

ПРОБЛЕМИ ФІСКАЛЬНО-БЮДЖЕТНОЇ ПОЛІТИКИ

ВПЛИВ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ЗАБЕЗПЕЧЕНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ОБОРОТНИМИ КОШТАМИ

О.Г. Коренєва, Українська академія банківської справи

Одна з найважливіших проблем перехідної економіки - це розробка принципово нових важелів управління економічними процесами, коли основним механізмом державного регулювання стає система оподаткування.

В суспільстві податки виконують дві функції: фискальну та регулюючу. З позиції фискальної функції податкова система повинна забезпечити гарантоване та стабільне поповнення доходів бюджету, з позиції регулюючої - забезпечити державі можливість впливу на соціально-економічний розвиток суспільства.

Регулювання нових економічних відносин потребує гнучкої податкової політики, яка б дала змогу оптимально пов'язати інтереси держави з інтересами товаровиробників, рядових платників податків.

За останній період Україна пережила різноманітні спроби реформування податкової системи. Особливий інтерес для розуміння дії функцій оподаткування представляє вплив податку на прибуток на діяльність підприємств і стан забезпеченості їх оборотними коштами.

В Україні податок на прибуток було введено з 01.01.1991 року. Впродовж часу існування неодноразово і значно змінювався як об'єкт оподаткування (прибуток - доход - прибуток) так і ставки податку, які диференціювалися за видами діяльності та виробництв.

В 1991 році згідно до Закону УРСР "Про порядок дії на території Української РСР Закону СРСР "Про податки з підприємств, об'єднань і організацій", об'єктом оподаткування був прибуток в межах граничного рівня рентабельності, який обкладався податком за ставкою 35%. З 1 січня 1992 року об'єктом оподаткування стає валовий дохід підприємства та оподатковується за ставкою 18%, що регулюється Законом України "Про оподаткування доходів підприємств і організацій" від 21 лютого 1992 року.

Треба відмітити, що внески, паї та інші цільові фінансові ресурси, що об'єднувалися за договорами для фінансування капіталовкладень, спрямованих на

збільшення виробництва, виконання спільних програм і завдань не підлягали оподаткуванню, а оподатковуваний прибуток зменшувався на суму коштів, використаних на реконструкцію і модернізацію активної частини виробничих фондів, на нове будівництво, розширення, введення і освоєння нових потужностей по виробництву товарів (робіт, послуг), для тих підприємств, які повністю використали на цю мету амортизаційні відрахування і залишки невикористаного прибутку минулих літ. Це повинно було б стимулювати відтворювальні процеси на підприємствах, але інфляція стала важливим чинником, який спричинив функціонування перехідної економіки України. Економічна система, що існує нині, сформувалася багато в чому саме через цей чинник та ті негативні наслідки, що він викликав. Інфляція вплинула на всю сукупність товаро-господарських і фінансових зв'язків, порушила процес відтворення, викликала інтенсифікацію перерозподільчих процесів. Це пов'язано з тим, що на перший план висувалися тактичні, короткотермінові інтереси, які проявлялися в зростанні фонду споживання і зменшенні фонду нагромадження: підприємства прагнули зберегти досягнутий рівень оплати праці та "проїдали" і без того невеликі власні кошти, знижуючи тим самим сукупний попит на інвестиційні товари. Але в умовах гіперінфляції він ще більше скорочувався через те, що оборотні кошти підприємств підлягали оподаткуванню і вилучалися до бюджету через механізм заниження собівартості продукції і оподаткування завищеного паперового продукту, який не відповідав економічно достовірним фінансовим результатам діяльності підприємств. Фактична собівартість матеріальних ресурсів, що списувалися на виробництво, як правило, занижувалася. Побюючись підвищення цін на сировину, підприємства воліли запасати матеріальні ресурси наперед. Отже, на собівартість готової продукції сировина списувалася за нижчими, ніж поточні, цінами.

Податок на доходи проіснував, хоча й із численними наріканнями, майже три роки. За цей час робилися спроби ввести оподаткування прибутку. Так, в першому кварталі 1993 року діяв Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року "Про податок на прибуток підприємств і організацій". Однак через те, що прибуток на доходи підприємств приносив більше коштів до бюджету, до нього і повернулися в другому кварталі 1993 року. В даному випадку ми маємо прямий приклад домінування фіскального характеру податкової політики, тому що оподаткування доходу призводило, на наш погляд, до подвійного (а якщо враховувати внески до Фонду сприяння зайнятості населення, Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування, то й п'ятиразового) оподаткування заробітної плати.

