##### **План**

Вступ

Розділ І Теоретичні засади оподаткування прибутку

* 1. Еволюція прибуткового оподаткування
  2. Сутність та значення податку на прибуток підприємств
  3. Ухилення від сплати податку на прибуток та відповідальність платників податку

Розділ ІІ Аналіз механізму оподаткування прибутку промислових підприємств та шляхи його вдосконалення

* 1. Аналіз порядку сплати податку на прибуток на прикладі ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк”
  2. Факторний аналіз прибуткової діяльності підприємства
  3. Види і оцінка рентабельності

Розділ ІІІ Шляхи підвищення ефективності оподаткування прибутку промислового підприємства

* 1. Особливості податку на прибуток у світовій практиці
  2. Механізм та перспективи покращення оподаткування прибутку підприємств

Висновки

Список використаної літератури

Вступ

*Податок є платою з боку виробництва за сприятливі умови господарювання.*

Д. Мілль

Актуальність теми. Одним із важливих шляхів підвищення ефективності функціонування українських підприємств є удосконалення механізму оподаткування прибутку, отриманого в результаті їх господарської діяльності. Незважаючи на той факт, що податок на прибуток підприємств на території України сплачується ще з 1990 року його механізм відпрацьовується по цей час і проблеми оподаткування прибутку постають дуже гостро.

Стимулювання розвитку підприємництва – основне завдання прибутку в економіці з ринковими відносинами. Тільки завдяки одержано прибутку розвиватиметься підприємство. У сукупності це свідчить проте, що відбувається економічне зростання в державі. Прибуток, зокрема, є видом фінансових ресурсів підприємства. Тому наукове обгрунтування розподілу прибутку підприємств на державному рівні важливі е й об’єктивно необхідне.

У західній фінансовій науці проблеми оподаткування прибутку корпорацій досліджуються досить інтенсивно. Можна відзначити роботи таких вчених, як А.Ауербах, А.Гаргербер, М.Фелдстайн, Дж.Стігліц, Ч.Баллард, Е.Аткінсон.

Що стосується вітчизняних учених, то в останні роки в цій сфері фінансової науки з’явилися ряд досліджень, серед яких можна відзначити роботи В.Вишневського, П.Мельника, А.Соколовської, В.Федосова. Дослідження податку на прибуток в Україні має певні особливості зумовлені його яскраво вираженою специфікою, без урахування якої обгрунтувати правильні шляхи вирішення виникаючих проблем дуже складно.

Метою курсової роботи є обгрунтування науково-методичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення механізму оподаткування прибутку та підвищення його значення в діяльності промислових підприємств.

При цьому для досягнення цієї мети були поставлені наступні завдання: дослідити теоретичні основи оподаткування прибутку підприємств, його необхідність, здійснити проведення аналізу сплати податку на прибуток на прикладі ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк”, визначити подальші шляхи вдосконалення.

Предметом цього дослідження є процес оподаткування прибутку промислового підприємства, а об’єктом – ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк”.

Методи дослідження:

* загальнонаукові методи якісного аналізу і синтезу, індукції і дедукції – для дослідження ролі, сутності і функцій податку на прибуток підприємств, обгрунтування пропозицій щодо вдосконалення механізму оподаткування прибутку;
* кількісного аналізу економічних показників – для виявлення закономірностей протікання господарських процесів, характеристики структури і динаміки фінансово-економічних відносин між промисловими підприємствами і державою у зв’язку зі сплатою податку на прибуток.

Обсяг і структура роботи. Курсова робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури із 31 джерела, додатків та річної фінансової звітності. У першому розділі розкрито процес встановлення податку на прибуток в Україні, його сутність, необхідність та наведені основні причини ухилення від сплати податку, а також відповідальність, що несуть платники податку за недотримання законодавства. У другому розділі проведений аналіз сплати податку на прибуток на прикладі ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк”, проаналізовано фактори, що вплинули на розмір одержаного прибутку. У третьому розділі проаналізовано основні шляхи оподаткування підприємств в Україні

Розділ І Теоретичні засади оподаткування прибутку

* 1. **Еволюція прибуткового оподаткування**

Оподаткування підприємств в Україні має свою історію. До 1991 р. підприємства сплачували з прибутку різноманітні платежі, які по суті, були податками. До таких платежів відносились податок з обороту, а також плата за фонди, плата за ресурси, рентні платежі тощо. На той час вони тлумачились як різні форми вилучення і перерозподілу частини вартості додаткового продукту і сплачувались до бюджету країни за рахунок прибутку (крім податку з обороту) [8, 1; 19, 14].

При проведенні податкової реформи в 1930 р. були спроби запропонувати і встановити одну форму чистого доходу в державному секторі – прибуток. Але ці рекомендації були відхилені, що пояснюється наступним: “Державі для безперервного виконання функцій потрібен постійний, тривалий, гарантований дохід. Прибуток не завжди це забезпечує, так як з ряду об’єктивних і суб’єктивних причин план з прибутку може бути не виконаний, і запланована сума доходів не надійде в бюджет”[9, 1].

Наведений факт чітко і досить повно змальовує планову економіку та принципи її побудови і функціонування. Звідси видно, що для забезпечення запланованих потреб бюджету нехтувалось абсолютно всім, не стояло ніяких перешкод і не враховувалось найголовніше – ні розмір обороту, ні величина прибутку підприємства.

Дискусії щодо вибору податку – податку з обороту чи податку на прибуток підприємств – тривали задовго до законодавчого закріплення в Україні поширеної в провідних країнах світу методології оподаткування підприємницьких структур. В зміну поглядів оподаткування підприємств зробили вагомий внесок багато відомих вчених: Д. Валовий. П. Жевтяк, Г. Ковалевський, В. Колесников, Є. Кульбицький, Г. Лапшина, Г. Лісічкін, Е. Лутохіна, Г. Роздовський, В. Ситнін, О. Смірнов.

Стверджувалося, що податок з обороту є ефективнішим, ніж універсальний акциз (податок на додану вартість - ПДВ) в країнах з ринковою економікою: Франції та Німеччині (всезагальний податок з обороту), США і Канаді (податок з продажів) та інших промислово розвинених країнах. Однак, податок на додану вартість і податок на прибуток підприємств, які мали місце в країнах з ринковими відносинами, на відміну податку з обороту не розповсюджувались на основу промислового товаровиробництва – не здійснювалось оподаткування капіталу. Звичайно, проблема з податком на додану вартість сьогодні існує, але, як видно, не в такій мірі, оскільки він не такий нищівний, як податок з обороту. Г. Вільсон відмічав, що податок на додану вартість (універсальний акциз) є “фіскальним чудовиськом”, що не дає бідним нічого і означає дар для багатих, веде до всезагального зростання цін та підвищення податків з працівників”[9, 48]. Тим не менше, податок на додану вартість, навіть взятий з податком на прибуток підприємств, наносять значно менше шкоди в умовах економіки з ринковими відносинами, ніж один окремо взятий податок з обороту.

В останньому десятиріччі минулого тисячоліття принципи і підходи оподаткування прибутку підприємств в Україні суттєво змінились. В 1990 – 94 рр. базою стягнення податку періодично виступали то валовий прибуток, то валовий дохід підприємства; їх постійна зміна напружувала атмосферу в економічній системі. З 1995 р. податок стягується з балансового прибутку на основі Закону України “Про податок на прибуток підприємств”(таблиця 1). Сьогодні в Україні прибутковий податок з підприємств стягується на основі Законів України “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про податок на прибуток підприємств” та “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про систему оподаткування”, прийнятих в 1997 р. Однак, значні зміни, що відбулись у фінансово- економічній системі України з 1997р., свідчать про необхідність чергового докорінного перегляду вказаних правових актів, які є основними для підприємств в плані оподаткування.

Таблиця 1.1

**Оподаткування підприємств в Україні в 1991 –2006 рр.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Роки | Об’єкт оподаткування | Ставка податку, % |
| 1991 | Балансовий прибуток | 35 |
| 1992 | Валовий прибуток | 18 |
| 1993 (І квартал) | Балансовий прибуток | 30 |
| 1993 (ІІ-ІV квартал) | Валовий прибуток | 18 |
| 1994 | Валовий прибуток | 22 |
| 1995 | Балансовий прибуток | 30 |
| 1997 | Балансовий прибуток | 30 |
| 2000 | Балансовий прибуток | 30 |
| 2003 | Балансовий прибуток | 30 |
| 2004 | Балансовий прибуток | 25 |
| 2006 | Балансовий прибуток | 25 |

Слід звернути увагу на те, що саме прибуток підприємств упродовж всього періоду невипадково був об.єктом особливої уваги держави, оскільки:

― в усіх країнах з розвинутою ринковою економікою якраз прибуток акціонерних товариств виступає базою для стягнення податку;

― частка податку на прибуток підприємств була найвищою в доходах Державного бюджету;

― механізм сплати податку на прибуток був найбільш зрозумілим і прийнятним для українських платників податків тощо.

Оподаткування валового доходу надає перевагу з фіскальної точки зору, оскільки розширюється база для стягнення податку і, відповідно, збільшуються доходи бюджету. В цьому випадку простежується подвійне оподаткування заробітної плати: спочатку в складі валового доходу підприємства, а далі як особистого доходу фізичних осіб. Виникає суперечність, оскільки заробітна плата є елементом витрат підприємства, тому вона не може бути об’єктом для стягнення податку. Оподаткуванню у складі валового доходу підлягають і частини капіталу підприємства – оборотні кошти, амортизація та інші елементи, що є недоречними і несумісними з ринковою економікою, оскільки повністю виключає їхнє істинне призначення[26, 41].

До основних переваг податку на прибуток підприємств над податком на валовий дохід належать наступні:

― ліквідація подвійного оподаткування заробітної плати;

― надання активного призначення прибутку в процесі виробництва, його функції нагромадження, оскільки податок на валовий дохід зводить нанівець стимулюючу функцію прибутку, роблячи його пасивним у відтворювальному процесі;

― податок на валовий дохід створює значні фінансові труднощі для окремих підприємств (малорентабельних і збиткових), оскільки вони змушені відраховувати не тільки увесь отриманий прибуток, щоби сплатити до бюджету країни податок на валовий дохід,але віддати до того ж деяку частину оборотних коштів тощо.

Економіка України поки що не грунтується на досконалих ринкових відносинах. На сьогоднішній день вона перебуває в стані перехідного періоду, що має достатньо протиріч, головним серед яких є не лише нечітка прозорість його кінцевої мети, але й методів її досягнення. На цій основі існує проблема проведення державою ефективної податкової політики та встановлення оптимальних законодавчих норм податкових правовідносин суб’єктів підприємництва з державою.

**1.2 Сутність оподаткування прибутку підприємств**

Сучасне суспільство домоглося перетворення податків із суто державного фіскального заходу на важливий економічний, соціальний та політичний фактор. Особливу увагу варто приділити прибутковим податкам, оскільки вони мають значний дієвий вплив на функціонування і ділову активність підприємницьких структур, де створюється фінансовий потенціал країни. Це потребує запровадження виваженої податкової політики на основі збалансування інтересів держави і господарюючих суб’єктів. Тому ця проблема є актуальною не тільки для України, але і для будь-якої держави.

Система оподаткування прибутку значно впливає на прийняття багатьох фінансових рішень на підприємстві. Це, зокрема, рішення про спрямування прибутку на споживання чи нагромадження, вибір методів фінансування підприємства (самофінансування чи залучення кредитних ресурсів), вибір тієї чи іншої правової форми організації бізнесу, розподіл трудових і матеріальних ресурсів між окремими сферами господарської діяльності, галузями і територіями[28, 81].

Податок на прибуток підприємств – один із найважливіших податків, який є основою податкової системи України. Податок на прибуток – це той податок, який використовується в структурній економічній політиці, а також може застосовуватися для підтримки стабілізаційної політики, оскільки він є ефективним засобом автоматичної стабілізації у кейнсіанському значенні, тобто його можна розглядати як активний інструмент макроекономічної політики, що є однією із його важливих позитивних ознак. До інших позитивних ознак можна віднести такі:

* податок є плато за користування певними суспільними послугами та інфраструктурою на тих територіях, де підприємства здійснюють свою діяльність;
* податок справляється з прибутків, які в іншому випадку уникли б оподаткування;
* податок забезпечує досить значну частку надходжень до бюджету.

