, що випускається).

Модель реалізовано у вигляді програми для ПЕОМ з використанням середовища програмування *Delphi 1.0*. В ній є функції вводу вхідних даних, виконання розрахунків і виводу результатів у вигляді таблиць і графіків.

На відзнаку від оптимізаційних математичних моделей підхід, що оснований на імітаційному моделюванні, дозволяє:

більш конкретно описувати господарську діяльність підприємств в динаміці і одержувати результати, які характеризуються звичними для економістів підприємств і фахівців в області оподаткування показниками;

визначати вплив широкого кола вхідних змінних (різні склад і ставки податків, більша або менша рентабельність продукції, різноманітні співвідношення між умовно-постійними і умовно-змінними витратами) на діяльність підприємств і їхні платежі державі, а тому не обмежує дослідника заздалегідь заданими жорсткими рамками.

Недоліки такого підходу - висока складність програмної реалізації на ПЕОМ, велике число можливих варіантів розрахунків, менша придатність з точки зору оцінки макроекономічних наслідків.

Для вивчення впливу податків на діяльність промислових підприємств і доходи бюджету за допомогою економіко-математичної моделі було проведено ряд обчислювальних експериментів (більше 40 варіантів). Експерименти виконувалися починаючи з відносно простих (абстрактних) варіантів, що призначені для виявлення особливостей "поведінки" розробленої моделі, до більш складних, що краще відтворюють дійсну практику та умови оподаткування підприємств.

Виконані розрахунки показали наступне.

Критерієм оцінки сили впливу окремих видів податків **на роботу промислових підприємств** може служити прибуток, що є основним власним джерелом коштів для розвитку виробництва. Податок на прибуток впливає на неї прямо і тому може мати найбільший вплив на функціонування суб'єктів господарювання: якщо вилучається прибуток, значить зменшуються ресурси розширеного виробництва - незалежно від того, як змінюються інші податки. Тому встановлення ставки податку на прибуток у розмірі, меншому ніж 100%, є необхідною (але, зрозуміло, не достатньою) умовою забезпечення розвитку бізнесу.

ПДВ і нарахування на заробітну плату не прямо впливають на розміри прибутку, що залишається в розпорядженні підприємств. Тому сила їхнього впливу в більшій мірі визначається чинниками, що прямо не пов'язані з оподаткуванням, а є по відношенню до нього зовнішніми.

Зокрема, стосовно ПДВ розрахунки показали, що багато залежить від призначення товару і типу покупця:

якщо покупець використовує придбаний товар як засіб виробництва, а отже має можливість відшкодувати суми ПДВ, що входить, з бюджету, то більш ймовірно, що ані підвищення, ані пониження ставок ПДВ не будуть чинити сильного впливу на фінансове положення товаровиробника-продавця товару;

якщо покупець використовує придбаний товар як предмет споживання, а отже не має можливості відносити суми ПДВ на розрахунки з бюджетом, то більш ймовірно, що ефект від зміни ставок ПДВ буде розподілятися між товаровиробником-продавцем і споживачем у відповідності з особливостями еластичності попиту на цей товар.

Крім того більш високі ставки ПДВ чинять негативний вплив на підприємства внаслідок наявності розриву між моментом оплати ПДВ у ціні товару і відшкодуванням його з бюджету, а також внаслідок підвищених видатків на придбання додаткових матеріально-технічних ресурсів у разі розширення виробництва.

Нарахування на заробітну плату впливають на прибуток через собівартість продукції. А тому сила їхнього впливу тим більша, чим вище розмір умовно-змінних витрат на оплату праці у порівнянні з умовно-постійними, а також, чим менша еластичність попиту на продукцію, що випускається.

Вплив окремих податків **на доходи бюджету** залежить, по-перше, від бази оподаткування - чим ширше база даного податку, тим більшою може бути сила його впливу. Тому 1% зміни ставки ПДВ при інших рівних умовах це більш сильний захід, ніж 1% зміни ставки податку на прибуток або нарахувань на заробітну плату.

По-друге, треба враховувати реакцію бази оподаткування на зміну ставок податку. Якщо коефіцієнт еластичності бази даного податку по ставці на даному інтервалі її зміни має значення  $\mathcal{E} \leq -1$ , то зниження ставки буде вести не тільки до зростання бази оподаткування, але і сум надходжень податку в бюджет, якщо ж  $\mathcal{E} \geq -1$ , то не зважаючи на зростання бази - до зменшення цих сум.

По-третє, зміна ставок даного податку порушує базу обчислення інших податків, а отже ще і таким чином впливає на платежі підприємств державі.

Виконані розрахунки також показали, що зниження ставок податків, починаючи від їхніх звичайних значень (30% - для податку на прибуток, 20% - для ПДВ, 50% - для нарахувань на

заробітну плату), може супроводжуватися зростанням виробництва і бази оподаткування, але не гарантує збільшення загальної суми платежів промислових підприємств державі в коротко- і середньостроковій перспективі.

Зростання доходів бюджету, обумовлене зниженням ставок податку  $i$  досягається за умови

$$\sum_{j=1}^n f'_j(t_i) \cdot t_j \leq (-1) \cdot f_i(t_i), \text{ для } i = 1, \dots, n, \quad (1)$$

де -  $t_i$  ставка податку  $i$ ;

$t_j$  - ставка податку  $j$ ;

$f'_j(t_i)$  - швидкість зміни бази податку  $j$  по ставці податку  $i$ ;

$f_i(t_i)$  - база податку  $i$ .

Економічний сенс наведеної формули полягає в тому, що темп зростання бази оподаткування кожного з встановлених законом податків, обумовлений зменшенням ставки даного податку, повинен бути достатньо швидким, а саме настільки, щоб зростання платежів в бюджет у зв'язку з розширенням бази оподаткування більш ніж компенсувало первісне скорочення доходів держави.

При цьому швидкість зростання бази оподаткування визначається причинами, не пов'язаними прямо зі зміною ставок податків. Вирішальний вплив тут мають чинники, що визначають динаміку розвитку виробництва, зокрема особливості зміни цін і собівартості продукції, яка випускається, в зв'язку зі зростанням обсягів її реалізації. Тому якщо підприємство розвивається на основі самофінансування, то, наприклад, при ставці дисконту  $r=10\%$  і незмінній рентабельності промислової продукції  $\rho=const=20\%$  зниження податку на прибуток з 30 до 25% не призведе до зменшення доходів бюджету, коли тривалість розрахункового періоду складе  $n=8$  років (за умови, що обіговий капітал обертається 5 разів на рік і весь вивільнений від оподаткування прибуток капіталізується). Якщо ж рентабельність сягає тільки 8,9% (дані в цілому по промисловості України за 1996 рік), то бюджетні втрати, зумовлені зниженням ставки податку, ніколи не можуть бути компенсованими повністю.

Проте, слід враховувати, що отримані результати зумовлені такими особливостями передумов моделі:

вплив науково-технічного прогресу відсутній;

суми позичкових фінансових ресурсів, що використовуються в господарському обороті, збільшуються і зменшуються паралельно змінам розміру власних обігових коштів, бо складають їх заздалегідь встановлену частину;

капітальні вкладення в обладнання не вимагають тривалого періоду освоєння; попит на продукцію, що випускається, визначається заздалегідь заданою еластичною лінією.

Зміна цих передумов може мати істотний вплив на результати обчислень.

Крім того модель не враховує можливості зміни пропорцій розподілу прибутку підприємств між окремими напрямками його використання, наявність вільних виробничих потужностей, очікуване підвищення інвестиційної привабливості промислових підприємств і надходження в цьому зв'язку додаткових ресурсів у вигляді знов залученого акціонерного капіталу і позик, спричинене зниженням податкового пресу ймовірно скорочення масштабів "тіньового" виробництва.

Припускаючи, що означені чинники не мають принципового значення (принаймні на короткострокових часових інтервалах), є підстави очікувати несприятливих для бюджету наслідків зменшення ставок податків з промислових підприємств.

Виконане дослідження також показало, що бюджетно-податкову концепцію Лаффера можна розглядати як окремий випадок більш загальної ситуації, а саме такої, коли діють декілька податків, база обчислення кожного з яких має власну динаміку. Дійсно, якщо вважати, що стягується тільки один податок, то формулу (1) можна представити у вигляді

$$\frac{df}{dt} \cdot \frac{t}{f(t)} \leq -1. \quad (2)$$

Наведений у лівій частині нерівності вираз - це не що інше, як еластичність бази податку по його ставці, яка, за відзнакою Лаффера, повинна мати значення  $\mathcal{E} \leq -1$ .

Крива Лаффера - це така теоретична конструкція, згідно з якою скорочення податків може не викликати інфляційного бюджетного дефіциту. В дисертаційній роботі ситуацію конкретизовано: розглянуто конкретний об'єкт - промисловість і конкретні види податків, що мають різні механізми дії. Крім того, їхній вплив вивчався у динаміці - за ряд років розрахункового періоду, коли змінюються обсяги виробництва, ціни продукції і її рентабельність, в умовах різних темпів інфляції і з урахуванням зворотних зв'язків.

Таке постановка задачі дозволила виявити ефект, який названо амортизацією бюджетних доходів. Коли водночас стягуються декілька обов'язкових платежів з базами, що змінюються прямо пропорційно зростанню обсягів реалізації продукції, то на будь-якому заданому інтервалі зміни ставки даного податку еластичність бази всіх податків, що стягуються, по його ставці вище, ніж еластичність тільки власне його бази. Іншими словами, якщо навіть зменшується сума надходжень в бюджет даного податку внаслідок зниження його ставки, то негативні наслідки для

бюджету можуть повністю або частково компенсуватися (амортизуватися) зростанням надходжень інших податків, ставка яких не змінюється, а база зростає. Таким чином ці інші податки, бази яких залежать від обсягів виробництва і реалізації продукції, виступають як своєрідний амортизатор. Він гарантує, що зниження доходів бюджету буде не настільки великим, як у тій ситуації, коли стягується лише один податок.

Розмір додаткових доходів держави  $D$  складає

$$D = f'_1(t_1) \cdot t_1 + f'_2(t_2) \cdot t_2 + \dots + f'_m(t_m) \cdot t_m = \sum_{j=1}^m f'_j(t_j) \cdot t_j. \quad (3)$$

Якщо зниження податків не призводить до зростання прибутків бюджету, то включається механізм зворотного зв'язку (зменшення ставок податків - скорочення доходів бюджету - зростання рівня інфляції - погіршення умов діяльності підприємств). Як показали виконані розрахунки, дворазове зниження ставок податків (на прибуток - з 30 до 15%, ПДВ - з 20 до 10% і нарахувань на заробітну плату - з 50 до 25%) при інших рівних умовах може ініціювати таке зростання інфляції, що буде знецінювати обігові кошти суб'єктів господарювання і призведе до скорочення обсягів виробництва продукції у порівнянні з їхнім початковим рівнем.

За цих умов дотримання принципу мінімізації втрат бюджету під час податкового реформування має важливе значення не лише для інститутів, що відповідають за державні доходи, але і самих промислових підприємств. З цього також витікає, що одну й ту ж суму податків краще одержувати з декількох джерел. У цьому випадку зниження ставки і розмірів одного податку буде супроводжуватися зростанням бази і сум надходжень інших і таким чином запобігати різкому скороченню доходів бюджету.

