

ПОДАТКОВІ ПІЛЬГИ І СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Розглянуто податкові пільги, що застосовуються при справлянні податку на прибуток. Особлива увага в структурі податкових пільг приділена прискореній амортизації основних засобів.

Doctorate S.S. Hrynkevych – Commercial Academy of Lviv

The tax benefits and the process of taxation of profit

The tax benefits that are applied in the process of taxation of profit are put under research. A special attention in the structure of tax benefits were devoted to the acceleration of amortization of the main sources.

Провідне місце у кожному податковому законі займає рівень фіскального тягаря. Останній визначається не лише кількісними параметрами податкової бази, а й розміром податкових ставок. Питання ставок податку на прибуток є найбільш дискусійним, оскільки від нього залежить не лише наповнюваність бюджету, але й забезпеченість суб'єктів господарювання – платників податку необхідними власними фінансовими ресурсами, їх фінансова стабільність і платоспроможність. У вітчизняній фіскальній теорії існує дві діаметрально протилежні думки з приводу кількості податкових ставок та їх розмірів. Перша – передбачає встановлення лінійного податку з низькими ставками. Друга – використання прогресивного податку з високими ставками.

Зарубіжний досвід свідчить, що загальний рівень і розміри ставок доходно-прибуткового податку змінювалися досить часто під впливом загального економічного стану, фінансової політики, потреб розвитку суспільного виробництва. Особливо бурхливо проходив цей процес у другій половині 80-х рр. XX ст., коли в багатьох країнах здійснювалися реформи прибуткового оподаткування корпорацій. Головний напрям проведення реформ – лібералізація податкового режиму, обмеження державного втручання в економічну діяльність підприємств, що проявилась у зниженні ставок податку при одночасному скороченні кількості пільг і знижок.

На наш погляд, перехідним економічним умовам адекватна пропорційна система оподаткування прибутку підприємств і організацій. Пропорційне оподаткування є відносно простим процесом, дешевим з позицій адміністрування податку і, найголовніше, не справляє деструктивної дії на механізм нагромадження капіталу. Диференціація податкових ставок доцільна лише в умовах високого розвитку ринкових відносин, низької тінізації економіки країни, високого ступеня довіри між учасниками податкового процесу, спрощення податкової звітності тощо. При встановленні прогресивних ставок потрібно керуватися критеріями рівнонапруженості, справедливості, нейтральності. Останні мають забезпечити фінансову базу дотримання єдиних норм соціальної забезпеченості, розвитку економічної інфраструктури та освоєння ресурсів держави в інтересах усього народного господарства.

Невід'ємним елементом системи оподаткування є пільги, через які можна опосередковано регулювати важливі економічні пропорції. Досвід за-

рубіжних країн у галузі оподаткування показує, що раціональність та ефективність податкових пільг, знижок, кредитів головним чином залежить від правового й економічного механізму їх застосування. По-перше, склад і величина наданих пільг підлягають обов'язковому законодавчому оформленню. По-друге, єдиною умовою їх впровадження має бути фактичне виконання робіт відповідно до поставлених вимог.

В Україні діє широка система знижок і відрахувань, що застосовуються при справлянні податку на прибуток. Чинні пільги з оподаткування можна типологізувати за такими ознаками:

- пільги, що діють з боку платника податку (повністю звільняються від сплати податку на прибуток підприємства громадських організацій інвалідів, де їх чисельність перевищує 50 %, підприємства, що реалізують товари дитячого харчування);
- коригування сукупного валового доходу (з метою оподаткування отриманий валовий дохід зменшується на суму ПДВ, акцизного збору, мита; прямих інвестицій в корпоративні права; емісійного доходу; коштів або матеріальних цінностей, що надійшли як міжнародна технічна допомога; доходів від спільної діяльності тощо);
- врахування в складі валових витрат окремих показників (витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, податки і збори, що належать до собівартості; перерахування неприбутковим організаціям і благодійна допомога в розмірі 2-5 % прибутку, отриманого в попередньому році тощо);
- зменшення прибутку, обчисленого з метою оподаткування (проіндексовані збитки минулих років);
- зниження податкової ставки (за ставкою 15 % оподатковується прибуток від реалізації інноваційного продукту; за ставкою 3 % оподатковуються валові доходи страховика; за ставкою 6 % – доходи від фрахту);
- зменшення суми податкового зобов'язання (обчислений до сплати податок на прибуток зменшується на вартість сплачених патентів на право зайняття окремими видами підприємницької діяльності).