З 1 січня 1995 року оподаткування прибутку здійснювалося згідно до Закону України від 28 грудня 1994 року "Про оподаткування прибутку підприємств". Об'єктом оподаткування знов стає балансовий прибуток платника податку, а базовою ставкою - 30 %.

Найгострішою проблемою для економіки України є реформування існуючої податкової системи, надання їй нормальної, цивілізованої якості, але при цьому не варто кидатися від однієї крайності до іншої. Не можна накладати податкову систему країн з розвинутою ринковою економікою на нашу дійсність. У цьому зв'язку необхідно проаналізувати запровадження нового Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Згідно з цим, об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань, і який змінює використання касового методу на принцип нарахування. Валовий дохід при цьому визначається як загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності отриманого або нарахованого протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах. На наш погляд, при існуючій проблемі неплатежів, нарахований дохід далеко не завжди означає реальне надходження грошових коштів, а право погасити безнадійну та сумнівну заборгованість шляхом зменшення валового доходу платника податку мають лише при виконанні таких умов:

- затримка платежу повинна перевищувати 30 днів від дати, яка обумовлена договором, як дата розрахунку;
- платник податку повинен звернутися до суду з заявою про стягнення заборгованості з боржника.

Таким чином, хоча й має місце подальше відшкодування перенарахованих сум податку, але фактично, це механізм безкоштовного кредитування держави за рахунок оборотних коштів підприємств.

Також достатньо проблематичним є питання оподаткування авансових платежів. Передплата (в повному обсязі або частково) може бути отримана до початку виконання робіт, а витрати будуть здійснюватися поетапно, на протязі декількох податкових періодів. Зарахування всієї суми передплати до складу валового доходу за загальними правилами,

приведе до включення її до об'єкту оподаткування оборотних коштів, а не виправданому відвертанню оборотних коштів, як окрім випадків виконання довгострокових договірних зобов'язань.

Дійсно, платник податку може вибрати особливий порядок оподаткування результатів діяльності, що здійснюється за довгостроковим договором (контрактом). Під терміном "довгостроковий договір (контракт)" слід розуміти будь-який договір на виготовлення, будівництво і установку або монтаж матеріальних цінностей, що входять до складу основних фондів замовника або складових частин таких основних фондів, а також на створення матеріальних активів, пов'язаних з таким виготовленням, будівництвом, установкою, або монтажем, за умови, що такий контракт не планується завершити раніше ніж, через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передплати). В цьому разі виконавець самостійно визначає доходи і витрати нараховані (понесені) протягом звітного періоду, використовуючи оціночний коефіцієнт виконання такого довгострокового контракту, який визначається як співвідношення суми фактичних витрат звітного періоду до суми загальних витрат, що плануються в даному контракті при виконанні довгострокового договору, починаючи з моменту отримання авансу. Валовий дохід виконавців у звітному періоді буде визначатися як добуток загальної договірної ціни довгострокового контракту до оціночного коефіцієнта виконання довгострокового договору. Треба звернути увагу, що серед названих показників немає суми авансів або передоплат. Тобто, сума валового доходу в даному випадку зовсім не залежить від фактично отриманих сум, і навіть, якщо передоплати не буде зовсім, а витрати будуть здійснені, валовий дохід збільшиться на нову розрахункову суму. Очевидно, що переваги від застосування особливого порядку оподаткування будуть мати лише ті виконавці довгострокових контрактів, які працюють в основному за умов повної передплати, якщо ж передплата головним чином часткова, то поступає виконавцю по мірі здійснення ним витрат, то використовувати особливий порядок навряд чому доцільно.

Після завершення довгострокового договору виконавець здійснює перерахунок сум податкових зобов'язань, попередньо визначених ним за кожен податковий період. У разі, коли за наслідками перерахунку виявляється, що платник податку завищив, або занижив суму податкових зобов'язань, зазначене завищення або заниження враховується відповідно механізмом зменшення або збільшення валового доходу такої платника податку в податковому періоді завершення довгострокового договору із застосуванням до суми фактичної різниці процента, що дорівнює 20 відсоткам ставки Національного банку України, що діяла на момент здійснення перерахунку, за строк дії цієї реплати чи недоплати.

Вищезазначені фактори здійснюють суттєвий вплив на стан забезпеченості підприємств оборотними коштами, але він також безпосередньо залежить від порядку сплати авансових платежів по податках. Необхідність сплачувати авансові внески до моменту отримання прибутку або виручки від реалізації продукції веде до відвертання коштів з господарської

обороту та утруднює фінансування планових заходів. Такий вплив, зокрема, чинив порядок внесення авансових платежів по податку на прибуток (доход) в 1991-1992 роках, коли протягом кварталу всі платники проводили авансові внески податку до бюджету в розмірі фактичної суми податку, внесеного до бюджету за відповідний період попереднього року, а новостворені підприємства - у розмірі, передбаченому фінансовим планом або розрахунками кошторисів доходів і видатків. Авансові внески провадилися не пізніше 15 і 28 числа кожного місяця в розмірі 1/6 частини квартальної суми податку на доходи і тільки після закінчення першого кварталу, півріччя, 9 місяців і року платники обчислювали суму податку, виходячи з фактично одержаної суми доходу (прибутку), який підлягав оподаткуванню, лише Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 березня 1994 року, у зв'язку із зниженням доходів підприємств у 1994 році у порівнянні з четвертим кварталом 1993 року та з метою запобігання відволіканню оборотних коштів у платежі до бюджету, було дозволено господарюючим суб'єктам здійснити нарахування податку на доходи за січень-лютий 1994 року виходячи з фактично одержаного доходу за ці місяці із одночасним проведенням перерахунків з бюджетом.

В 1995 році механізм сплати авансових платежів було лібералізовано, коли протягом кварталу всі підприємства здійснювали авансові внески податку до бюджету виходячи з суми фактично одержаного прибутку в першому і другому місяці поточного кварталу і діючих ставок податку, а Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 18 листопада 1997 року, зовсім відмінив авансові платежі, що на наш погляд, було дуже прогресивним рішенням стосовно підтримки економічного стану підприємств, та при застосуванні принципу нарахування, дозволяло за результатами діяльності за квартал більш реально розраховувати платежі. Але тут інтереси підприємств стали в протиріччя до виконання доходної частини бюджету і тому, вже 30 грудня 1997 року змінами до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" авансові платежі було відновлено.

Найбільш негативний вплив на стан оборотних коштів підприємств в даний час здійснює механізм дії податку на добавлену вартість, який являє собою форму вилучення до бюджету частини добавленої вартості, створеної на всіх стадіях виробництва. Зміна механізму обчислення податку призвела до того, що

він перетворився з податку на добавлену вартість в податок з обороту, так як вилучався з всього обсягу реалізованої продукції. ПДВ є непрямим податком і враховується в ціні товару. Таким чином, підприємство - виробник сплачує його з виручки від реалізації продукції. Однак, особливість сучасної економічної ситуації в Україні така, що реалізація продукції внаслідок кризи неплатежів утруднена, тобто підприємство виробник не має можливості відшкодувати за рахунок виручки закладений в ціну товару ПДВ, але одночасно підприємство постає і покупцем сировини, матеріалів, палива і сплачуючи їх вартість, в яку входить ПДВ, кредитує державу, відволікаючи для цього власні оборотні кошти.

Таким чином, сучасна податкова система не здійснює стимулюючого впливу на ефективне використання оборотних коштів. Податкове законодавство практично не передбачає заходів заохочення до резервування коштів підприємств на поповнення власних оборотних засобів. Такі спроби мали місце в 1992 році, коли згідно Декрету Кабінету Міністрів України "Про джерела збільшення власних оборотних коштів підприємств і організацій", оподатковуваний доход зменшувався на суму коштів, яка спрямовувалася на збільшення нормативу власних оборотних коштів. Та в 1993 році, коли Постановою Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 19.04.1993 року № 279 було встановлено, що при обчисленні податку на доход, оподатковуваний доход для державних підприємств і організацій зменшувався на суму прибутку в розмірі до 5 % балансового прибутку, який було спрямовано на збільшення власних оборотних коштів до розміру встановленого нормативу. Однак і ця пільга була недостатньою і діяла нетривалий час.

У цілому основними напрямками удосконалення податкової політики в частині стимулювання підвищення рівня забезпеченості підприємств оборотними коштами, на наш погляд, повинні бути:

- визволення від оподаткування частини прибутку, яка спрямовується на поповнення власних оборотних коштів;
- регламентування обов'язкового направлення частини прибутку, який залишається в розпорядженні підприємств на поповнення оборотних коштів;
- максимально можливе наближення строків сплати податкових платежів до моменту отримання доходів. ■

Summary

For understanding of the contemporary condition of the provision of enterprises with circulating assets the author made retrospective analyze of the taxation police in Ukraine. The author made a special emphasis on the influence of taxes on a profit. The principles of advance payment on taxes and the principles of working value - added tax are considered in the issue.

The author proposes the main direction of improvement of taxing policy with the purpose of increase of level of the provision of enterprises with the circulating assets.