Необхідно вказати і на недоліки цього податку:

* податок може бути перекладений прямо на ціни або зворотним чином на працівників, що сильніше зачіпає менш заможних, тобто обидва види перекладання є регресивними;
* податок є нейтральним, бо важко визначити поняття “оподатковуваний прибуток”, тобто визначення прибутку відповідно до бухгалтерського обліку і перетворення його в базу оподаткування дуже складна операція;
* податок менш захищений від уникнення від оподаткування внаслідок приховування прибутку (доходу)[6, 210-211].

Прибуток як економічна категорія безпосередньо пов’язаний з найбільш глибинними властивостями господарської системи, заснованої на ринковому координаційному механізмі, і стосується найбільш важливих проблем функціонування системи економічних відносин. Проте у даний час не існує єдиного всеосяжного визначення прибутку і , напевно, його в принципі не можна сконструювати. Методологічні підходи до його розуміння і ті основні аспекти, яким приділяється головна увага в процесі аналізу, змінюється у зв’язку з еволюцією різних теоретичних систем, які змагаються між собою в спробі найкращого наукового пояснення того чи іншого шару економічних явищ. Цьому можна стверджувати, що аналіз проблеми прибутку ще не завершений і надалі можливо очікувати появи нових підходів до його концептуального бачення.

На цей час найбільшого поширення набули дві концепції прибутку – економічна, що визначає його як перевищення виручки над зовнішніми і внутрішніми видатками (включаючи нормальний прибуток підприємця), і бухгалтерська (функціональна), яка розвиває уявлення класиків про фінансовий результат господарської діяльності як про приріст капіталу підприємства, еквівалентний величині доходів за вирахуванням витрат. Саме бухгалтерський прибуток, якому на відміну від економічного властивий атрибут вимірності, є основою розрахунку прибутку оподаткованого, тобто такого, що представлений у податковій декларації підприємств.

Існують дві альтернативні точки зору на питання про доцільність стягнення податку на прибуток:

1. абсолюціонистський підхід, відповідно до якого підприємство повинно сплачувати податок на прибуток, оскільки є самостійним агентом економічних відносин.
2. Інтеграціонискський – коли стверджується, що стягнення спеціального податку з прибутку корпорацій не має достатніх підстав, оскільки податки у кінцевому рахунку сплачують не вони, а конкретні індивіди[1, 5].

Кожна з них є вичерпною, а тому для побудови концептуальних основ використання податку на прибуток у складі системи оподаткування запропоновано класифікацію і проаналізовано відповідні групи факторів: фінансової ефективності, плати за суспільні послуги, регулювання господарських процесів (додаток А).

Форми прояву цих факторів мають особливості, визначені даним етапом розвитку економіки, що обумовило доцільність спеціального аналізу механізму оподаткування прибутку підприємств в Україні та його впливу на функціонування промислових підприємств.

В Україні перехід до податкової форми взаємовідносин між підприємствами і державою розпочався з 21.02.1992 р., коли було ухвалено Закон “Про оподаткування доходів підприємств і організації”. Фактично до 01.07.1997 р. оподаткований прибуток розраховувався за даними бухгалтерського обліку за формулою (1):

ОП=ВР – Срп – Зпр + ( - ) Д (В), (1.1)

де ОП – оподаткований прибуток;

ВР – валова виручка від реалізації продукції;

Срп – собівартість реалізованої продукції;

Зпр – збитки попереднього року новостворених і приватизованих підприємств;

Д (В) – відповідно інші доходи (витрати), які збільшують чи зменшують об’єкт оподаткування.

З 1997 року об’єкт оподаткування визначається за іншим алгоритмом (Рис. 1.1.).

## Ставки

# Об’єкт оподаткування

25 %

15 %

6 %

3 %

Скоригований валовий дохід

Дохід, що не включається до валового доходу

Сукупний валовий дохід

− ═ −

Сума валовий витрат

Сума амортизаційних відрахувань

− ═

25%

Оподаткований прибуток

═ х 25%

**Рис. 1.1. Об’єкт оподаткування податком на прибуток після 1997 року**

Однією з проблем справляння податку на прибуток є збитковість, часто штучна, вітчизняних підприємств. Існують цілком законні і природні шляхи заниження об’єкта оподаткування, які доступні, в основному, великим підприємствам. Але чому тоді серед малих підприємств, які працюють не один рік, теж значна кількість збиткові або такі, що декларують незначний об’єкт оподаткування[18, 48]. Тоді постає одразу два питання: по-перше, за рахунок чого відбувається таке зниження об’єкта оподаткування, по-друге, чи доцільним є включення від’ємного значення об’єкта оподаткування звітного року до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року (в розвинених країнах така можливість надана тільки новоствореним підприємствам).

**Рис. 1.2. Частка податку на прибуток підприємств у податкових доходах бюджету держави станом на 01.01.2007 р.**



В інтересах держави враховувати фінансові потреби суб’єктів господарювання, тому що доходи підприємств є основою її доходів. Звідси випливає важливість оптимального розподілу фінансових ресурсів, тобто прибутку підприємств, шляхом оподаткування. У кінцевому підсумку ефективно використовуватимуться функції прибутку:

1. фіскальна – формування бюджетних доходів у вигляді податків;
2. стимулювальна – заохочення до розвитку діяльності підприємств;
3. регулювальна, як поєднання першої та другої функції – забезпечення оптимальних пропорцій розподілу обмежених фінансових ресурсів із метою їх раціонального використання різноманітними суб’єктами [25, 74].

**Рис. 1.3. Динаміка ВВП, податку на прибуток підприємств та доходів Зведеного бюджету України**



В структурі доходів Зведеного бюджету України податок на прибуток постійно збільшує свою питому вагу починаючи із 2001 року, до того спостерігалась тенденція до його зменшення. Станом на 01.01.2007 р. його частка становить 23,9 % (див. рис. 1.3). При цьому, спостерігається тенденція: зростання виробництва промислової продукції не супроводжується підвищенням частки податку на прибуток підприємств у бюджетних доходах держави. Це може свідчити про зниження рентабельності промислових підприємств.

**1.3 Ухилення від сплати податку на прибуток та відповідальність платників податку**

Недосконалість діючого податкового законодавства та бажання отримати максимальні доходи або прибутки створюють для платників податків величезну спокусу недоплатити або взагалі ухилитися від сплати податків.

Збільшення частки продукції, що обертається в тіньовому секторі, є характерною рисою економіки перехідного періоду. Це зумовлено нерозвинутістю нової ринкової системи при зламі старої системи державного управління, недосконалістю законодавчої бази. Розвиткові тіньової економіки, у першу чергу, сприяє зміна мотивації підприємств до господарської діяльності. За умов командної економіки, коли її оцінка залежала від виконання та перевиконання планових виробничих завдань, мала місце тенденція до завищення показників виконання плану. Тепер навпаки: підприємства зацікавлені у занижені результатів своєї виробничої діяльності з метою зменшення податків.

Зростання тіньової економічної діяльності досягло таких масштабів, що її неврахування призводить до значного переключення макроекономічних показників і, як наслідок, до серйозних помилок при аналізі, прогнозі та моделюванні соціально-економічної ситуації[5, 187].

Існування і розвиток тіньової економіки має і інші негативні наслідки. Перш за все, це зменшення платежів до бюджету за рахунок несплати податків. У той же час відбуваються процеси відпливу грошей з легального обігу, перерозподілу грошової маси у суспільстві, що призводить до накопичення тіньового капіталу і, як наслідок, розшарування людей за рівнем доходів, зростання цін на товари й послуги, розвиток інфляційних процесів.

Особливістю тіньового капіталу є й те, що він використовується переважно не у сфері матеріального виробництва, а у обігу, у посередницькій діяльності, що не дозволяє державі здійснювати за ним необхідний контроль.

Основними способами ухилення від сплати податків, незалежно від їх видів, є:

* неподання документів, пов’язаних із обчисленням і сплатою до бюджету чи до державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо);
* приховування об’єктів оподаткування (ведення фінансово-господарської діяльності без необхідної реєстрації тощо);
* нелегальне виробництво товарів (послуг);
* невраховуваний обіг, а саме: невраховувані обсяги реалізації товарів і послуг; неофіційний бартер; невраховані проплати; неврахована виплата заробітної плати тощо;
* незаконне отримання і використання податкових пільг (здійснення основного виду діяльності під видом пільгового, зарахування до штату непрацюючих пенсіонерів-інвалідів тощо);
* приховування реальних розмірів прибутку і доходів (штучне заниження собівартості продукції), а саме: фальсифікація цін; використання зарубіжних підприємств і рахунків; використання кредитних і страхових схем; фальсифікація змісту затратних статей; фальсифікація виробничих затрат; використання тіньових фінансових посередників;
* штучне банкрутство і штучна неплатоспроможність[7, 189];

Можна виділити три основні причини, які спонукають до ухилення від сплати податків у різних його проявах:

* причини соціально-економічного характеру;
* причини організаційного характеру;
* причини правового характеру;

До першої групи причин відносять:

* недостатність вільних оборотних коштів у суб’єктів господарювання;
* небажання скористатися системою кредитування (тому що необхідно платити відсотки за користування позикою);
* бажання отримати максимальну вигоду (прибуток) від діяльності;

І, як наслідок, потенційні платники стають злісними неплатниками податків. Для цього вони відкривають досить багато різних видів банківських рахунків, розрахунки переважно проводять у готівці, нараховують мінімальні заробітні плати, а фактичні майже ніколи їм не відповідають

До причин організаційного характеру необхідно віднести:

* недосконалу систему обліку платників податку ;
* недостатньо належний рівень контролю за їх діяльністю

# Необхідно сказати, що одним з основних факторів, що формує дану групу причин організаційного характеру, є відсутність досвіду боротьби із неплатниками податків у податковій службі. Але це явище об’єктивне, адже історія діяльності податкової служби в Україні є ще досить нетривалою. І тому доречно було би скористатися досвідом розвинутих держав світу щодо застосування методів і схем, які дозволяють зменшити збитки держави від несплати податків.

До причин правового характеру відносять недосконалість діючого податкового законодавства. Але і в цьому випадку в Україні спостерігаються позитивні тенденції. Процес реформування податкової здійснюється постійно, хоча і є ще багато сфер в оподаткуванні, які потребують свого загального впорядкування та вдосконалення[22, 276].

Проблема мінімізації податкових платежів в значній мірі вирішується за допомогою формування ефективної податкової політики суб’єкта оподаткування. Податкова політика представляє собою вибір найбільш ефективного варіанту сплати податкових платежів при альтернативних напрямках діяльності. В окремих випадках розроблена податкова політика сама може бути критерієм напрямків діяльності суб’єкта господарювання.

Для забезпечення ефективної податкової політики суб’єкт оподаткування повинен засвоїти основні чинники мінімізації податкових платежів:

* вибір виду та роду діяльності, що дозволяє мінімізувати податкові платежі;
* винайдення можливостей застосування непрямих податкових пільг;
* бізнес-планування майбутніх доходів і платежів;
* оцінка ефективності стратегічної податкової політики;
* врахування регіональної політики оподаткування.

Важлива складова податкової дисципліни підприємства – дотримання податкового законодавства, тобто правильне нарахування та своєчасна сплата податку. У даному випадку мова піде про відповідальність, що покладена на платників податку за порушення, при декларуванні та сплаті податку на прибуток підприємств.

Перш за все наведемо нормативні акти, які установлюють відповідальність платників податку на прибуток:

* Закон № 2181 – спеціальний закон з питань оподаткування, який регламентує порядок нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються, у тому числі за порушення, допущені при декларуванні та сплаті податку на прибуток (ст. 16, 17);
* Закон про прибуток – містить окрему норму-санкцію, яка передбачає пеню за віднесення на валові витрати сумнівної заборгованості в окремих випадках, фактично – заниження податкового зобов’язання (абз. п’ятий пп. 12.1.2 ст. 12);
* Закон про Держбюджет, ст 97 якого на 2005 рік установлено розмір пені, передбаченої ст. 12 Закону про прибуток;
* Інструкція № 110 – визначає порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій;
* Інструкція № 290 – регулює порядок обліку нарахування та погашення пені, що справляється з платника податків у зв’язку із несвоєчасним погашенням узгодженого податкового зобов’язання[24,210 ] .

Штраф має фіксовану суму або відсоткове значення від суми податкового зобов’язання. Штрафні санкції справляються з платника податків у зв’язку з порушення ним правил оподаткування (п. 1.5 Закону № 2181).

Пеня у вигляді процентів, нараховується на суму податкового боргу, справляються з платника податків у зв’язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов’язання (п. 1.4 Закону № 2181). Крім того, законодавством передбачене притягнення посадових осіб платника податків до відповідальності: адміністративної (згідно зі ст. 163 КУпАП) та кримінальної (за ст. 212 КК).

Законом України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” № 2181 – ІІІ від 21.12.2000 р. встановлено для юридичних осіб:

* штраф – 10 неоподаткованих мінімумів доходів громадян (далі - НМДГ) за кожне неподання або затримку подання декларації з податку на прибуток у встановлені строки;
* штраф – 10 НМДГ за кожне неподання або затримку подання декларації з податку на прибуток у встановлені строки у разі, коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов’язання та додатково штраф – 10 % суми податкового зобов’язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації (але не більше 50 % суми нарахованого податкового зобов’язання та не менше 10 НМДГ);
* штраф залежно від кількості календарних днів затримки: до 30 днів – 10 %; від 31 до 90 – 20 %; більше 90 днів – 50 % за несплату узгодженої суми податкового зобов’язання протягом граничних строків;
* пеня 120 % облікової ставки НБУ (на день виникнення податкового боргу) за несплату податкового боргу після закінчення установлених строків;
* штраф – 5 % суми заниженого податкового зобов’язання за заниження податкового зобов’язання, яке було виявлене платником податку самостійно;
* штраф – 10 % суми недоплати за заниження або завищення суми податкового зобов’язання за даними документальної перевірки результатів діяльності за кожний із податкових періодів починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання таким платником податків податкового повідомлення від контролюючого органу (але не більше 50 % такої суми та не менше 10 НМДГ);
* пеня – 3-кратний розмір річної облікової ставки НБУ, що діяла на день виникнення додаткового зобов’язання за збільшення валового доходу на суму сумнівної заборгованості, попередньо віднесеної до складу валових витрат;
* штраф – 5 % суми донарахованого податкового зобов’язання, але не менше 1 НМДГ (17 грн.) за допущення арифметичних або методологічних помилок у податковій декларації з податку на прибуток, якщо такі помилки призвели до заниження або завищення суми податкового зобов’язання[30, 405-410].

Недосконалість діючого податкового законодавства та бажання отримати максимальні доходи або прибутки створюють для платників податків величезну спокусу недоплатити або взагалі ухилитися від сплати податків і зборів та інших обов’язкових платежів.

**Розділ ІІ Аналіз механізму оподаткування прибутку промислових підприємств та шляхи його вдосконалення**

**2.1 Аналіз порядку сплати податку на прибуток на прикладі ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк”**

Декларація з податку на прибуток підприємства подається платником незалежно від того, виникло у звітному періоді у платника податкове зобов’язання чи ні, тобто незалежно від стану фінансово-господарської діяльності платника податку.

Згідно Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємства №349-IV від 24.12.2002 р.” більше не потрібно подавати Розрахунку авансових внесків податку на прибуток, Розрахунку фінансових результатів товарообмінних (бартерних) операцій , замість двох податкових періодів(квартал, рік) – чотири (1-й квартал, півріччя, три квартали, рік). Цим Законом України запроваджено нові форми звітності – Спрощену для кварталу, півріччя, трьох кварталів і річну [30,411].

Строки подання Декларації з податку на прибуток підприємства – протягом 40 днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу, наприклад у 2006 р.:

* за перший квартал – не пізніше 12 травня 2006 р.;
* за півріччя – не пізніше 11 серпня 2006 р.;
* за три квартали – не пізніше 10 листопада 2006 р.;
* за рік – не пізніше 9 лютого 2007 р.

Перерахувати податок на протязі 6 строків платежу:

* за січень – не пізніше 2 березня;
* за І квартал – не пізніше 20 травня;
* за ІІ квартал – не пізніше 19 серпня;
* за ІІІ квартал – не пізніше 10 листопада;
* за листопад – не пізніше 30 грудня;
* за IV квартал не пізніше 19 лютого 2007 р.

Якщо, наприклад, товариство з обмеженою відповідальністю зареєструвалося у податковому обліку у лютому, то першу декларацію про прибуток підприємства необхідно подати до податкової інспекції за підсумками календарного півріччя поточного року[25, 411].

Основним документом, який регулює механізм визначення і справляння податку на прибуток є Закон України “Про оподаткування прибутку підприємства”, який діє з 1 липня 1997 року в редакції Закону України від 22 травня 1997року із змінами та доповненнями.

Згідно цього закону до платників податку відносяться:

− з числа резидентів – суб’єкти господарської діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства ,установи і організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами;

− з числа нерезидентів - фізичні і юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, які отримують доходи з джерелом їх походження в Україні;

− філіали, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи та знаходяться на іншій території, ніж платник податку, що має такі філії, може ухвалити рішення про сплату консолідованого податку;

− постійні представництва нерезидентів, які одержують прибуток із джерел походження в Україні або виконують представницькі функції щодо таких нерезидентів чи їх засновників;

Об’єктом оподаткування є прибуток (за економічним змістом оподаткований дохід), який визначається шляхом вирахування від скоригованого валового доходу (виручки) сум валових витрат і амортизаційних відрахувань [11, 13]. Методику визначення податку на прибуток наведено в розділі 1, пункт 1.2.

Декларація про прибуток складається із заголовної та семи основних частин і двадцять одного додатка.(Див.в додатки.)

У загальній частині декларації відображається певна назва підприємства, ідентифікаційний код, назва органу, у віданні якого перебуває підприємство, місцезнаходження та номер телефону платника.

У першій частині (рядки з 01 по 03) визначається загальна сума валових доходів платника податку отриманих від усіх видів діяльності протягом податкового періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, так і за її межами. Також визначається загальна сума скоригованого валового доходу.

Валовий дохід являє собою загальну суму доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) за звітний період у грошовій , матеріальній або нематеріальній формах як в Україні, так і за її межами без сум акцизного збору, податку на додану вартість і інших надходжень, що не є доходом платника податку.

До складу валового доходу включають:

− доходи від продажу товарів (робіт, послуг);

− приріст балансової вартості запасів;

− доходи від виконання довгострокових договорів;

− прибуток від операцій із землею;

− доходи від здійснення банківських, страхових та інших операцій з надання фінансових послуг;

− суми страхового відшкодування за втрачене застраховане майно;

− дохід від продажу цінних паперів, операцій з валютними цінностями і борговими зобов’язаннями;

− доходи від операцій з основними фондами, нематеріальними активами;

− доходи від спільної діяльності та у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, від здійснення операцій лізингу (оренди);

− доходи у вигляді безповоротної фінансової допомоги, а також у вигляді вартості безкоштовно наданих товарів;

− інші види доходів [11, 13].

Водночас, до складу валового доходу не включаються:

− суми ПДВ, акцизного збору;

− суми коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація за примусове відчуження державою іншого майна у платника податку у випадках, передбачених законодавством;

− сума коштів і вартість майна, отримані платником податку за рішенням суду ;

− суми податків, зборів і обов'язкових платежів, що повертаються платнику податку з бюджету, як зайво внесені платежі;

− суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій;

− суми отриманого платником податку емісійного доходу;

− інші надходження, згідно з законом про оподаткування прибутку [22, 14].

В свою чергу аналіз механізму оподаткування прибутку підприємства будемо проводити на ЗАТ спiльного українсько - словацького пiдприємства "Терiхем - Луцьк", яке було засноване у квiтнi 1999 року на основi трьох фiрм: - словацького акцiонерного товариства "Хемосвiт"; - словацького акцiонерного товариства "Терiхем"; - українського вiдкритого акцiонерного товариства "Луцькпластмас". ЗАТ СП "Терiхем - Луцьк" розмiщене на територiї ВАТ "Луцькпластмас" у м. Луцьку, Волинської областi i випускає полiпропiленовi плiвки технiчного призначення, а з жовтня 2003 року i побутового призначення, а саме: - конденсаторнi плiвки: базовi плiвки, якi призначенi для металiзацiї TERFILM EC; гладкi плiвки якi у комбiнацiї з папером використовуються для виробництва високовольтних конденсаторiв TERFILM E; шершавi плiвки, якi використовуються для виробництва масляних високовольтних конденсаторiв TERFILM RER. - пакувальнi полiпропiленовi плiвки використовуються для пакування харчових продуктiв, товарiв легкої промисловостi а також тютюнових виробiв. За рахунок власних коштiв ЗАТ СП "Терiхем - Луцьк" здiйснює капiтальнi iнвестицiї у покращення виробництва плiвки. За перiод з 1999 року по вересень 2006 року здiйснено капiтальних iнвестицiй на суму 15,5 млн. грн. ЗАТ СП "Терiхем - Луцьк" не має заборгованостi iз виплати заробiтної плати, боргiв перед бюджетом та соцiальними фондами iз сплати податкiв та обов`язкових платежiв.

За останні три роки результати виробничої діяльності підприємства були такими (див. табл.2.1).

Отже, загальна сума валового доходу у 2005 році склала 41952,0 тис.грн.; у 2006 – 60699,7 тис. грн.; у 2007 – 55322,3 тис. грн. Найбільш частка валових доходів формувалася за рахунок доходів від продажу товарів (робіт, послуг), що відповідно склали у 2005– 28007,2 тис. грн.; у 2006 – 50125,1 тис. грн.; у 2007 – 49537,3 тис. грн. Слід відмітити, що у 2006 році не відбувалося приросту балансової вартості запасів, а у 2005 році вона становила 7633,2 тис. грн.; у 2007 – 3385,4 тис. грн.

# Таблиця 2.1

**Показники фінансової діяльності ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк” (тис. грн.)**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Показник | 2005 | 2006 | 2007 | 2007 у % до 2005 |
| 1. | Валові доходи | 41952,0 | 60699,7 | 55322,3 | 131,87 |
| 2. | Скориговані валові доходи | 41980,7 | 60699,7 | 55322,3 | 131,78 |
| 3. | Валові витрати | 39092,8 | 55895,4 | 50558,3 | 129,33 |
| 4. | Скориговані валові витрати | 39497,9 | 56000,1 | 50730,5 | 128,44 |
| 5. | Амортизаційні відрахування | 2287,4 | 3964,4 | 3735,1 | 163,29 |
| 6. | Прибуток, що підлягає оподаткуванню | 195,4 | 735,2 | 856,7 | 438,43 |
| 7. | Податок на прибуток | 58,6 | 27,8 | 6,0 | 10,24 |

Скоригований валовий дохід склав у 2005 – 41980,7 тис. грн.; у 2006 – 60699,7 тис. грн.; у 2007 – 55322,3 тис. грн.

У другій частині декларації (рядки з 04 по 06) визначається загальна сума валових витрат виробництва та обігу. У цій частині відображаються також витрати, які за своїм змістом виключаються із загальної суми валових витрат з метою оподаткування.

Валові витрати виробництва і обігу — сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, що здійснюється як компенсація вартості товару (робіт, послуг), які купуються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності

При цьому до складу валових витрат включають:

− суми всіх видів витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду ;

− суми коштів або вартість майна, добровільно перерахованих (переданих) до Державного бюджету України або бюджетів територіальних об'єднань, в добродійні фонди і організації, але не більше 4% оподатковуваного прибутку у звітному періоді;

− суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), що включаються в собівартість продукції, а також пені, штрафів, неустойок, сплачених за порушення господарських договорів або за рішенням суду;

− суми витрат, не врахованих у минулих податкових періодах у зв'язку з допущенням помилок і виявлених у звітному періоді;

− суми безнадійної заборгованості;

− суми витрат на поліпшення основних фондів (капітальний ремонт, реконструкція та ін.) у межах 10% балансової вартості відповідних груп на початок року;

− витрати на утримання та експлуатацію житлово-комунального господарства, об'єктів соціальної інфраструктури ;

− витрати на проведення реклами по пропаганді переваг вироблених товарів, а також витрати, пов'язанні з організацією прийомів, презентацій з метою реклами, але не більше 2% від оподатковуваного прибутку;

− витрати, пов'язані зі здійсненням лізингових (орендних) операцій;

− витрати по операціях із борговими зобов'язаннями та валютними цінностями;

− витрати по операціях із основними фондами та нематеріальними активами;

− амортизаційні відрахування по основних фондах та матеріальних активах;

− інші витрати.

До витрат, які не включаються до складу валових, можна віднести:

− Вартість витрат на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг, відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків(за винятком благодійних внесків та пожертвувань).

− Вартість білетів для участі в азартних іграх.

− Кошти витрачені на задоволення особистих потреб працівників, за винятком оплати праці і витрат із обов’язкових соціальних фондів.

− Сума податку на прибуток підприємства, податку на нерухомість, дивіденди, а також сума податку на додану вартість, що включається до ціни товарів, податки на доходи фізичних осіб.

− Вартість торгових патентів.

− Сума сплачених штрафів, пені ,недоплати.

− Емісійний дохід.

− Сума виплачених дивідендів.

− Сума коштів, нарахованих на утримання органів управління.

− Сума будь-яких витрат, що не підтверджені відповідними документами.

− Витрати на придбання, реконструкцію, модернізацію, ремонт, та інше поліпшення основних фондів [22, 16-18].

По даному аналізованому підприємстві сума валових витрат найбільшою була у 2006 році і становила 55895,4 тис. грн. Головними статтями витрат були витрати на придбання товарів (робіт, послуг), які становили найбільш питому вагу – 37171,5 тис. грн. або 66,5 %; витрати на оплату праці – 1973,7 тис. грн. (3,53 %), сума страхового збору – 693,2 тис. грн. (1,24 %); витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин – 1491,6 (2,66 %); сума податків, зборів, (обов’язкових платежів) – 78,2 тис. грн. (0,14 %); інші витрати – 10616,3 тис. грн. (18,99 %).

Як бачимо, витрати на оплату праці зростають (2005 – 2,7 %; 2006– 3,53 %; 2007– 5,04 %), а витрати на придбання товарів різносторонньо коливаються, проте спостерігається динаміка до зростання (2005– 78,52 %; 2006– 66,5 %; 2007– 83,82 %). Це є негативною тенденцією, оскільки, при зростанні обсягу виготовленої продукції, витрати на матеріали зростають, тобто підвищується матеріаломісткість продукції, тому можна прогнозувати про зменшення прибутковості підприємства у 2008 році.

Сума скоригованих валових витрат склала у 2005 – 39497,9 тис. грн. у 2006 – 56000,1 тис. грн.; у 2007– 50730,5 тис. грн.

У третій частині (рядок 07) визначається загальна сума нарахованих амортизаційних відрахувань по основних фондах та матеріальних активах, а також амортизаційні відрахування, які за своїм змістом з метою оподаткування підлягають виключенню із загальної суми амортизаційних відрахувань.

Термін «амортизація» у відповідності з новим законом означає поступове віднесення затрат на придбання, виготовлення (або поліпшення) основних фондів і нематеріальних активів на зменшення прибутку підприємств в межах норм амортизаційних відрахувань [22, 39].

Основні фонди підлягають розподілу за такими групами:

група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини, вартість капітального поліпшення землі;

група 2 – автомобільний транспорт та вузли до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти; інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;

група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;

група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Для кожної з груп норми амортизаційних відрахувань встановлюються у % до балансової вартості цих груп в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал): для групи 1 –2%; для 2 –10%; для 3 –6%; для групи 4 – 15%.

Балансова вартість груп основних фондів розраховується за спеціальною формулою (2.1) на початок кожного кварталу:

Б (а) = Б (а-1) + П (а-1) – В (а-1) – А (а-1), (2.1)

Б (а) –балансова вартість групи (окремого об’єкта основних фондів групи 1) на початок розрахункового кварталу;

Б (а-1) –балансова вартість групи(окремого об’єкта основних фондів групи 1) на початок кварталу , що передував розрахунковому;

П (а-1) –сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів, що підлягають амортизації, протягом кварталу, що передував розрахунковому;

В (а-1) – сума виведених з експлуатації основних фондів (окремого об’єкта основних фондів групи 1) протягом кварталу, що передував розрахунковому;

А (а-1) – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у кварталі, що передував розрахунковому[6, 218].

Сума амортизаційних відрахувань у 2005 році склала 2287,4 тис. грн..; у 2006 –3964,4 тис. грн.; у 2007 – 3735,1 тис. грн. У четвертій частині декларації (рядки з 08 по 17) визначається сума прибутку, що підлягає оподаткуванню за загальною ставкою. Об’єкт оподаткування у 2005 році становив 195,4 тис. грн.; у 2006 – 735,2 тис. грн.; у 2007 – 856,7 тис. грн.

Весь прибуток оподатковується за єдиною ставкою 25% (тільки у 2005 році за ставкою 30%), тому нарахована сума податку склала: у 2005 – 58,6 тис. грн. ;у 2006 – 27,8 тис. грн.; у 2007 – 6,0 тис. грн.

У п’ятій частині (р.17) визначається сума податку до сплати (р.14 – р.15 – р.16), де податкове зобов’язання коригується на суму нарахованого податку за попередній податковий період поточного року та суму надміру сплаченого податку минулих податкових періодів (переплати): у 2006 – 156,7 тис грн.; у 2007– 294,8 тис грн.

У шостій частині (р.18) визначається сума надміру сплаченого податку минулих податкових періодів (переплати), яка підлягає поверненню на поточний рахунок платника податку в банку-резиденті. На нашому аналізованому підприємстві ці дані відсутні.

У сьомій частині (рядок 19-23) відображається зобов’язання платника щодо утримання та перерахування до бюджету податку з доходів у джерелах їх виплати за рахунок таких виплат. На нашому базовому підприємстві такі перерахунки не здійснювались в жодному із аналізованих періодів.

Сплату податку на прибуток підприємства за аналізовані періоди подамо за допомогою рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Динаміка сплати податку на прибуток на підприємстві ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк”**

Отже, проведений нами аналіз показав, що підприємство ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк” є прибуткове, проте прослідковується динаміка до зменшення його прибутковості, що є негативним явищем. Прибутковість виробництва товарів зростає. Але прослідковується зменшення інших доходів. Все це може свідчити про приховану податкову політику підприємства.

**2.2 Факторний аналіз прибуткотівої діяльності підприємства**

Факторний аналіз – це методика комплексного системного вивчення і виміру впливу факторів на величину результативних показників.

Одним з прийомів проведення факторного аналізу являються прийоми елімінування.

Елімінувати – це значить усунути, виключити вплив віх факторів на величину результативного показника, крім одного.

# Таблиця 2.2

## Факторний аналіз прибутку, (тис. грн.)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Код рядка | Роки | | | | Відхилення | | |
| 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | За  2005 | За  2006 | За  2007 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. Виручка від реалізації продукції без врахування ПДВ і акцизного збору (В) | 035 | 16482,8 | 27994,3 | 50071,6 | 49485,1 | 11511,5 | 22077,3 | -586,5 |
| 2. Собівартість реалізованої продукції (С) | 040 | 14910,0 | 26837,6 | 46807,3 | 42978,6 | 11927,6 | 19969,7 | -3828,7 |
| 3. Інші операційні доходи (ІОД) | 060 | 4867,3 | 7153,8 | 11239,2 | 5172,9 | 2286,5 | 4085,4 | -6066,3 |
| 4. Адміністративні витрати (АВ) | 070 | 1051,2 | 1436,8 | 2513,5 | 3096,0 | 385,6 | 1076,7 | 582,5 |
| 5. Витрати на збут (ЗВ) | 080 | 63,5 | 600,9 | 933,7 | 1432,8 | 537,4 | 332,8 | 499,1 |
| 6. Інші операційні витрати (ІОВ) | 090 | 4568,3 | 7422,8 | 11550,9 | 4551,3 | 2854,5 | 4128,1 | -6999,6 |
| 7. Інші фінансові доходи (ІФД) | 120 | 0 | 11,7 | 21,9 | 89,5 | 11,7 | 10,2 | 67,6 |
| 8. Інші доходи (ІД) | 130 | 0,1 | 29,1 | 209,7 | 156,1 | 29 | 180,6 | -53,6 |
| 9. Фінансові витрати (ФВ) | 140 | 1,6 | 7,8 | 11,3 | 1,7 | 6,2 | 3,5 | -9,6 |
| 10. Інші витрати (ІВ) | 160 | 0,7 | 20,4 | 0 | 91,6 | 19,7 | -20,4 | 91,6 |
| 11. Податок на прибуток (ПНП) | 180 | 226,5 | 0 | 0 | 687,9 | -226,5 | 0 | 687,9 |
| 12. Чистий прибуток (ЧП) | 220 | 528,4 | -1137,4 | -274,3 | 2063,7 | -802,7 | 863,1 | 2338 |

Використовуючи цей прийом, на основі даних табл. 2.2 визначим вплив кожного фактора на прибуток від реалізації.

В нашому випадку вплив факторних показників на прибуток (результативний показник) можна представити в вигляді адетивної моделі:

П = В – С – АВ – ЗВ – ФД – ФВ – ПНП; (2.2)

Як відомо, розмір виручки від реалізації залежить від таких факторів, як ціна реалізованої продукції, питома вага кожного виду продукції в загальному обсязі реалізації і кількість реалізованої продукції. Таку залежність можна записати в вигляді наступної формули:

В = N \* УД \* Ц, (2.3)

де УД – показник структури реалізованої продукції;

N – обсяг реалізації продукції;

Ц – ціна продукції;

Факторну модель собівартості реалізованої продукції можна представити в вигляді виразу:

С = N \* УД \* Взмін, (2.4)

де УД – показник структури виробленої продукції;

N – обсяг виробництва продукції;

Взмін – змінні витрати на виробництво одиниці продукції (собівартість одиниці).

Використовуючи дані Звіту про фінансові результати, визначити вплив всіх перечислених факторів на фінансовий результат неможливо, так як нам не відомі ні питома вага реалізованої і виробленої продукції, обсяг випуску і реалізації, ні ціна, ні собівартість одиниці. В той же час, знаючи середній індекс цін, можна визначити вплив на розмір чистого прибутку зміни цін, обсягу реалізованої продукції, обсягу виготовленої продукції[14, 60-61].

Ціни на продукцію в 2006 році зросли на 24 %, в 2007 році – на 9 %, тобто індекс цін (Іц) складає 1,24 і 1,09 відповідно.

Визначимо вплив факторів на зміну виручки від реалізації. Загальна зміна виручки від реалізації знайдемо за формулою:

ΔВ2006 = В1 – В0 = 50071,6 – 27994,3 = 22077,3 (тис. грн.);

ΔВ2007 = В1 – В0 = 49485,1 – 50071,6 = -586,5 (тис. грн.);

Протягом 2006 року виручка зросла на 22077,3 тис. грн., протягом 2007 зменшилась на 586,5 тис. грн. Ці зміни являються результатом впливу двох факторів: ціни реалізації і обсягу реалізованої продукції. Розрахунок впливу цих факторів можна визначити наступним чином:

ΔВц2004 = В1 – В1 : Іц = 50071,6 – 50071,6 : 1,24 = 9691,28 (тис. грн.);

ΔВц2005 = В1 – В1 : Іц = 49485,1 – 49485,1 : 1,09 = 4085,93 (тис. грн.);

ΔВорп2004 = В1 : Іц – В0 = 50071,6 : 1,24 – 27994,3 = 12386,02 (тис. грн.);

ΔВорп2005 = В1 : Іц – В0 = 49485,1 : 1,09 – 50071,6 = -4672,43 (тис. грн.);

Таким чином ріст цін спричинив збільшення виручки від реалізації у 2006 році на 27495,56 тис. грн., у 2007 на – 3547,85 тис. грн., а збільшення обсягу випуску на 12386,02 тис. грн. у 2006 році та його зменшення у 2007 на 4672,43 тис. грн. З розрахунків випливає, що у 2006 році на підприємстві відбулось розширення виробництва та скорочення 2007 році.

Аналогічно розраховується вплив факторів на зміну собівартості реалізованої продукції:

ΔСзаг 2006 = С1 – С0 = 46807,3 – 26837,6 = 19969,7 (тис. грн.);

ΔСзаг 2007 = С1 – С0 = 42978,6 – 46807,3 = -3828,7 (тис. грн.);

Припустимо, що собівартість одиниці продукції змінилась лише за рахунок зовнішніх факторів, а саме за рахунок зміни цін, тоді:

ΔСц2006 = С1 – С1 : Іц = 46807,3 – 46807,3 : 1,24 = 9059,48 (тис. грн.);

ΔСц2007 = С1 – С1 : Іц = 42978,6 – 42978,6 : 1,09 = 3548,69 (тис. грн.);

ΔСорп2006 = С1 : Іц – С0 = ΔСзаг 2004 – ΔСц2004 = 19969,7 – 9059,48 = =10910,22 (тис. грн.);

ΔСорп2007 = С1 : Іц – С0 = ΔСзаг 2005 – ΔСц2005 = -3828,7 – 3548,69 = = -7377,39 (тис.грн.);

Таким чином, за рахунок збільшення обсягу випуску собівартість продукції збільшилась у 2006 на 10910,22 тис. грн., за рахунок зміни цін – 9059,48 тис. грн. За рахунок збільшення обсягу випуску собівартість продукції зменшилась у 2007 на 7377,39 тис. грн., за рахунок зміни цін на 3548,69 тис. грн.

Як випливає із розрахунків, зміна цін вплинула на чистий прибуток в складі двох показників: виручки і собівартості. Причому вплив зміни цін на розмір чистого прибутку в складі виручки і собівартості носить різносторонній характер: ріст виручки від реалізації сприяє росту чистого прибутку, а ріст собівартості сприяє зменшенню прибутку. Враховуючи це, вплив зміни цін на розмір чистого можна визначити наступним чином:

ΔПц2006 = ΔВц2004 – ΔСц2004 = 9691,28 – 9059,48 = 631,8 (тис. грн.);

ΔПц2007 = ΔВц2005 – ΔСц2004 = 4085,93 – 3548,69 = 537,24 (тис. грн.);

За рахунок збільшення цін чистий прибуток підприємства збільшився у 2006 році на 18426,08 тис. грн., у 2007 році за рахунок збільшення цін чистий прибуток підприємства зменшився на 0,84 тис. грн.

Вплив зміни величини інших операційних доходів.

ΔПіод = ІОД1 – ІОД0, (2.5)

де ΔПіод – зміна чистого прибутку за рахунок зміни суми інших операційних доходів.

Ступінь впливу цього показника визначається наступним чином:

ΔПіод 2006 = 11239,2 – 7153,8 = 4085,4 (тис.грн.);

ΔПіод 2007 = 5172,9 – 11239,2 = -6066,3 (тис. грн.);

Розмір чистого прибутку збільшився за рахунок збільшення інших операційних доходів на 4085,4 тис.грн. в 2006 році та зменшився за рахунок зменшення їх у 2007 році на 6066,3 тис.грн.

А зараз розрахуємо вплив інших факторів на зміну розміру чистого прибутку.

Вплив зміни розмірів адміністративних витрат, витрат на збут і інших операційних витрат.

При визначенні впливу даного фактора потрібно врахувати, що це фактор зворотнього впливу по відношенню до прибутку. В зв’яку з цим в розрахункову формулу добавляється знак “ – ”.

ΔПв = - [(АВ1 + ЗВ1 + ІОВ1) – (АВ0 + ЗВ0 + ІОВ0) ], (2.6)

де Пв – зміна чистого прибутку за рахунок зміни величини вказаних факторів.

В нашому прикладі цей вплив склав:

ΔПв 2006 = - [(2513,5 + 933,7 + 11550,9) – (1436,8 + 600,9 + 7422,8) ] = = -5537,6 (тис. грн.);

ΔПв 2007 = - [(3096,0+ 1432,8 + 4551,3) – (2513,5 + 933,7 + 11550,9) ] = = 5918 (тис. грн.);

Це означає, що перевитрати непрямим витратам привів до зниження прибутку у 2006 році на 5537,6 тис.грн. і збільшення у 2007 – на 5918 тис.грн.

Вплив зміни величини інших фінансових доходів.

ΔПіфд = ІФД1 – ІФД0, (2.7)

де ΔПіфд – зміна чистого прибутку за рахунок зміни суми інших фінансових доходів.

В нашому прикладі ступінь впливу цього показника визначається наступним чином:

ΔПіфд 2006 = 21,9 – 11,7 = 10,2 (тис.грн.);

ΔПіфд 2007 = 0 – 20,4 = -20,4 (тис. грн.);

Розмір чистого прибутку збільшився за рахунок збільшення інших фінансових доходів на 10,2 тис.грн. в 2006 році та зменшився за рахунок зменшення їх у 2007 році на 20,4 тис.грн.

Вплив зміни величини інших доходів.

Розрахунок впливу даного фактора на зміну розміру чистого прибутку описується формулою:

ΔПід = ІД1 – ІД0, (2.8)

де ΔПід – зміна чистого прибутку за рахунок зміни суми інших доходів.

В нашому прикладі ступінь впливу цього показника визначається наступним чином:

ΔПід 2006 = 209,7 – 29,1 = 180,6 (тис.грн.);

ΔПід 2007 = 156,1 – 209,7 = -53,6 (тис. грн.);

Розмір чистого прибутку збільшився за рахунок збільшення інших доходів на 180,6 тис.грн. в 2006 році та зменшився за рахунок зменшення їх у 2007 році на 53,6 тис.грн.

Вплив зміни величини фінансових витрат.

Для розрахунку впливу цього фактора використовуємо формулу:

ΔПфв = - (ФВ1 – ФВ0), (2.9)

де ΔПфв – зміна чистого прибутку за рахунок зміни розміру фінансових витрат.

В нашому прикладі цей вплив склав:

ΔПфв 2006 = - (11,3 – 7,8) = -3,5 (тис.грн.);

ΔПфв 2007 = - (1,7 – 11,3) = 9,6 (тис.грн.);

Тобто чистий прибуток у 2006 році знизився за рахунок збільшення суми понесених фінансових витрат на 3,5 тис.грн. та збільшився у 2007 на 9,6 тис. грн.

Вплив зміни величини інших витрат.

Для розрахунку впливу цього фактора використовуємо формулу:

ΔПів = - (ІВ1 – ІВ0), (2.10)

де ΔПів – зміна чистого прибутку за рахунок зміни розміру інших витрат.

В нашому прикладі цей вплив склав:

ΔПів 2006 = - (0 – 20,4) = 20,4 (тис.грн.);

ΔПів 2007 = - (91,6 – 0) = -91,6 (тис.грн.);

Тобто чистий прибуток у 2006 році збільшився за рахунок зменшення суми понесених інших витрат на 20,4 тис.грн. та знизився у 2007 на 91,6 тис. грн.

Вплив величини сплаченого податку на прибуток.

В цьому випадку справедлива формула:

ΔПпнп = - (ПНП1 – ПНП0), (2.11)

де ΔПпн – зміна чистого прибутку за рахунок зміни величини сплаченого податку на прибуток.

В нашому прикладі цей вплив склав:

ΔПпнп 2006 = - (0 – 0) = 0 (тис. грн.);

ΔПпнп 2007 = - (687,9 – 0) = -687,9 (тис. грн.);

В 2005 і 2006 роках підприємство було збитковим тому цей фактор не впливав, а у 2007 році сплата податку на прибуток спричинило зниження розміру чистого прибутку на 687,9 тис. грн.

Вплив факторів, впливаючих на розміру чистого прибутку, узагальнимо в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**Вплив факторів на чистий прибуток**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показники | Сума, тис. грн. | |
| 2006р. | 2007р. |
| Зміна цін | 631,8 | 537,24 |
| Обсяг реалізованої продукції | 12386,02 | -4672,43 |
| Обсяг виготовленої продукції | -10910,22 | 7377,39 |
| Інші операційні доходи | 4085,4 | -6066,3 |
| Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати | -5537,6 | 5918 |
| Інші фінансові доходи | 10,2 | -20,4 |
| Інші доходи | 180,6 | -53,6 |
| Фінансові витрати | -3,5 | 9,6 |
| Інші витрати | 20,4 | -91,6 |
| Податок на прибуток | 0 | -687,9 |
| Всього | 863,1 | 2338 |

За даними проведеного аналізу ми можемо зробити висновки про те в якій мірі впливають показники на розмір прибутку. При розрахунку ми використовували індекс цін на промислову продукцію, це дало нам змогу найточніше визначити вплив на розмір оподаткованого прибутку в досліджуваних роках.

**2.3 Види і оцінка рентабельності**

Кінцевий результат роботи підприємства оцінюється рівнем ефективності його господарської діяльності: загальним обсягом одержаного прибутку та в розрахунку на одиницю ресурсів. Прибуток та відносний показник прибутку –рентабельність є основними показниками ефективності роботи підприємства, які характеризують інтенсивність господарювання. Життєдіяльність підприємства витрати і доходи є головне завдання кожного учасника господарської діяльності.

Водночас, абсолютна сума прибутку не характеризує рівень ефективності господарської діяльності. Щоб зробити висновок про рівень ефективності господарювання, отриманий прибуток необхідно порівняти з понесеними витратами або активами, які забезпечують підприємницьку діяльність.

Як розрахункова категорія і фінансовий показник, рентабельність у найбільш узагальненому вигляді характеризує економічну ефективність господарсько-фінансової діяльності підприємств [31,295-297].

Рентабельність – це відносний показник, тобто рівень прибутковості, що вимірюється у відсотках.

, (2.12)



де R – рентабельність (%),

П – прибуток,

В (А, К) – витрати (активи, ресурси, капітал).

Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, дохідність різних напрямів діяльності, окупність витрат. Більш повно, ніж прибуток, відображають кінцеві результати господарювання, оскільки їх величина показує співвідношення ефекту з наявним або використовуваними ресурсами.

Різні співвідношення того чи іншого виду фінансових результатів з тим чи іншим видом засобів характеризують певний бік рентабельності підприємства.

В залежності від того, з чим порівнюється вибраний показник прибутку, виділяють дві групи коефіцієнтів рентабельності:

* рентабельність інвестицій (капіталу);
* рентабельність продажу [13,23-24].

Керівництво підприємства зазвичай заінтересоване в отриманні інтегрованої оцінки результатів перетворення витрат в доходи, яка виражена у вигляді комплексних показників, зручних для порівняння і співставлення, що характеризують ефективність господарської діяльності з точки зору її відповідності стратегічним цілям бізнесу.

Комплексним показником, який характеризує результати основної діяльності підприємства є рентабельність активів (RА):

. (2.13)



Рентабельність активів (інша назва – коефіцієнт “прибуток/актив”) характеризує, наскільки ефективно підприємство використовує свої активи для отримання прибутку, тобто показує, який прибуток приносить кожна гривня, вкладена в активи підприємства.

Рентабельність виробничого капіталу (фондів) (RВФ) визначають як відношення чистого прибутку до середньорічної вартості основних засобів та середніх залишків оборотних активів:

,(2.14)



Цей показник рентабельності зазначає пріоритети інвестування тимчасово вільних коштів або ефективного залучення капіталу.

Показник рентабельності власного капіталу (RВК) є найбільш важливою характеристикою діяльності підприємства з точки зору його акціонерів (власників). Цей показник визначається як співвідношення чистого прибутку і власного капіталу:

. (2.15)



Чиста рентабельність власного капіталу є головним інвестиційним показником, що характеризує норму прибутку на власний капітал. Такий показник найкраще визначає результативність діяльності підприємства, показуючи, скільки прибутку приносить кожна гривня власного капіталу. Високе значення показника чистого прибутку власного капіталу гарантує великі дивіденди не тільки у звітному році, але й в майбутньому, оскільки передбачає значне накопичення прибутку[3,157-158].

Показник рентабельності продажу (реалізованої продукції) характеризує ефективність поточних витрат підприємства на виробництво і продаж як усієї продукції, так і окремих видів. Показники рентабельності всієї продукції та окремих виробів розраховують за єдиною методикою, яка забезпечує їх взаємну погодженість . Ці показники характеризують найважливіший аспект діяльності – реалізацію продукції і послуг, а також оцінюють частку собівартості в продажах[15,52-55].

Розраховують валову рентабельність продажу, операційну рентабельність продажу та чисту рентабельність продажу.

Валова рентабельність продажу (RПВ) розраховується за формулою:

. (2.16)



Цей показник визначає рівень, на який підприємство може збільшити операційний прибуток шляхом зниження адміністративних витрат і витрат на збут. Якщо, наприклад, валова рентабельність продажу складає 50 %, то можна зробити висновок, що ціна реалізації в два рази більша, ніж виробнича собівартість.

Операційна рентабельність продажу (RПО) показує рентабельність підприємства після вирахування витрат на виробництво і збут продукції і розраховується як:

. (2.17)



Чисту рентабельність продажу (RПЧ), показує, скільки прибутку надходить підприємству в кожній гривні від продажу продукції, товарів, робіт, послуг і визначається співвідношенням:

. (2.18)



Розрахуємо показники рентабельності за 2005, 2006 та 2007 роки та їх зміну на основі даних фінансової звітності ЗАТ СП “Теріхем – Луцьк”. Дані розрахунків наведемо в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

**Розрахунок показників рентабельності ЗАТ СП “Теріхем – Луцьк”**

**за 2005 – 2007 рр.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2005 р. | 2006 р. | 2007 р. | Зміна у 2006 році | Зміна у 2007 році |
| Рентабельність активів | -0,042 | -0,006 | 0,045 | 0,036 | 0,051 |
| Рентабельність виробничого капіталу | -0,031 | -0,006 | 0,038 | 0,025 | 0,044 |
| Рентабельність власного капіталу | -0,045 | -0,0073 | 0,0503 | 0,038 | 0,0576 |
| Рентабельність продажу (валова) | 0,0396 | 0,061 | 0,1196 | 0,0214 | 0,0586 |
| Рентабельність продажу (операційна) | -0,0394 | -0,0092 | 0,048 | 0,0302 | 0,0572 |
| Рентабельність продажу (чиста) | -0,039 | -0,0051 | 0,0379 | 0,0339 | 0,043 |

Розрахунок показує, що показники рентабельності за 2006 і 2007 роки підвищились. Показник рентабельності активів свідчить, що кожна гривня активів принесла 0,006 грн. збитку у 2006 році та 0,045 грн. прибутку в 2007 році. Рентабельність виробничого капіталу показує, що на одну гривню виробничого капіталу припадає 3,1 коп. збитку у 2005 році, 0,6 коп. – у 2006 та 3,8 коп. чистого прибутку 2007році. Збільшення в динаміці відбувається за рахунок зменшення збитку у 2006 році, збільшення прибутку у 2007 році та зростання вартості активів.

Рентабельність власного капіталу характеризує ефективність використання підприємством власного капіталу. У 2005 і 2006 роках виробництво було нерентабельним. Показник свідчить, що кожна інвестована гривня приносить 0,73 коп. збитку у 2006 році, а порівняно з попереднім 2005 роком, рентабельність власного капіталу зросла на 85 %. У 2007 році рентабельність становить 5,03 коп. чистого прибутку з однієї гривні.

Як бачимо, показники рентабельності продажу знаходяться на дуже низькому рівні. Так чиста рентабельність продажу “говорить”, що підприємство з однієї гривні продажу отримало збиток 0,39 коп. у 2005, 0,51 у 2006 році та 3,79 коп. прибутку у 2007 році.

Збільшення валової рентабельності продажу пояснюється тим, що темпи зростання чистої виручки від реалізації продукції є більшими, ніж темпи зростання собівартості продукції і свідчить про більшу ефективність виробничої діяльності.

Операційної рентабельність показує здатність керівництва підприємства одержувати прибуток від діяльності до вирахування витрат, які не відносяться до операційної діяльності. При розгляді цього показника разом із показником валової рентабельності можна отримати уявлення про те, чим викликані зміни рентабельності. Операційна рентабельність зростає швидше ніж валова. Це пов’язано із тим, що виручка зростає швидше аніж адміністративні і збутові витрати.

При аналізі коефіцієнтів рентабельності набула поширення модель корпорації “Дюпон”, яка призначена визначити фактори, які впливають на ефективність роботи підприємства і оцінити цей вплив. На думку аналітиків, найбільш значним показником є рентабельність власного капіталу (RВК). Для проведення аналізу необхідно побудувати модель рентабельності власного капіталу.

За формулою “Дюпона” рентабельність власного капіталу визначається:

,



Де Rвк – рентабельність власного капіталу;

Rпч – рентабельність продажу чиста;

Рвід. – ресурсовіддача;

Кфз – коефіцієнт фінансової залежності.

Звідки фактори впливу на рентабельність власного капіталу будуть визначатися:

Рентабельність продажу чиста =; (2.19)



Ресурсовіддача = ; (2.20)



Коефіцієнт фінансової залежності = . (2.21)



Розрахуємо вплив факторів на зміну рентабельності власного капіталу ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк” у 2005 – 2007 роках. Для цього побудуємо допоміжну таблицю 2.5.

Таблиця 2.5

**Зміна коефіцієнтів рентабельності власного капіталу і факторних показників ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк” у 2005 – 2007 роках**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Фактори (показники) | 2005 р. | 2006 р. | 2007 р. | Зміна у 2006 р. | Зміна у 2007 р. |
| Чиста рентабельність продажу | -0,039 | -0,0051 | 0,0379 | 0,0339 | 0,043 |
| Ресурсовіддача | 1,085 | 1,1804 | 0,9987 | 0,0954 | -0,1817 |
| Коефіцієнт фінансової залежності | 1,057 | 1,208 | 1,328 | 0,151 | 0,12 |
| Рентабельності власного капіталу | -0,045 | -0,0073 | 0,0503 | 0,038 | 0,0576 |

Отже, рентабельність власного капіталу ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк” у 2006 році у порівнянні з 2005 роком зросла на 0,038, а у 2007 році у порівнянні з 2006 роком на – 0,0576. Це відбулось за рахунок впливу факторів:

1. зміни чистої рентабельності продажу:

RВК = ΔRПЧ х РВІД.0 х КФЗ0, (2.22)

у 2006 році: RВК = 0,0339 х 1,085 х 1,057 = 0,039;

у 2007 році: RВК = 0,043 х 1,1804 х 1,208 = 0,0613.

1. зміни ресурсовіддачі:

RВК = RПЧ1 х ΔРВІД. х КФЗ0, (2.23)

у 2006 році: RВК = (-0,0051) х 0,0954 х 1,208 = -0,00059.

у 2007 році: RВК = 0,0379 х (-0,1817) х 1,208 = 0,0083.

3. зміна коефіцієнта фінансової залежності:

RВК = RПЧ1 х РВІД.1 х ΔКФЗ, (2.24)

у 2006 році: RВК = (-0,0051) х 1,1804 х 0,151 = -0,00091;

у 2007 році: RВК = 0,0379 х 0,9987 х 0,12 = 0,0045.

Сукупний вплив факторів:

у 2006 році: 0,039 + (– 0,00059) + (-0,00091) = 0,0375;

у 2007 році: 0,0613 + 0,0083 + 0,0045 = 0,0741.

Узагальнимо вплив цих факторів у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

**Зведена таблиця впливу факторів на рентабельність власного капіталу**

**ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк” у 2005 – 2007 роках**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показники (фактори) | Зміна у 2006 році | Зміна у 2007 році |
| Чиста рентабельність продажу | 0,039 | 0,0613 |
| Ресурсовіддача | – 0,00059 | 0,0083 |
| Коефіцієнт фінансової залежності | -0,00091 | 0,0045 |
| Всього (рентабельність власного капіталу) | 0,0375 | 0,0576 |

Таким чином, у 2006 році за рахунок підвищення чистої рентабельності продажу на 0,0339 і рівня ресурсовіддачі на 0,0954 показник рентабельності власного капіталу збільшився у 2006 на 0,039 і знизився на – 0,00059 пунктів. Збільшення коефіцієнта фінансової залежності на 0,151 негативно позначилось на зміні рентабельності власного капіталу – вона зменшилась на 0,00091. Загалом зміна факторів спричинила зменшення рентабельності власного капіталу на 3,75 %.

У 2007 році рентабельність власного капіталу збільшилась на 5,76 %. За рахунок збільшення чистої рентабельності продажу на 0,043 та коефіцієнта фінансової залежності на 0,12 рентабельність власного капіталу збільшилась на 0,0613 та 0,0045 відповідно. За рахунок впливу ресурсовіддачі рентабельність власного капіталу збільшилась на 0,0083.

На основі проведеного аналізу показників рентабельності ЗАТ СП “Теріхем-Луцьк” за останні три роки можна зробити висновок, що всі показники знаходились на дуже низькому рівні, але спостерігається тенденція до їх зростання. Основною причиною цього є зменшення витрат на виробництво і реалізацію продукції.

**Розділ ІІІ Шляхи підвищення ефективності оподаткування прибутку промислового підприємства**

**3.1 Особливості податку на прибуток у світовій практиці**

Слід відзначити, що на сьогодні тема впливу податку на прибуток на підприємницьку діяльність залишається не досить дослідженою проблемою. Підходи, які використовуються на Заході, не завжди ефективні в умовах трансформації економіки України. Тому актуальним є науково обгрунтоване адаптування досвіду функціонування зарубіжних підприємств і дослідження та впровадження вітчизняних механізмів впливу податків на формування й використання прибутку підприємств.

Відмінно рисою в галузі податків в економічно розвинутих країнах є те, що їх теоретичні розробки та положення відмічаються більш прикладним характером. Вони знайшли своє відображення в податковому законодавстві цих держав, практика використання якого свідчить не скільки про фіскальні сторони його застосування, скільки про заохочувально-стимулюючі, спрямовані на фінансово-господарський розвиток[26,42].

Оподатковуючи прибутки підприємств, з метою стимулювання та розвитку підприємницької діяльності, провідні держави світу надають їм велику кількість різноманітних пільг. Основними фінансовими пільгами для полегшення і сприяння функціонуванню підприємств на сьогоднішній день виступають в основному такі податкові пільги.

1. Надання податкового інвестиційного кредиту. У Великобританії податковий інвестиційний кредит використовується за ставкою 10 %. У Франції він застосовується з метою заохочення до створення нових підприємств. В Японії підприємства мають право зменшувати податок на прибуток в розмірі 7 % інвестицій, що здійснюється в передові технології і техніку. В Бельгії прибуток, що підлягає оподаткуванню, зменшується на суму інвестиційних затрат, яка становить 13,5 % для малих і середніх підприємств, а також на 100 % інвестиційних витрат для всіх підприємству випадку спрямування всього прибутку для здійснення нововведень. В Нідерландах з податку на прибуток підприємств вираховується 20–25 % інвестиційних затрат для невеликих обсягів здійснення інвестицій, які поступово понижуються з одночасним збільшенням обсягів інвестування. Зменшення прибуткового податку на частину інвестиційних витрат використовується в кожній державі відповідно економічної політики. Наприклад, В Італії в 1994–95 рр. податковий інвестиційний кредит застосовувався з метою стимулювання загальнонаціональних інвестицій, для чого оподатковуваний прибуток підприємств скорочувався на 50 % інвестиційних витрат. Таким чином, із зарубіжного досвіду прибуткового оподаткування можна зробити висновок про те, що в західних країнах ставиться мета стимулювання розвитку підприємств за умови ефективного використання власних джерел фінансових коштів, а саме прибутку. В цілому, податкові кредити є поширеним різновидом пільг в країнах з розвинутою ринково економікою, які класифікується за окремими групами: податкові, інвестиційні, для стимулювання зайнятості тощо, а також поділяються на загальні і галузеві. В окремих країнах їх може налічуватись декілька десятків. На відміну від розвинутих держав, в Україні податковий інвестиційний кредит широкого розповсюдження не отримав. Питання його практичного застосування остаточно в законодавчій формі не врегульоване.
2. Зниження прибуткового податку на частину витрат на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи (НДДКР). Наприклад, у Франції ще в 1983 р. законодавством було впроваджено механізм пільгового податкового кредиту, а в 1985 р. було видано закон про наукові дослідження та технологічні розробки, завдяки якому підприємства одержали право на зменшення суми нарахованого податку в розмірі 50 % для збільшення витрат коштів на проведення НДДКР. Сьогодні частка витрат коштів акціонерних товариств в провідних країнах світу на НДДКР складає значні суми в загальних видатках: у Франції вони становлять понад 40 %, в США приблизно 50 %, в Німеччині близько 60 %, в Японії до 65 %. Важливим негативним моментом чинного законодавства України є те, що ним не передбачені окремі пільги на прибутку підприємств для фінансування науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт. Вони виступають як одна з умов для можливості одержання податкового інвестиційного кредиту, що не є правильним. Зовнішні ознаки податкового інвестиційного кредиту та податкових пільг на проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт багато в чому схожі, що й призводить до їх приблизно однакового тлумачення. Насправді, між ними існує кардинальна відмінність, яка проявляється через їх внутрішні властивості і визначає справжнє призначення кожного з них. Таким чином, для наукових досліджень і розвитку науково містких виробництв пільги такого роду, як і в країнах з розвинутими ринковими відносинами, в Україні необхідно запровадити.
3. Амортизація, яка в західних країнах належить до категорії податкових пільг. Практично на всіх підприємствах західних країн присутня прискорена амортизація, яка дозволяє суттєво зменшувати базу оподаткування, після чого й суму прибуткового податку і, тим самим, надає податкові фінансові ресурси. Прискорена амортизація сприяє скорішому списанню працюючих і здійсненню інвестицій в нові, більш якісні основні фонди, створюючи умови їх швидкому кругообігу, в чому полягають її переваги і призначення. В країнах з розвинутою ринковою економікою використовується близько тридцяти методів прискореного нарахування амортизації. На відміну від провідних західних країн, в Україні підприємства використовують звичайні норми амортизаційних відрахувань хоча чинним законодавством і передбачена прискорена амортизація, вона не має практичного застосування, що стримує оновлення виробничого потенціалу підприємств[26, 24].

З метою забезпечення максимального контролю за сплатою податку на прибуток у таких країнах як США, Німеччина, Франція, Великобританія, Індія, Данія, Аргентина, Чилі, Уругваї, Австралії та багатьох інших країнах – членах Організації економічного співробітництва і розвитку використовуються непрямі методи оподаткування, тобто методу відстеження операцій господарської діяльності платника за допомогою інформації, отриманої з інших джерел, ніж звіти, декларації та бухгалтерські записи, книги, з метою визначення доходу і відповідного розміру зобов’язань платника податку[27, 108].

У більшості країн світу ставка податку на прибуток не є єдино визначеною, існують знижені, мінімальні й максимальні ставки податку.

Податок на прибуток корпорацій в США вноситься за певною шкалою:

* з перших 50 тис. дол. прибутку стягується податок за ставкою 15 %;
* з наступних 25 тис. дол. прибутку податок стягується за ставкою 25 %;
* вище 75 тис. дол. прибутку – 35 %.

Така методика оподаткування прибутку спонукає підприємців до збільшення продуктивності праці та максимального одержання прибутку, що зрештою призводить до збільшення надходження до державного бюджету [30, 233].

Цей вид податку має особливість, із загальної суми податку вираховуються суми податку на прибуток, вже внесені в бюджет штату і місцеві бюджети. Крім того, суми, які витрачені з прибутку на інвестиції, науково-технічні розробки оподатковуються за зниженими ставками. Якщо підприємство використовує сонячну енергію або енергію вітру у виробничому проекті, підприємству надається податковий кредит у розмірі 50 % вартості цього обладнання.

Податок на прибуток з юридичних осіб в Японії має найбільшу питому вагу. Сплачується в розмірі 33,48 %, що надходить у державний бюджет, 1,67 % – у бюджет префектури і 4,12 % – муніципалітету. Окремі види підприємств – медичні заклади, кооперації, громадські організації – сплачують податок у розмірі 27 %. Прибуток до 8 млн. єн обкладається за ставкою 28 %.

Стандартна ставка податку на прибуток корпорацій у Великобританії становить 33 %. Передбачено знижки для компаній із прибутком менше 1,25 млн. фунтів стерлінгів в рік. Невеликі компанії з прибутком, що не перевищує 250 тис. фунтів стерлінгів в рік, оподатковуються по ставці 25 %. Стягується з усього прибутку компаній-резидентів (крім дивідендів і інших доходів, отриманих від інших компаній-резидентів)

Дозволяється віднімати витрати, пов’язані з бізнесом і прискореною амортизацією деяких видів капіталовкладень.

Податку на прибуток корпорацій стягується з юридичних осіб: резидентів (підприємств, зареєстрованих як корпорації, що мають юридичну адресу або органи керування в Італії) і нерезидентів, що одержали дохід від капіталу чи від підприємства, що знаходиться на іспанській території. Стандартна ставка для резидентів 35 %, застосовуються також знижені ставки для кооперативів – 20 % і неприбуткових організацій – 7 %. Доходи нерезидентів від капіталу, розміщеного в Іспанії, оподатковується за ставкою 35 %, а доходи нерезидентів, що не мають постійного підприємства в Іспанії, але доходи отримані на її території, – за ставкою 25 % (до деяких видів доходів застосовуються знижені ставки 14 і 4 %)[30, 256].

Практикується система відрахувань, а також податкових пільг (наприклад, при інвестиціях в основний капітал надається знижка з податку на прибуток в розмірі 5 %, на діяльність, пов’язану з експортом – 25 % і НИОКР – 15-30 %). Країни Басків і Наварра як території з особливим статусом мають право самостійно встановлювати ставки і правила стягнення корпоративного податку.

Таблиця 2.7

# Ставки податку на прибуток у країнах світу

|  |  |
| --- | --- |
| Країна | Ставка податку, % |
| США | 15, 25, 34 |
| Великобританія | 33 |
| Німеччина | 45 |
| Франція | 34 |
| Швеція | 28 |
| Японія | 33,48 |
| Австрія | 34 |
| Бельгія | 39 |
| Греція | 35 |
| Данія | 34 |
| Ірландія | 29, 48, 52 |
| Іспанія | 35 |
| Італія | 36 |
| Люксембург | 20, 30, 33 |
| Нідерланди | 38, 25, 50, 60 |
| Португалія | 36+3,6 |
| Фінляндія | 28 |

Прямуючи до економіки з ринковими відносинами, податкова система України мусить, не ігноруючи національними традиціями та особливостями оподаткування, використати багатий досвід функціонування податкових систем західних країн. У таблиці 2.7 наведені стандартні ставки податку на прибуток. Як ми бачимо вони можуть диференціюватися залежно від розміру оподаткованого прибутку. Причому відсутність такої диференціації в Україні оцінюється як недолік. Хоча, згідно з теорією оптимального оподаткування, це є перевагою будь-якої податкової системи, оскільки диференціація податкових ставок спричиняє надлишковий податковий тягар, отже, втрати ефективності. І якщо порівнювати із вітчизняними ставками, ми можемо зробити висновок про недоцільність її подальшого зниження – це не викличе ні припливу інвестицій, ні виходу підприємців з “тіні”. Податкова система повинна відіграти, можливо, першочергову роль в покращені інвестиційного клімату в Україні. Це стосується податку на прибуток, який стягується з підприємств, як одного з важливих видів податків в економіці України.

3.2 Механізм та перспективи покращення оподаткування прибутку підприємств

Аналіз світового досвіду податкового реформування доводить, що коли економіка країни потребує істотної структурної перебудови та масштабних соціальних реформ, ряди використовують здебільшого різного роду податкові пільги, які є одним із найефективніших інструментів податкової політики держави для стимулювання розвитку економіки. Показовим прикладом широкомасштабного використання податкових пільг є досвід США, Швеції, Німеччини, Франції, Ірландії. Водночас, коли економіка працює в межах певного технологічного укладу, для підтримки та стимулювання економічного зростання в податковій політиці найчастіше застосовується підхід, який умовно назвемо егалітарним: єдині низькі податкові ставки та ширина база оподаткування. Прикладом егалітарного підходу в податковій політиці є встановлення єдиної ставки податку з доходів фізичних осіб для усіх платників в Україні[10, 5].

Дослідження фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств в Україні на основі офіційних статистичних даних Держкомстату, ДПА України про розміри пільг з податку на прибуток та його надходження в регіональному розрізі за 1999 – 2004 роки показало таке.

Оптимальний період податкової пільги становить чотири роки. За менший час пільга не спрацьовує, а за більший – виникають можливості зловживань і втрати ефективності.

Коефіцієнт еластичності приросту податкових надходжень бюджету за наданими пільгами становить 1,9. Дисконтований (з урахуванням індексу інфляції за чотири роки) коефіцієнт еластичності становить 1,72. Це означає, що з урахуванням індексу інфляції за відповідний період надана у 2000 році одна гривня податкової пільги призвела до збільшення доходів бюджету від сплати податку на прибуток на 1,72 гривні у 2004 році.

Встановлення оптимального терміну дії пільги дає змогу вивести умову граничного розміру річного індексу інфляції, за якої дія пільги залишається ефективною. При цьому загальна закономірність така: що триваліший термін спрацювання пільги, то меншою повинна бути річна інфляція в країні. Так для чотирьох років граничний розмір річної інфляції може становити 16 %, п’яти – 12 %, шести – 10, семи – 9 тощо.

Головний висновок з аналізу досвіду надання податкових пільг полягає у тому, що податкові пільги повинні мати жорстке цільове призначення, бути обмеженими у часі, а їх надання необхідно супроводжувати комплексним моніторингом. Без цього виникають можливості для зловживань, на які весь час нарікає міністр фінансів, стверджуючи, що ідею підтримки інновацій з допомогою податкових пільг було повністю дискредитовано в Україні через зловживання, хабарі та корупції. І тут йому навряд чи можна заперечити.

У кінцевому підсумку в країнах із ринковою розвинутою економікою проводиться політика уряду для стимулювання підприємництва, а забезпечені законодавчо силою конкретні підходи до стягнення податку з прибутку акціонерних товариств мають виключно цільове призначення і зводяться до:

* розширення фінансово-виробничої діяльності всіх організаційно-правових-форм ведення бізнесу;
* стимулювання розвитку підприємницької діяльності господарських утворень малого і середнього класу;
* активізація інвестиційного процесу, включаючи заохочувальні заходи для приватних власників капіталу;
* забезпечення умов суб’єктам підприємницької діяльності щодо одержання достатньої величини прибутку й стимулювання за допомогою податків і податкових пільг його раціонального використання тощо.

Разом із застосуванням наведених параметрів при стягненні податку на прибуток підприємств, серед варіантів удосконалення є запровадження регресивної податкову шкалу, коли ставки податку зменшуються разом із підвищенням отриманого підприємством прибутку[25, 73]. Або альтернативний варіант – регресивну податкову шкалу, коли ставки податку зменшуються разом із підвищенням обороту підприємства. Окрім цього, варто ввести в Україні вищий за чинний податок на прибуток підприємств-монополій, що практикується в ринково розвинутих країнах, і який сприятиме встановленню належної податкової справедливості. Хоча можливий варіант, коли монополії надлишковий податок прямо перекладатимуть на ціни, тоді з’явиться необхідність в додатковому контролі.

Покращення податкової системи можна було б досягти запровадженням фінансових пільг для полегшення і сприяння функціонуванню підприємств, таких як:

* надання податкового інвестиційного кредиту;
* зниження прибуткового податку на частину витрат на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи (НДДКР);
* прискорена амортизація, яка дозволяє суттєво зменшувати базу оподаткування, після чого й суму прибуткового податку і, тим самим, надає податкові фінансові ресурси
* податкові канікули;
* скасування податків на реінвестований прибуток.

В Україні використовується прискорена амортизація та податкова пільга в розмірі 50 % до базової ставки податку на прибуток, який одержується інноваційними центрами від реалізації інноваційного продукту[23 ,23].

На ім’я президента України подано проекти Стратегії податкової реформи, Хартії податкових відносин і Положення про Національну комісію з податкової реформи при президентові України, розроблені робочою групою під керівництвом В. Ланового, яка, очевидно, має скласти кістяк майбутньої Національної комісії. Стратегії передувала публікація на шпальтах “Урядового кур’єра” Концепції реформування податкової системи, розробленої тією ж групою, правда, у значно вужчому складі, що була піддана серйозній критиці, доопрацьована і подана у новому форматі. Однак фундаментальні ідеї, покладені в основу Концепції, не змінилися. Її суть – створити податкову систему, здатну вразити світ низькими податковими ставками, що стануть підгрунтям для економічного процвітання в Україні. Поданий проект заслуговує на увагу вже в тому, що є першою спробою розробити довгострокову стратегію поетапного реформування податкової системи в нашій країні. Стратегія грунтується на оцінці ключових проблем діючої податкової системи, включає окремі слушні пропозиції щодо шляхів їх розв’язання. Водночас документ містить помилкові оцінки, суб’єктивні висновки та необгрунтовані пропозиції, що можуть мати численні системні наслідки: падіння частки ВВП, що перерозподіляється через податкову систему держави, за межі мінімально допустимого рівня; посилення деформації у податковій системі; згортання сектора загального державного управління до небезпечних меж; зростання фіскальних дисбалансів; зміна моделі української економіки, визначеної в Конституції[29, 8].

Як відмічає д.е.н. А.Соколовська основним недоліком пропозиції щодо реформування податку на прибуток підприємств є поєднання зниження ставки податку на нерозподілений прибуток до 10–12 % (при цьому нерозподілений прибуток має оподатковуватися лише на рівні отримувачів дивідендів – фізичних осіб) із звуженням податкової бази за рахунок “розгортання механізму прискореної амортизації активної частини основного капіталу”, “створення адресних податкових преференцій найважливішим інвестиційним проектам та інвестиційних податкових знижок”. Такий підхід до реформування податку суперечить міжнародній практиці, в якій зниження податкових ставок з метою уникнення фіскальних шоків, як правило, супроводжується розширенням податкової бази. Зокрема, в Ірландії, де найнижча в Європі ставка корпоративного податку – 12,5 %, має місце найвища його продуктивність – 30,4 % (відношення частки податку у ВВП до його стандартної ставки), яка свідчить про найширшу податкову базу.

Особливу критику викликають пропозиції щодо відновлення часткових пільг – адресних податкових преференцій найважливішим інвестиційним проектам. Ці пільги є неефективними, оскільки грунтуються на суб’єктивних рішеннях щодо важливості тих чи інших проектів, наслідком чого буде безпідставне розширення переліку таких проектів, тобто використання пільг для уникнення податку.

Більш виваженими є пропозиції зменшення ставки податку на прибуток в Україні до 20 % (20,6 % в середньому в країнах ЄС-10) у поєднанні з відновленням механізму прискореної амортизації для основних активів при запровадженні новітніх, зокрема енергозберігаючих та екологічно безпечних технологій.

Гасло “Найкращі податки – найменші податки” втрачає свою актуальність. Воно трансформується угасло “Ефективні податки й ефективні державні видатки – запорука суспільного прогресу”. Україні необхідна не стільки стратегія реформування податкової системи, скільки стратегія формування ефективної податкової системи і раціональної бюджетної політики. Потрібно враховувати досвід зарубіжних країн з метою недопущення помилок, допущених ними при побудові податкового законодавства.

Висновок

Податок на прибуток на сьогодні є найвагомішим із групи прямих податків у податковій системі України. За підсумками 2007 року цей податок становить близько 23,9 % в обсязі фактичних надходжень Зведеного бюджету України. Попередниками нинішнього податку на прибуток були податки, що діяли в СРСР: відрахування від прибутку, податок з прибутку громадських організацій, вільний залишок прибутку, податок з прибутку. Податок на прибуток, який стягується в Україні, має дуже важливе фіскальне значення, чим відрізняється від аналогічних податків в економічно розвинутих країнах. Це обумовлено, перш за все, пропорціями в розподілі валового національного продукту, що склалися історично в централізовано-плановій економіці. Податок на прибуток підприємств, крім великого фіскального значення, має широкі можливості для регулювання та стимулювання підприємницької діяльності. Цей вплив може здійснюватись як завдяки диференціації ставок оподаткування по різних видах діяльності, так і завдяки наданню пільг у виробництві пріоритетних товарів.але в нашій країні можливості щодо використання податку на прибуток як регулюючого фактора дещо обмежений його великим бюджетним значенням, внаслідок чого і застосовується єдина ставка податку на прибуток підприємств.

Слід відзначити, що на сьогодні тема впливу податку на прибуток на підприємницьку діяльність залишається не досить дослідженою проблемою. Підходи, які використовуються на Заході, не завжди ефективні в умовах трансформації економіки України. Тому актуальним є науково обгрунтоване адаптування досвіду функціонування зарубіжних підприємств і дослідження та впровадження вітчизняних механізмів впливу податків на формування й використання прибутку підприємств.

Однією з проблем справляння податку на прибуток є збитковість, часто штучна, вітчизняних підприємств. Існують цілком законні і природні шляхи заниження об’єкта оподаткування, які доступні, в основному, великим підприємствам. Але чому тоді серед малих підприємств, які працюють не один рік, теж значна кількість збиткові або такі, що декларують незначний об’єкт оподаткування. Тоді постає одразу два питання: по-перше, за рахунок чого відбувається таке зниження об’єкта оподаткування, по-друге, чи доцільним є включення від’ємного значення об’єкта оподаткування звітного року до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року (в розвинених країнах така можливість надана тільки новоствореним підприємствам).

Покращення податкової системи можна було б досягти запровадженням фінансових пільг для полегшення і сприяння функціонуванню підприємств, таких як: надання податкового інвестиційного кредиту; зниження прибуткового податку на частину витрат на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи (НДДКР); прискорена амортизація, яка дозволяє суттєво зменшувати базу оподаткування, після чого й суму прибуткового податку і, тим самим, надає податкові фінансові ресурси; податкові канікули; скасування податків на реінвестований прибуток; запровадження регресивної податкову шкалу, коли ставки податку зменшуються разом із підвищенням отриманого підприємством прибутку, або альтернативний варіант – регресивну податкову шкалу, коли ставки податку зменшуються разом із підвищенням обороту підприємства; окрім цього, варто ввести в Україні вищий за чинний податок на прибуток підприємств-монополій, що практикується в ринково розвинутих країнах, і який сприятиме встановленню належної податкової справедливості.

Про те, застосування кожного із цих методів має багато аргументів за і проти, що ускладнює їх застосування. Їх використання є своєрідним експериментом, коли невідомий результат. Податок на прибуток має значну питому вагу у податкових надходженнях держави, що унеможливлює експерименти.

**Література**

1. Бавін. Є.В. Механізм оподаткування прибутку підприємств ефективність функціонування промислових підприємств. – Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Інститут економіки промисловості НАН України. Донецьк, 2005.
2. Бадида М.П. Оподаткування підприємств та шляхи його вдосконалення в Україні. – Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Київський національний економічний університет . Київ, 2003.
3. Барабаш Н.С. Система показників аналізу рентабельності підприємства і методика їх оцінки // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – с.157-158.
4. Білик Т.О. Теоретичні аспекти прибутку // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. - № 8(51). – с. 8-13.
5. Варналій З. “Тіньова” економіка як специфічний об’єкт оподаткування // “Проблеми та шляхи розвитку податкової системи України”. Матеріали науково-практичної конференції. – Ірпінь. – 1998 (травень).
6. Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України: Підручник. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 608 с.
7. Горбанський Б. Можливості та шляхи оподаткування “тіньової” економіки // “Проблеми та шляхи розвитку податкової системи України”. Матеріали науково-практичної конференції. – Ірпінь. – 1998 (травень).
8. Грузін В. Бюджетні страждання // Сільські вісті. – 1999. – 6 травня.
9. Дворецкова Н.К. Налог с оборота в СРСР. – Ростов-на-Дону: Издательство Ростовского университета. – 1980. – 94 с.
10. Загорський В. Податки для конкурентно спроможної економіки // “Дзеркало тижня”. – 2006. - № 16-17 (29 кв. - 12 тр.).
11. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”.
12. Закон України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”.
13. Кан Инли. Анализ рентабельности в финансовом анализе // Актуальные проблемы современной науки. – 2003. – № 3. – с. 22-27.
14. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності. – Х.: Фактор, 2002. – 144 с.
15. Лукашевич И. Стратегические показатели финансового анализа // Финансы. – 2002.– № 7. – с. 52-55.
16. Малис Н.И. Плюсы и минуси изменения ставкиналога на прибыль // Финансы. – 2003. - № 9. – с. 25-27.
17. Міхельс В., Скопенко А. Як створити систему стимулюючого оподаткування прибутку підприємств в Україні // Банківська справа. – 2000. - №6.– 25-29.
18. Паєнтко Т.В. Оптимізація механізмів прибуткового оподаткування // Економіка та держава. – 2005. - №9. – с. 48-54.
19. Приймак О. Не податком єдиним…, а й розумним законом // Урядовий кур’єр. – 1999. - № 235. – 15 грудня.
20. Основні показники економічного та соціального стану України за 1991-2006 роки // Бюлетень Національного банку України. – 2006. № 4. – с. 44-51.
21. Офіційний веб-сайт мінфіну України. http//w.w.w.minfin/gow/ua/
22. Податкова система. Підручник / За заг. ред. С. М. Онисько. – Львів: “Магнолія Плюс”, 2004. – 312 с.
23. Савченко А., Москалюк Н. Податок на прибуток підприємств як інструмент інвестиційної політики держави // Економіка України. – 2003. – № 3. – 22-28.
24. Санжара А. Відповідальність платників податку за порушення законодавства при формуванні податку на прибуток // Податок на прибуток. – “Баланс-Клуб”. – 2005. - № 7. – 210-212.
25. Свердан М.М. Податок на прибуток підприємств // Фінанси України. – 2002. - № 12. – 68-74.
26. Свердан М.М. Прибуткове оподаткування підприємств в Україні: еволюція і перспективи // Вісник. – Київський інститут бізнесу та технологій. - № 1(2). – 2005. – 39-45.
27. Слав’юк Р.А. Фінанси підприємств: Навчальний посібник. – Київ: “Центр навчальної літератури”, 2004. – 460 с.
28. Субботович Ю.Л. Податок на прибуток – регулятор підприємницької діяльності // Фінанси України. – 2001. - № 12.
29. Соколовська А. До стратегії реформування податкової системи України // “Дзеркало тижня”. – 2006. - № 13 (8 квітня). – с. 8.
30. Ткаченко Н.М. Горова Т. М. Ільєнко Н. О. Податкова система країн світу та України. Облік і звітність: Навч.-метод. посібник / Під заг. ред. Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2004. – с. 544.
31. Фаріон І.Д., Захарків Т.Д. Фінансовий аналіз. Навч. посібник. – Тернопіль: “Економічна думка”, 2000. – 455 с.