Особливе місце в структурі податкових пільг займає прискорена амортизація основних засобів. На наш погляд, амортизаційні пільги у вітчизняній фіскально-економічній практиці мають недостатнє застосування. Зупинимось на зазначеній проблемі повніше.

Податковим законодавством (ст. 8 Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств") передбачено поділ основних засобів з метою амортизації на чотири групи:

- група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти, передавальні пристрої;
- група 2 – автомобільний транспорт, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше офісне устаткування;
- група 3 – інші основні засоби, що не ввійшли до груп 1, 2 і 4;
- група 4 – електронно-обчислювальні машини, їх програмне забезпечення, телефони, інші інформаційні системи.

Амортизаційні відрахування звітного періоду визначаються шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних засобів на початок кварталу (крім групи 1, де амортизація нараховується окремо за кожним видом основних засобів). Балансова вартість визначається за формулою:

$$B_a = B_{a-1} + \Pi_{a-1} - B_{a-1} - A_{a-1}, \quad (1)$$

де: B_a – балансова вартість групи на початок кварталу; B_{a-1} – балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному; Π_{a-1} – сума витрат, понесених на придбання основних засобів, здійснення їх капітального ремонту, реконструкції, модернізації протягом періоду, що передував звітному; B_{a-1} – сума виведених з експлуатації основних засобів протягом періоду, що передував звітному; A_{a-1} – амортизаційні відрахування, нараховані в попередньому податковому періоді.

Платники податку мають право проводити щорічну індексацію необоротних активів за умови, що коефіцієнт індексації перевищує 1. Останній розраховується за формулою:

$$K_i = \frac{1}{100}(I_{a-1} - 110), \quad (2)$$

де I_{a-1} – індекс інфляції базового року.

Різниця між проіндексованою вартістю та балансовою вартістю основних засобів і нематеріальних активів становить капітальний дохід, який належить до збільшення валового доходу. Норми амортизації встановлюються в розрізі груп основних засобів у таких розмірах у розрахунку на квартал: група 1 – 2 %; група 2 – 10 %; група 3 – 6 %; група 4 – 15 %.

Наведена методика розрахунку амортизації, на наш погляд, є недостатньо науково обґрунтованою, не відповідає інтересам суб'єктів підприємництва. Насамперед потребує уточнення визначення поняття "амортизація" як економічної категорії. В Законі, зокрема, амортизація визначається як поступове перенесення витрат на придбання основних фондів чи нематеріальних активів, їх виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань. Об'єктивною основою функціонування поняття "амортизація" є не зменшення прибутку суб'єкта оподаткування, а особливості участі засобів праці у господарсько-фінансовому циклі та створенні вартості.

У ст. 8 зазначеного податкового Закону сказано: "...сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок звітного періоду. При цьому балансова вартість на початок звітного періоду визначається виходячи з балансової вартості на початок періоду, що передував звітному за мінусом суми амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітному".

З позицій традиційного фінансового рахівництва так визначається залишкова вартість необоротних активів у балансі. Відміна лінійного методу списання зносу основних засобів не має реального економічного обґрунтування. По-перше, норма амортизації повинна визначатись виходячи з терміну служби основних засобів. За охарактеризованою методикою нормативний строк служби не відповідає фактичному, оскільки постійно зменшується залишкова вартість і, відповідно, нарахована сума амортизаційних відрахувань. У результаті фактичний термін служби основних засобів істотно перевищує нормативний. По-друге, при досягненні кінцевої вартості списання ста не-

оподатковуваних мінімумів доходів громадян основні фонди групи 1 стають практично безкоштовними, хоча й використовуються у процесі господарської діяльності. По-третє, податковий метод нарахування амортизації істотно суперечить національним Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" й 8 "Нематеріальні активи". Останні дають право підприємствам самостійно обирати один з п'яти передбачених методів нарахування зносу необоротних активів.