**РОЗДІЛ 4. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ПО УДОСКОНАЛЕННЮ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ.** Труднощі податкового реформування, що особливо яскраво виявилися у ході податкової реформи 1997 року, пов'язані з моральною застарілістю самої концепції забезпечення ефективного оподаткування підприємств, недостатнім урахуванням сучасних особливостей організації економіки і фінансів підприємств. Як показано у роботі, є два основних аспекти впливу податків на підприємства (рис. 4). Перший, названий кількісно-технічним, зв'язаний головним чином, зі зміною тягаря обов'язкових платежів і механізму обчислення податкових зобов'язань (залежності F1, F2 і F3 на рис. 4). Другий, названий обліково-інформаційним, чинить вплив через вимоги до організації бухгалтерського обліку і за його допомогою - інформацію, що готується для прийняття рішень з управління виробництвом та інвестицій (залежність F4 на рис. 4). Саме цей другий аспект має велике значення для

забезпечення нормальної діяльності великих промислових підприємств і повинен братися до уваги, якщо ставиться задача формування сприятливої для розвитку виробництва системи податків. Це означає, що класичні принципи оподаткування повинні бути доповнені новими, що враховують особливості організації управління підприємствами в сучасній економіці і обліково-інформаційні аспекти впливу податків на суб'єктів господарювання. До них, зокрема, пропонується віднести:

визначення податкових зобов'язань підприємств, ґрунтуючись на загальних методологічних принципах бухгалтерського обліку і вітчизняних традиціях виміру, обробки і передачі фінансової інформації;

використання єдиних правил визнання доходів і видатків незалежно від того, зобов'язання з якого податку розраховуються;

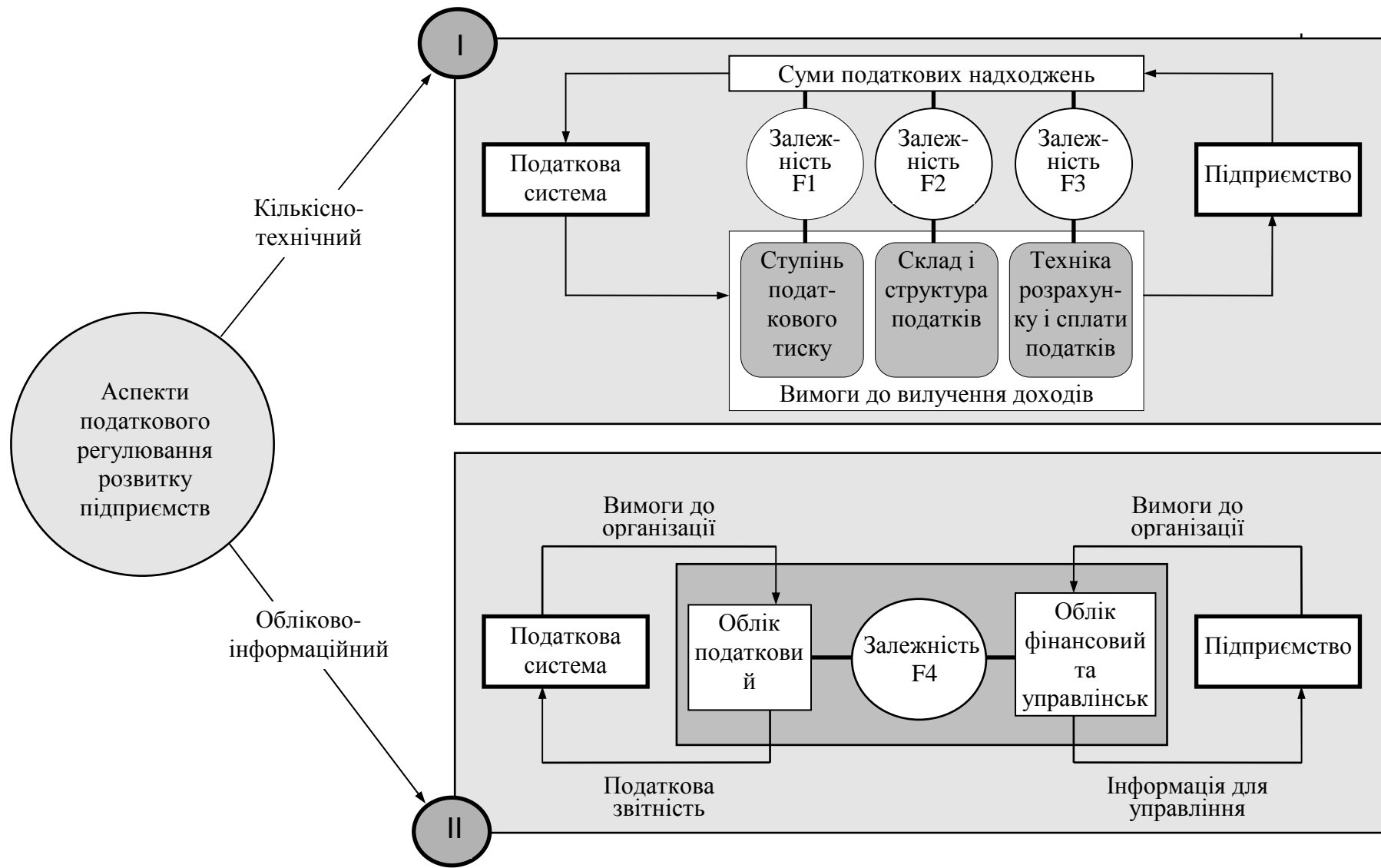


Рис. 4. Характеристика основних аспектів впливу податків на діяльність підприємств

максимальний ступінь відповідності податкового і фінансового обліку та звітності, припустимість тимчасових розбіжностей між податковим і фінансовим обліком тільки з метою стимулювання розвитку виробництва.

Аби придати динаміку процесам, які здатні зупинити економічну кризу, податковий тиск на підприємства треба намагатися понизити, але не будь-якою ціною, а з урахуванням реальної бюджетної ситуації.

Послаблювати податковий тиск потрібно не стільки шляхом скорочення питомої ваги податків у ВВП, що позбавляє державу можливостей

вживати заходи з подолання кризи, скільки шляхом зменшення граничної корисності прибутків, що вилучаються у виді обов'язкових платежів в результаті зростання абсолютного обсягу ВВП.

Основна увага в податковій політиці повинна бути приділена еволюційному шляху її реформування внаслідок удосконалення складу і структури податкової системи, механізму обчислення і сплати податків, бухгалтерського обліку фінансових результатів господарської діяльності, послідовного поліпшення бюджетно-податкових інститутів і процедур. Враховуючи наведене, пропонуються такі заходи, що обґрунтовані результатами виконаного дослідження.

Стосовно складу податкової системи - в основному зберегти наявний склад податків, що відбиває особливості ролі держави в Україні і господарства, оснований на великих промислових підприємствах. Не треба розраховувати на спрощення податкової системи в результаті винаходу якого-небудь одного ідеального податку, що забезпечить надходження необхідних коштів до державного бюджету і задовольнить вимоги всіх зацікавлених сторін. Виходячи з описаного ефекту амортизації бюджетних доходів потрібно використовувати різноманітні об'єкти оподаткування, але тільки за умови дотримання принципу розумної достатності - чим менше буде обов'язкових платежів і простіше податкова система - тим краще.

Стосовно структури податкової системи - скорочення бази і послаблення ролі прямого прибуткового оподаткування підприємств за рахунок удосконалення механізму бухгалтерського обліку фінансових результатів; зростання видатків на оплату праці в собівартості продукції і послуг; надання пільг, призначених створювати сприятливі умови виробничим процесам і науково-технічному розвитку; одночасне збільшення питомої ваги технічно досконалих форм непрямого оподаткування видатків (переважно ПДВ, що спирається на широку податкову базу), у порівнянні з прямим оподаткуванням прибутків внаслідок зростання виробництва і споживання, зумовленого зниженням податку на прибуток підприємств.

Стосовно механізму обчислення і сплати окремих податків - визначення податкових зобов'язань підприємств з податку на прибуток і ПДВ, спираючись на загальновизнані методологічні принципи бухгалтерського обліку і вітчизняні традиції виміру, обробки і передачі

фінансової інформації; використання єдиних правил обчислення фінансових результатів незалежно від того, зобов'язання з якого податку розраховуються; визначення прибутку, що оподатковується, як різниці між виручкою від реалізації продукції, розрахованою методом нарахувань, та її собівартістю; використання для визначення вартості запасів, незавершеного виробництва і готової продукції спеціально розроблених правил, що враховують як вітчизняні традиції калькулювання витрат, так і зарубіжний досвід; треба домагатися спрощення техніки розрахунку зобов'язань і, з цієї причини, уникати множинності ставок податків.

**ВИСНОВКИ.** В дисертаційній роботі науково обгрунтовано нову цілісну концепцію оподаткування підприємств. Її основні положення зводяться до наступного.

*Стара концепція*

*Нова концепція*

### **Основна податкова проблема**

Висока питома вага податків у ВВП.

Низький рівень національного виробництва і бази оподаткування.

### **Основний метод вирішення проблеми**

Зниження питомої ваги податків у ВВП до величини менше 40%.

Вдосконалення складу, структури і техніки стягнення податків. Зменшувати питому вагу податків у ВВП до величини менше 40%

### **Очікувані результати <sup>недоцільно.</sup> зменшення сили**

#### **податкового тиску**

Зростання виробництва і одночасно - доходів бюджету (з очікуваним досягненням оптимуму по Лафферу).

Зростання виробництва, але тимчасове зниження доходів бюджету, і без прийняття спеціальних компенсуючих заходів - розширення інфляційного розриву, поглиблення кризи платіжної системи.

### **Зміна структури податків**

Перевагу потрібно віддавати прямим податкам, питома вага яких повинна зростати внаслідок скорочення ставок

Перевагу потрібно віддавати технічно досконалим формам непрямого оподаткування, питома вага якого

непрямих податків.

повинна зростати внаслідок зниження ефективної ставки і скорочення бази податку на прибуток підприємств.

### **Вимоги до бухгалтерського обліку фінансових результатів**

Спеціально не встановлюються; можливість порушення узвичаєних принципів бухгалтерського обліку при обчисленні оподаткованого прибутку; застосування принципово різних правил для калькулювання балансового прибутку і прибутку, що оподатковується.

Неприпустимість запровадження податкового обліку з порушенням узвичаєних принципів бухгалтерського обліку; максимальна близькість податкового і фінансового обліку; калькулювання балансового прибутку і прибутку, що оподатковується, ґрунтуючись на єдиних правилах.

Реалізація цієї концепції дозволить створити сприятливі умови для подолання кризи і забезпечення наступного сталого розвитку економіки України в результаті:

проведення податкової політики, що у найменшій мірі зачіпає основне джерело розвитку виробництва - прибуток підприємств, і не порушує усталеності фінансової системи в цілому;

забезпечення стабільності умов оподаткування підприємств, їх відповідності традиціям вітчизняних обліково-фінансових і фіскальних інститутів;

розширення бази і спрощення техніки оподаткування підприємств, мінімізації витрат, пов'язаних зі стягненням податків.

### **Список основних опублікованих праць за темою дисертації**

#### *Монографії*

1. Вишне夫斯基 В.П., Пономаренко Н.А., Степанчук С.С. Формирование рационального налогообложения предприятий и организаций // Формирование организационно-экономических отношений в производственном комплексе региона / Прокопенко Н.Д., Мамутов В.К., Замойский И.Е. и др. - К.: Наукова думка, 1993. - С. 194-217.

*Особистий внесок: аналіз переваг і недоліків податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, пропозиції щодо поетапного реформування податкової системи.*

2. Вишне夫斯基 В.П. Налоги Украины: теория и практика. - Донецк: ИЭП НАН Украины, 1997. - 201 с.

3. Вишневский В.П., Стешенко С.Г. Оценка влияния налогов на хозяйственную деятельность промышленных предприятий с помощью методов экономико-математического моделирования. - Донецк: ИЭП НАН Украины, 1998. - 108 с.

*Особистий внесок: економічна постановка задачі визначення впливу податків на фінансово-господарську діяльність промислових підприємств, виконані обчислювальні експерименти, інтерпретація отриманих результатів.*

4. Вишневский В.П. Налогообложение предприятий в Украине. - Донецк: ИЭП НАН Украины, 1998. - 328 с.

#### *Брошури*

5. Вишневский В.П., Пономаренко Н.А., Степанчук С.С. Налогообложение прибыли: теоретические основы и опыт применения. - К.: УкрНИИТИ Госплана УССР, 1990. - 40 с.

*Особистий внесок: аналіз особливостей податкового регулювання науково-технічного прогресу в промислово розвинутих країнах.*

6. Актуальні проблеми економічних перетворень в Україні (Аналіз та пропозиції по вирішенню) / Амоша О.І., Біренберг Б.М., Брюховецька Н.Ю. та інші. - Донецьк: ІЕП НАН України, 1996. - 72 с.

*Особистий внесок: розділ 1.2. Розвиток податкової системи (с. 7-10).*

7. Актуальні проблеми забезпечення економічної незалежності України (Результати аналізу та пропозиції по вирішенню) / Амоша О.І., Біренберг Б.М., Вишневський В.П. та інші. - Донецьк: ІЕП НАН України, 1997. - 67 с.

*Особистий внесок: розділ 2.3. Бюджетно-податкова політика (с. 14-15).*

8. Формирование сектора малого бизнеса и предложения по его развитию в Донецкой области / Биренберг Б.М., Кацура С.Н., Вишневский В.П. и др. - Донецк: ИЭП НАН Украины, 1998. - 64 с.

*Особистий внесок: раздел 3. Проблемы налогового регулирования малого бизнеса (с. 26-34).*

#### *Статті*

9. Вишневський В., Пономаренко Н. Оподаткування прибутку: пошуки нових шляхів // Економіка Радянської України, 1990. - № 9. - С. 21-30.

*Особистий внесок: методика розрахунків для визначення ставок податку на прибуток промислових підприємств.*

10. Вишневський В.П. До питання про реформу податкової системи України // Фінанси України, 1996. - № 12. - С. 64-77.

11. Вишневський В., Липницький Д. Про новий порядок амортизації основних фондів // Економіка України, 1998. - № 3. - С. 42-46.

*Особистий внесок: економічна постановка задачі порівняння різних методів амортизації основних фондів, інтерпретація результатів виконаних розрахунків.*

#### *Наукові доповіді*

12. Концептуальные основы промышленной политики Украины: Научный доклад / Амоша А.И., Биренберг Б.М., Бреславцев А.В и др. - Донецк: ИЭП НАН Украины, 1994. - 103 с.

*Особистий внесок: розділ 3.5. Кредитне, бюджетне і податкове регулювання (с.76-80).*

13. Економічні та соціальні напрями комплексної реструктуризації промисловості України: Наукова доповідь / Амоша О.І, Баранов С.В., Булеєв І.П. та інші. - Донецьк: ІЕП НАН України, 1997. - 96 с.

*Особистий внесок: пропозиції щодо удосконалення структури податкової системи за рахунок зменшення ролі прямого прибуткового оподаткування підприємств і зменшення податкового навантаження на фонд оплати праці.*

14. Стабілізація економічного стану в Україні (Досвід та проблеми): Наукова доповідь / Амоша О.І., Біренберг Б.М., Вишневський В.П. та інші. - Київ-Донецьк: ІЕП НАН України, 1997. - 47 с.

*Особистий внесок: пропозиції щодо застосування при обчисленні податкових зобов'язань загально визнаних принципів бухгалтерського обліку, а саме методу нарахувань.*

#### *Препринти наукових доповідей*

15. Вишневский В.П., Пономаренко Н.А., Степанчук С.С. Теоретические проблемы рационального налогообложения предприятий и организаций. - Донецк: 1992. - 44 с. (Препр. / АН Украины. ИЭП; 92-92).

*Особистий внесок: аналіз можливих альтернатив податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, пропозиції щодо реформування податкової системи і застосування податкових пільг.*

16. Вишневский В.П. К вопросу о налоговой и бюджетной политике Украины (макроэкономический аспект). - Донецк: 1993. - 63 с. (Препр. / АН Украины. ИЭП; 93-93).

17. Концепция государственной промышленной политики на 1996-2000 годы / Амоша А.И., Биренберг Б.М., Бреславцев А.В. и др. - Донецк: 1995. - 85 с. (Препр. / НАН Украины. ИЭП; 95-95).

*Особистий внесок: раздел 5.2. Формирование благоприятной экономической среды (с. 55-57).*

18. Концепция организационно-экономического механизма стабилизации промышленного производства: / Амоша А.И., Биренберг Б.М., Вишневский В.П. и др. - Донецк: 1996. - 48 с. (Препр. / НАН Украины. ИЭП; 96-96).

*Особистий внесок: раздел 2.9. Налоговая политика (с. 41-46).*

#### *Методичні видання*

19. Сравнительный анализ, предложения и рекомендации по региональной налоговой политике поддержки малых предприятий и предпринимателей / Н.Г. Чумаченко, В.П. Вишневский, В.И. Иванов, А.Ф. Толмачева. - Донецк: ИЭП НАН Украины, 1995. - 29 с.

*Особистий внесок: аналіз державної податкової політики стосовно малого бізнесу в Україні і пропозиції по її вдосконаленню.*

#### АНОТАЦІЯ

Вишневський В.П. Методологічні основи вдосконалення оподаткування підприємств. - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.06.01. - Економіка підприємства і організація виробництва. - Інститут економіки промисловості НАН України, Донецьк, 1998.

В дисертації обґрунтовано нову цілісну наукову концепцію оподаткування підприємств, що створює передумови для формування податкового режиму, сприятливого по відношенню до товаровиробника. Створено економіко-математичну модель імітаційного типу, що дозволяє оцінювати вплив податків на діяльність промислових підприємств. Розроблено принципи оподаткування, які враховують особливості інформаційних систем управління виробництвом. Запропоновано рекомендації по вдосконаленню складу, структури і механізму обчислення податків, що сплачуються підприємствами, бухгалтерського обліку фінансових результатів господарської діяльності. Основні результати використовуються в процесі вдосконалення законодавства про оподаткування.

Ключові слова: підприємство, податок, економіко-математична модель, фінансові результати, принципи оподаткування.

#### АННОТАЦІЯ

Вишневский В. П. Методологические основы совершенствования налогообложения предприятий. - Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени доктора экономических наук по специальности 08.06.01. - Экономика предприятия и организация производства. - Институт экономики промышленности НАН Украины, Донецк, 1998.

В диссертации обоснована новая целостная научная концепция налогообложения предприятий, создающая предпосылки для формирования налогового режима, благоприятного по отношению к товаропроизводителю. Создана экономико-математическая модель имитационного типа, позволяющая оценивать влияние налогов на деятельность промышленных предприятий. Разработаны принципы налогообложения, учитывающие особенности информационных систем управления производством. Предложены рекомендации по совершенствованию состава, структуры и механизма исчисления налогов, уплачиваемых предприятиями, бухгалтерского учета финансовых результатов хозяйственной деятельности. Основные результаты используются в процессе совершенствования законодательства о налогообложении.

Ключевые слова: предприятие, налог, экономико-математическая модель, финансовые результаты, принципы налогообложения.

#### ANNOTATION

Vishnevsky V.P. The methodological basis of the enterprises taxation improvement. - Manuscript.

Thesis for a doctor's degree by speciality 08.06.01. - The economy of enterprise and industrial engineering. - The Institute for the Industrial Economics of NAS of Ukraine, Donetsk, 1998.

Into the thesis is substantiated the new integrated scientific conception of the enterprises taxation, creating implications for the build-up of the tax treatments advantageous to commodities producers. The mathematical model of simulation type which allowing to estimate the impact of taxes on activity of the industrial enterprises is created. The principles of taxation are worked out, that taking into account the special features of the information systems of production management. Recommendations are offered as to the improvement of composition, structure and the mechanism of the taxes calculation and accounting of the business financial results. The major results are used in updating procedures of the legislation about taxation.

Key words: enterprise, tax, mathematical model, financial results, the principles of taxation.