Про недосконалість залишкового методу списання витрат основних засобів свідчать також проведені математичні розрахунки. Врахувавши, що норма амортизації встановлюється на рік з поквартальною розбивкою, можна вивести уніфіковані формули для обчислення балансової вартості та суми амортизації на початок періоду:

$$S_n = S_1 \left(1 - \frac{1}{4}g\right)^{n-1}, \quad (3)$$

$$A_n = \frac{1}{4}S_1 g \left(1 - \frac{1}{4}g\right)^{n-1}, \quad (4)$$

де: n – звітний період; S_n – балансова вартість на початок n -го періоду; g – норма амортизації; S_1 – балансова вартість на початок 1-го періоду; A_n – амортизаційні відрахування n -го періоду.

Формули 3 і 4 можна видозмінити, врахувавши вартість проведеного ремонту. Якщо в i -тому періоді існування інвентарного об'єкту основних засобів необхідно, то потрібно буде виконати ремонт вартістю R_i , тоді

$$S_n = S_1 \left(1 - \frac{1}{4}g\right)^{n-1} + SR_n, \quad (5)$$

$$\text{де } SR_n = \begin{cases} 0, & \text{якщо } n < i; \\ R_i \left(1 - \frac{1}{4}g\right), & \text{якщо } n \geq i. \end{cases}$$

$$A = \frac{1}{4}gS_1 \left(1 - \frac{1}{4}g\right)^{n-1} + AR_n, \quad (6)$$

$$\text{де } AR_n = \begin{cases} 0, & \text{якщо } n < i; \\ \frac{1}{4}gR_i \left(1 - \frac{1}{4}g\right)^{n-i}, & \text{якщо } n \geq i. \end{cases}$$

Наведені формули (5) і (6) також доводяться методом математичної індукції. З них випливає, що проведення ремонту збільшує термін нарахування амортизації.

На наш погляд, за основу потрібно взяти національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, надавши платникам податку можливість самостійно обирати метод нарахування амортизації залежно від сфери його господарювання та економічних інтересів. При цьому доцільно ширше вико-

ристовувати прискорене списання витрат активної частини основних засобів (група 3). Прискорена амортизація не лише дає можливість нагромаджувати в перші роки функціонування обладнання й устаткування більшу суму фінансових ресурсів, але й зменшувати наявну величину прибутку, як бази для нарахування податку, отримувати податкову економію.

Література

1. Закон України "Про систему оподаткування" від 18.02.1997 р. № 77/97 – ВР// Право України. – 1997, № 4.

2. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 01.07.2004 р. № 1957-IV// Все про бухгалтерський облік. 2004. – 9 серпня.

УДК 634.0.61

Асист. Л.І. Дяченко – УкрДЛТУ

ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Розглядаються проблеми методики та організації екологічного аудиту в Україні. Наводяться основні етапи проведення екологічного аудиту.

Assist. L.I. Dyachenco – USUFWT

Problems of methods and organization ecological auditing in Ukraine

The problems of methods and organization of ecological auditing in Ukraine are considered. The basic stages of conducting ecological auditing are pointed.

Охорона навколишнього середовища, збереження та раціональне використання природних ресурсів, екологічний контроль набувають усе більш вагомого значення та пріоритетності у зовнішній та внутрішній політиці більшості держав світу, в тому числі України. Це пов'язано з тим, що активізація життєдіяльності людського суспільства, стрімкий розвиток науки та сучасних технологій, їх використання, інтенсивне й екстенсивне споживання природних запасів сировини, земель та різних природних копалин, а в деяких випадках безгосподарність керівництва окремих підприємств спричиняють погіршення екологічної ситуації в нашій країні, призводять до техногенних катастроф. Тому потрібна реальна система певних заходів та механізмів їх здійснення щодо охорони навколишнього середовища, контролю його стану та поліпшення екологічної ситуації. Саме на вирішення цих питань і було спрямовано прийняття 24 червня 2004 р. Закону України "Про екологічний аудит" [1].

У зв'язку з цим актуальною є проблема здійснення екологічного аудиту як самостійного виду незалежного контролю. Запровадження екологічного аудиту було започатковано в європейських країнах, США, Канаді, Японії та ін. Необхідність його здійснення викликана реаліями ринкової економіки, вимогами національного законодавства і міжнародних угод, потребою гармонізації екологічних та економічних аспектів розвитку народного господарства.

Системне й фундаментальне дослідження питань екологічного аудиту в Україні практично відсутнє. Проблема розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні пов'язана з вирішенням двох основних питань: