

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ В УКРАИНЕ НА ОСНОВЕ ОПТИМИЗАЦИИ РЕГУЛИРУЮЩИХ БУХГАЛТЕРСКО-НАЛОГОВЫХ РАЗНИЦ

Одной из причин реформирования налоговой системы в Украине было существование экономически необоснованных расходов между налоговым и бухгалтерским учетом, что часто вело к несоответствию начисленных сумм налога на прибыль предприятий и реального результата их хозяйственной деятельности.

Принятие Налогового кодекса Украины привнесло ряд изменений в налоговое законодательство Украины в части налогообложения прибыли предприятий. Одним из наиболее значительных изменений стал уход в налоговом учете от признания доходов и расходов по методу "первого события" и переход к общепризнанному методу бухгалтерского учета – методу "начислений". Очевидным является то, что метод признания доходов и расходов должен быть единым как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения. В отличие от нынешней ситуации он должен быть прописан именно в стандартах бухгалтерского учета и не должен дублироваться, а тем более иметь какие-либо отклонения от него в налоговом законодательстве.

С целью сближения бухгалтерского и налогового учета Налоговым кодексом Украины также был кардинально изменен подход к определению налогооблагаемой прибыли. Однако наличие в Налоговом кодексе Украины описания доходов и расходов с присутствием налоговому законодательству отклонениями от П(С)БУ не гармонизирует два вида учета, а, наоборот, сохраняет отличный от бухгалтерского – налоговый учет.

Также отдельные ограничения в части учёта доходов и расходов предприятий, предусмотренные налоговым законодательством, ведут к возникновению бухгалтерско-налоговых разниц. Очевидно, что существование бухгалтерско-налоговых разниц является необходимым условием эффективного выполнения как фискальной, так и регулирующей функций налоговой системы. Но если в их основе нет четко сформулированного экономического обоснования, они могут оказаться тем фактором, который будет тормозить экономическое развитие как отдельных предприятий и отраслей, так и страны в целом.

В этой связи следует отметить, что перечень бухгалтерско-налоговых разниц, возникающих вследствие расхождений в бухгалтерском и налоговом учете прибыли предприятий в Украине, во многом является неоправданным. Многие из таких разниц бесполезны как с позиции фискальной, так и с позиции регулирующей функции налога на прибыль. Так, большинство специфичных налоговых правил в части учёта расходов и доходов (например, учет ремонтов и модернизации объектов основных средств, учет производственного брака), кроме правил начисления налоговой амортизации, не связаны с целью направления предприятий в сторону активизации их инвестиционной деятельности для создания инновационно-инвестиционной основы развития экономики страны. При этом они не способствуют и существенному наполнению бюджета страны.

Анализ налоговых льгот, предусмотренных Налоговым кодексом Украины в части налогообложения прибыли предприятий, показал, что все они связаны с освобождением прибыли от налогообложения и не создают бухгалтерско-налоговых разниц и, как следствие, не искажают общий финансовый результат деятельности предприятий. Такая ситуация, безусловно, является позитивной с позиции гармонизации взаимодействия бухгалтерского и налогового учёта. Однако перечень предоставляемых льгот является практически закрытым для обычных предприятий, деятельность которых не связана с приоритетными отраслями экономики Украины, но которые при этом готовы занять активную инновационно-инвестиционную позицию. В зарубежной практике для таких предприятий существует инвестиционная налоговая скидка, которая хотя и вносит определённые расхождения в системы бухгалтерского и налогового учёта, но при этом может положительно сказаться как на активизации инвестиционной деятельности предприятий, так и в среднесрочной перспективе на общей картине налоговых поступлений в бюджет. В связи с тем что Налоговым кодексом Украины не предусмотрено применение такого механизма, инвестиционно активным предприятиям остаётся полагаться только на ускоренные нормы налоговой амортизации.

Налоговым кодексом Украины был ликвидирован старый порядок расчёта сумм налоговой амортизации и установлен новый, который по оценкам отдельных авторов является позитивным с позиции сближения норм налогового и бухгалтерского учёта. Однако анализ новой системы налоговой амортизации показал, что был принят не лучший её вариант. В погоне за сближением систем бухгалтерского и налогового учёта вместо эффективного механизма стимулирования инвестиционной деятельности предприятий была получена некая система начисления налоговой амортизации, ссылаясь на которую всегда можно сказать, что в Налоговом кодексе Украины было устранено большинство из существующих ранее расхождений в системах бухгалтерского и налогового учёта прибыли предприятий.

Анализ Налогового кодекса Украины в части налогообложения прибыли предприятий показал необходимость проведения исследований, направленных на оценку целесообразности существования отдельных видов бухгалтерско-налоговых разниц. При этом наибольшее внимание следует уделить регулирующим бухгалтерско-налоговым разницам, так как именно они могут послужить основой активизации инвестиционной деятельности отечественных предприятий с последующим положительным эффектом для бюджета страны.

В современной экономической мысли существует множество исследований, направленных на анализ взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учета, в том числе и работ, анализирующих влияние бухгалтерско-налоговых разниц на деятельность предприятий. В ряде таких работ используется классификация стран [1] или предприятий [2-4] по признаку взаимосвязи систем бухгалтерского и налогового учета. В основе данной классификации лежит степень соответствия и взаимного влияния правил формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности и правил налогообложения.

Основными методами зарубежных исследований являются сравнительный анализ и статистические методы, в частности многомерный регрессионный анализ, при этом расхождения в системах бухгалтерского и налогового учета (бухгалтерско-налоговые разницы), как правило, представлены в агрегированном виде. Так, в исследовании К. Ноубс и Р. Паркер [1] предложена модель международного сравнения систем бухгалтерского и налогового учета. Основная гипотеза состоит в том, что разные страны имеют различную степень взаимосвязи налоговых и бухгалтерских правил. Среди стран, имеющих высокую взаимосвязь систем бухгалтерского и налогового учета, выделены Германия, Франция, Испания, Греция, Япония, Бельгия, Италия и др. К странам, имеющим низкую взаимосвязь систем бухгалтерского и налогового учета, авторы относят Великобританию, США, Нидерланды, Канаду, Австралию, Новую Зеландию.

В исследовании под руководством Дж. Потерба [2] авторы указывают на то, что важное значение для многих предприятий имеют различные способы налогового стимулирования их деятельности. При этом в качестве одного из таких способов предлагается использовать бухгалтерско-налоговые разницы. Исследование проводилось на данных крупных корпораций США, а бухгалтерско-налоговые разницы рассматривались в разрезе постоянных и переменных. Авторами был сделан вывод о том, что существенную часть всех разниц составляют именно временные бухгалтерско-налоговые разницы, которые в 1993-2004 гг. в среднем по предприятиям США составили 73% в общей величине бухгалтерско-налоговых разниц.

В работе Ж. Рэди, Дж. Сидмана, Д. Шекилфорда [4] исследуется влияние бухгалтерско-налоговых разниц на собственный капитал инвесторов. Выступая в качестве связующего звена между бухгалтерской и налоговой отчетностью, бухгалтерско-налоговые разницы могут информировать инвесторов о качестве бухгалтерских отчетов, а также о налоговых обязательствах предприятия. В качестве исходной информации авторами рассматривались данные о бухгалтерско-налоговых разницах крупных корпораций США. Предполагалось, что некоторые постоянные разницы оцениваются рынком, однако влияние этих разниц на потоки акционерного дохода являются непредсказуемыми. Поэтому авторами был сделан вывод о том, что инвесторы не используют налоговую информацию в предоставляемом им пакете финансовой документации или, по крайней мере, не используют ее для детального изучения.

Большинство моделей влияния временных и постоянных бухгалтерско-налоговых разниц на деятельность промышленных предприятий основаны на использовании данных финансовой отчетности по предприятиям, а не по отраслям в целом. Так, в работе М. Дизаи [3] проведена оценка финансового результата деятельности предприятий по данным бухгалтерского и налогового учета в дискретном временном периоде с использованием экономико-математического и статисти-

стического инструментария. Автор исследует эволюцию прибыли корпораций США и взаимосвязь между прибылью по данным бухгалтерского и налогового учета за период с 1992 по 2000 г. Основная гипотеза модели [3, с. 16-18, 23-25] состоит в том, что рост прибыли, освобожденной от налогообложения, свидетельствует о характерном взаимоотношении между величиной прибыли по данным бухгалтерского и налогового учета.

Аналогично работам Дж. Потерба, Н. Рао, Дж. Сидмана [2], а также Ж. Рэди, Дж. Сидмана, Д. Шекилфорда [4] модель М. Дизаи направлена на исследование разниц в бухгалтерском и налоговом учете предприятий США, и выводы, полученные с ее помощью, не могут использоваться с целью гармонизации систем бухгалтерского и налогового учета прибыли предприятий в Украине.

Анализ работ отечественных авторов в части моделирования бухгалтерского и налогового учета прибыли предприятий показал, что в Украине отсутствуют комплексные исследования, направленные на анализ влияния бухгалтерско-налоговых разниц как на микро-, так и на макроуровне. Проводимые в отечественной науке исследования в части налогообложения прибыли предприятий в целом можно разделить на три направления:

исследование взаимодействия бухгалтерского и налогового учета прибыли предприятий;

моделирование отдельных элементов общей системы налогообложения прибыли предприятий (например, исследование отдельных льгот, механизма налоговой амортизации и т.д.);

анализ влияния изменений ставки налога на прибыль на деятельность предприятий и налоговые поступления в бюджет.

В рамках первого направления отечественные авторы ограничиваются анализом учетных моделей развитых стран мира [5-6], а также существующих положений действующего законодательства Украины с рекомендациями о внесении в него соответствующих корректив [7-8].

Необходимость учета временных бухгалтерско-налоговых разниц в деятельнос-

ти предприятий отражена в исследовании О. Соловьева [8]. Автор приходит к выводу о том, что необходима правильная организация основы учетного процесса – аналитического учета, который является базой для синтетического учета, составления финансовой отчетности и раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности на микроуровне. В форме 2 "Отчет о финансовых результатах" отдельные категории необходимо назвать согласно их экономическому содержанию. Предложена схема формирования расходов и доходов при расчете налога на прибыль в бухгалтерском учете.

В рамках второго направления часто анализируется стимулирующее влияние налоговых льгот на деятельность хозяйствующих субъектов Украины [9-10]. Так, в исследовании В. Зянько [7] приведен сравнительный анализ промышленно развитых стран в части использования налогов как средства развития инновационной деятельности с целью создания такой системы налогообложения, которая бы постоянно стимулировала предпринимательскую инициативу, инвестиции, внедрение инноваций. Отмечается, что в целом система налогообложения в Украине недостаточно ориентирована на стимулирование развития инновационного предпринимательства; отсутствует механизм стимулирования инвестиций части прибыли в производство; существует явная неадекватность между наличными источниками финансирования и потребностями инновационного развития [7]. В связи с этим предлагается ввести льготный режим амортизации отчислений за счет уменьшения налога на прибыль предприятий на определенную часть общей стоимости инвестиций в оборудование (особенно на стадии модернизации предприятия).

В работе П. Мельника, Л. Тарангул, З. Варналия [9] проведен анализ налоговых льгот с 1997 по 2002 г. Авторы отмечают следующее: "Щодо пільг з податку на прибуток, що мають насаперед відігравати роль стимуляторів інвестиційних процесів та економічного розвитку, то їх величина ... підтверджує про послаблення регуляторної функції податкової системи. Також це є свід-

ченням зростаючої фіскалізації податкової політики, що здійснюється під тиском потреб бюджетного збалансування" [9].

В работе В. Вишневого и О. Виецкой [11] рассмотрен подход, предусматривающий построение правил налоговой амортизации на основе амортизации экономической. Результаты их исследования могут быть использованы в качестве ориентира при построении как нейтральной, так и стимулирующей политики налоговой амортизации в рамках общей налоговой политики. Несмотря на то что в рамках данного исследования проводился анализ взаимосвязи систем бухгалтерского и налогового учета в целом, а также учета амортизации в частности, в нем не получила развитие идея о том, что амортизация является регулирующей бухгалтерско-налоговой разницей, а соответственно может использоваться в качестве регулирующего механизма.

В рамках третьего направления показательным является исследование В. Вишневого [12], в котором была поставлена и решена задача "влияния налога на прибыль предприятий на доходы бюджета с учетом отраслевой структуры промышленности, но без специального исследования обратного воздействия изменения бюджетных расходов на экономические процессы в национальном хозяйстве" [12, с. 194].

В ходе реализации экономико-математической модели было установлено, что "если рассматривать всю промышленность Украины как единую отрасль, то для нее снижение ставки налога на прибыль предприятий может иметь следствием повышение объемов и эффективности производства. Однако обусловленные этим темпы роста базы налогообложения будут относительно медленными и отрасль не в состоянии компенсировать потери бюджета, возникающие в результате снижения ставки налога в принципе, то есть даже при допущении о бесконечно большой длительности расчетного периода" [12, с. 205-206]. Данное исследование интересно тем, что оно может быть положено в основу анализа влияния изменения базы налогообложения за счет введения регулирующих бухгалтерско-налоговых разниц как

на деятельность отдельных отраслей, так и на налоговые поступления в бюджет.

Анализ зарубежных и отечественных исследований в части налогообложения прибыли предприятий показал, что, несмотря на то что зарубежные модели позволяют проводить анализ бухгалтерско-налоговых разниц, их использование ограничено в силу влияния институциональной среды, присущей экономике Украины. В работах отечественных авторов определение оптимальной структуры бухгалтерско-налоговых разниц, эффективной с позиции стимулирования инвестиционной деятельности предприятия, не получило развития. Поэтому целесообразным является исследование влияния бухгалтерско-налоговых разниц на деятельность промышленных предприятий Украины с использованием современных методов экономико-математического и статистического моделирования. Использование экономико-математического моделирования обусловлено необходимостью воспроизвести не только статические взаимосвязи между объектами системы, но и экспериментально исследовать циклы сложных обратных связей между ее объектами во времени, а также целесообразностью предварительной проверки соответствующих правил принятия решений перед внедрением их в деятельность реальной социально-экономической системы. В качестве отправной точки моделирования может служить работа В. Вишневого [12]. Данное исследование может быть усовершенствовано в направлении оценки влияния изменения базы налогообложения за счет введения регулирующих бухгалтерско-налоговых разниц как на деятельность отдельных отраслей, так и на налоговые поступления в бюджет.

Основная гипотеза исследования состоит в том, что использование регулирующих бухгалтерско-налоговых разниц в виде налоговой амортизации и инвестиционной налоговой скидки позволит:

стимулировать капитальные вложения в инвестиционно активные предприятия без ухудшения положения прочих субъектов хозяйствования;

обеспечить в долгосрочной перспективе рост налоговых поступлений в бюджет за

счет налога на прибыль предприятий; в среднесрочной – их незначительный рост; в краткосрочной – не влиять на их увеличение.

Оценка влияния бухгалтерско-налоговых разниц на предприятия приоритетных видов экономической деятельности позволит определить целесообразность их использования с целью не только стимулирования инвестиций в высокорентабельные отрасли без ухудшения положения прочих, но и увеличения налоговых поступлений в бюджет в долгосрочной перспективе.

Модель влияния рассматриваемых бухгалтерско-налоговых разниц на деятельность промышленных предприятий и налоговые поступления в бюджет представлена в виде таких ограничений:

$$\begin{aligned}
 f(P_t, D_t) &\rightarrow \max, \\
 K_t^B &= I_t + (1 - \delta_K^B) K_{t-1}^B, \\
 K_t^T &= I_t + (1 - \delta_K^T) K_{t-1}^T, \\
 O_t &= P_t - D_t - (BTD_0 + \Delta BTD_t), \\
 H_t &= P_t - (BTD_0 + \Delta BTD_t), \\
 D_t &= \tau H_t, \\
 P_t &= V_t - v_t n_t - C, \\
 V_t &= u n_t, \\
 n_t &= n_0 + \Delta n_t, \\
 \Delta n_t &= n_{t-1} \frac{I_{t-1}}{K_{t-1}^B}, \\
 BTD_t &= A_t^T - A_t^B + IK_t, \\
 A_t^B &= \delta(K_{t-1}^B + I_t), \\
 A_t^T &= \mu(K_{t-1}^T + I_t - IK_t), \\
 IK_t &= I_{t-1}^o r_1,
 \end{aligned}$$

где K_t^B – остаточная стоимость основных средств (машин и оборудования) по данным бухгалтерского учета; I_t – инвестиции в основной капитал отрасли в момент времени t ; δ_K^B – норма бухгалтерской амортизации основных средств (машин и оборудования); K_t^T – остаточная стоимость основных средств (машин и оборудования) по данным налогового учета; δ_K^T – норма налоговой

амортизации основных средств (машин и оборудования); P_t – прибыль от реализации продукции по итогам t -го хозяйственного оборота (в момент времени t); D_t – текущая стоимость налога на прибыль предприятий по итогам t -го хозяйственного оборота; BTD_0 – бухгалтерско-налоговые разницы в базовом периоде; ΔBTD_t – изменение бухгалтерско-налоговых разниц по итогам t -го хозяйственного оборота; H_t – прибыль, подлежащая налогообложению по итогам t -го хозяйственного оборота; V_t – выручка от реализации произведенной продукции по итогам t -го хозяйственного оборота; v_t – переменные затраты в расчете на единицу продукции (работ, услуг) по итогам t -го хозяйственного оборота; n_t – количество единиц произведенной и реализованной продукции (работ, услуг) в периоде времени t ; C – постоянные затраты на весь объем реализованной продукции (работ, услуг); u – цена единицы продукции (работ, услуг); n_0 – количество единиц произведенной и реализованной продукции (работ, услуг) в базовом периоде времени; Δn_t – прирост единиц произведенной и реализованной продукции (работ, услуг) по итогам t -го хозяйственного оборота; A_t^T – сумма налоговой амортизации в период времени t ; A_t^B – сумма бухгалтерской амортизации в период времени t ; IK_t – сумма инвестиционной налоговой скидки в период времени t ; δ – норма бухгалтерской амортизации по прямолинейному методу; μ – норма налоговой амортизации по методу ускоренного уменьшения остаточной стоимости; r_1 – норма инвестиционной налоговой скидки.

В качестве исходных данных для расчета модели приняты результаты хозяйственной деятельности промышленных предприятий Донецкой области в 2010 г. в разрезе отраслей. Выбор такого временного периода времени обусловлен вступлением в законодательную силу Налогового кодекса

Украины от 01.01.2011 г., а также определенными искажениями, которые существовали в бухгалтерском и налоговом учете прибыли предприятий до его принятия.

Рассматриваемыми отраслями промышленности согласно Концепции проекта Общегосударственной целевой экономической программы развития промышленности на период до 2017 г. выступают химическое производство и производство продуктов нефтепереработки, металлургическое производство и производство готовых металлических изделий, машиностроение.

С целью реализации разработанной имитационной модели используется ППП Powersim, который позволяет описывать причинно-следственные связи между исследуемыми объектами, а также MS Excel для обработки статистической информации и данных, полученных в результате эксперимента.

Рассчитано несколько вариантов развития показателей при заданных условиях:

(1) проверочный, где отражено развитие экономической системы управления при простом воспроизводстве;

(2) базовый: реализация модели в дескриптивной постановке без учета влияния бухгалтерско-налоговых разниц в виде инвестиционной налоговой скидки на деятельность промышленных предприятий Донецкой области, то есть в реальных условиях, которые сложились в социально-экономической среде Украины;

(3) оптимизационный: реализация модели в оптимизационной постановке с учетом влияния бухгалтерско-налоговых разниц на деятельность промышленных предприятий Донецкой области, а именно в результате расчета некоторого гипотетического варианта развития экономики.

Реализация экономико-математической модели показала, что оптимальные соотношения нормы налоговой амортизации и ставки инвестиционной налоговой скидки составляют:

для химического производства и производства продуктов нефтепереработки – 12,5 и 80% соответственно;

для металлургического производства и производства готовых металлических изделий – 15 и 70% соответственно;

для машиностроения – 35 и 50% соответственно.

Полученные соотношения подтверждают гипотезу о целесообразности использования в хозяйственной деятельности промышленных предприятий инвестиционно направленных бухгалтерско-налоговых разниц (налоговой амортизации и инвестиционной налоговой скидки).

В целом для предприятий промышленности оптимальные значения нормы налоговой амортизации и ставки инвестиционной налоговой скидки составляют 22 и 70% соответственно. В полученных оптимальных условиях имеет место уравнивание интересов со стороны промышленных предприятий и государства, а именно обеспечивается рост выпуска продукции, инвестиций в расширение производства продукции и налого-

вых поступлений в виде налога на прибыль предприятий. В результате использования полученного соотношения нормы налоговой амортизации и ставки инвестиционной налоговой скидки на уровне 22 и 70% соответственно наблюдается рост показателей деятельности промышленных предприятий: налоговые поступления увеличиваются в среднем на 14% в год в химической промышленности, на 18% – в металлургической промышленности, на 58% – в машиностроении. Аналогично, наблюдается рост инвестиций на расширение воспроизводства – на 20, 27 и 21% в год соответственно.

Полученные в ходе реализации экономико-математической модели результаты дают возможность оценить последствия выбора того или иного подхода к построению системы налогообложения прибыли предприятий в рамках амортизационной политики государства (см. таблицу).

Таблица

Сравнение результатов выбора подходов

Отклонение	Подход	Инвестиции		Налоги	
		факт. цены	дисконт.	факт. цены	дисконт.
абсолют.		11523,94	7314,60	- 5269,63	- 3731,10
%		9,60%	9,60%	- 27,60%	- 30,70%
↑	Подход 1	108430,02	68528,90	24374,80	15881,90
↓	Подход 2	119953,96	75843,5	19105,17	12150,80
	Подход 3	126454,28	79488,70	16342,61	10538,30
%		- 5,42%	- 4,80%	14,46%	13,30%
абсолют.		- 6500,32	- 3645,20	2762,56	1612,60

Подход 1: Предприятие в целях расчета сумм налоговой амортизации использует норму бухгалтерской амортизации. При этом ставка инвестиционной налоговой скидки равна 0%.

Подход 2: Предприятие в целях расчета сумм налоговой амортизации использует максимально допустимую Налоговым кодексом Украины норму при методе ускоренного уменьшения остаточной стоимости. При этом ставка инвестиционной налоговой скидки равна 0%.

Подход 3: Предприятие в целях расчета сумм налоговой амортизации использует норму, полученную в ходе реализации экономико-математической модели (22%). Также предприятие использует право применения инвестиционной налоговой скидки по норме, полученной в ходе реализации экономико-математической модели (70%).

Наиболее привлекательным с фискальной точки зрения является первый подход, основанный на равенстве норм налоговой и бухгалтерской амортизации. Однако он является менее эффективным с позиции привле-

чения инвестиций на развитие производственных мощностей предприятия. Такая ситуация является очевидной, если сопоставить используемую при таком подходе норму налоговой амортизации с нейтральными нормами экономической амортизации, рассчитанными Бюро экономического анализа США.

Наиболее привлекательным с позиции активизации инвестиционной деятельности предприятий является третий подход, основанный на норме налоговой амортизации и ставке инвестиционной налоговой скидки, полученной в ходе реализации экономико-математической модели. Однако он уступает второму подходу, основанному на действующей практике расчета налога на прибыль, в части налогового наполнения бюджета страны.

В данном случае следует отметить следующее.

Во-первых, величины налога на прибыль предприятий при втором и третьем подходах на конец моделируемого периода стремятся к общему значению, в то время как инвестиции при третьем подходе возрастают стремительнее, чем при втором.

Во-вторых, второй подход предполагает начисление сумм налоговой амортизации по методу ускоренного уменьшения остаточной стоимости по максимально возможной норме 40%, что превышает нейтральные нормы начисления налоговой амортизации для экономических условий Украины. Так, с учетом индекса инфляции, равном 8% в 2011 г. и темпам роста ВВП – 5,2%, нейтральная норма налоговой амортизации должна составлять 28%. В данном случае можно предположить, что предприятие, используя правило выбора методов и норм начисления налоговой амортизации, выберет наиболее подходящие ему с позиции его амортизационной и инвестиционной политики. Однако либерализация правил начисления налоговой амортизации является не всегда оправданным подходом в позиции активизации инвестиционной деятельности предприятий.

В-третьих, в исходных предпосылках к построению экономико-математической мо-

дели было указано, что сумма прибыли, полученная за счет инвестиционно направленных бухгалтерско-налоговых разниц, направляется на инвестиции в активную часть основных средств. При этом налоговое законодательство демократического государства не может централизованно обязать предприятия направлять оставшуюся после налогообложения прибыль исключительно на инвестиционные цели. То есть коррективы, вносимые практикой функционирования предприятий в рыночных условиях, могут привести к тому, что результаты, полученные в ходе реализации модели, не оправдают себя в действительности. Так, теоретически полученное повышение инвестиционной деятельности предприятий и соответственно рост налоговых поступлений в бюджет при втором варианте может оказаться несостоятельным на практике. В данном случае третий подход является более защищенным, так как обязательным условием применения инвестиционной налоговой скидки является осуществление инвестиций в активную часть основных средств.

И наконец, разрешение предприятиям в целях расчета базы налогообложения налогом на прибыль применять достаточно высокую норму амортизации может привести к нежелательным последствиям с позиции манипулирования прибылью (а скорее убытком). Так, налоговым законодательством Украины не установлено, что максимально допустимые нормы могут использоваться предприятиями только в том случае, если они являются прибыльными. Завышение сумм налоговой амортизации при втором подходе может привести к осознанному налоговому убытку (при фактической прибыльности предприятия), что невозможно при третьем подходе, так как инвестиционной налоговой скидкой изначально могут воспользоваться только те предприятия, которые являются прибыльными и подтверждают это официальной документацией.

Преимуществом третьего подхода также является и то, что в целом его можно разделить на две составляющие: нейтральную и стимулирующую.

Нейтральная составляющая направлена на все без исключения предприятия, в то время как стимулирующая – только на прибыльные инвестиционно активные предприятия. То есть такой подход позволяет сохранить инвестиционную налоговую нейтральность, адекватную нынешним условиям экономического развития страны, для всех без исключения субъектов хозяйствования, а также обеспечить налоговой поддержкой те предприятия, которые открыты к занятию активной инвестиционной позиции. Это в целом не может негативно повлиять на другие субъекты хозяйствования, так как они не ограничены от возможности использования данной поддержки при условии соблюдения ими необходимых требований.

Исходя из анализа действующей системы налогообложения прибыли предприятий в Украине, а также полученных результатов экономико-математического моделирования можно сформулировать основные положения, направленные на совершенствование действующего законодательства в части налога на прибыль предприятий.

1. Налогообложение прибыли предприятий должно быть построено на основе общепризнанных принципов бухгалтерского учета, определение которых должно быть прерогативой институтов бухгалтерского учета. Иными словами, налоговое законодательство не должно содержать формулировки принципов учета (даже если они схожи с бухгалтерскими), а лишь ссылаться на П(С)БУ.

2. Количество бухгалтерско-налоговых разниц должно быть минимизировано и экономически оправдано, особенно это относиться к тем разницам, которые неэффективны как с позиции фискальной, так и с позиции регулирующей функции налоговой системы.

3. Правила начисления налоговой амортизации как источника возникновения бухгалтерско-налоговых разниц должны быть разделены на две составляющие:

нейтральную – в виде налоговой амортизации для всех без исключения предприятий;

стимулирующую – в виде инвестиционной налоговой скидки – для прибыльных инвестиционно активных предприятий.

4. Методы начисления налоговой амортизации, регламентированные Налоговым кодексом Украины, должны быть пересмотрены с позиции их соответствия налоговой концепции амортизации. Так, из перечня допустимых методов начисления налоговой амортизации должен быть исключен чисто бухгалтерский производственный метод.

5. Выбор нормы налоговой амортизации и ставки инвестиционной налоговой скидки должен зависеть от приоритетов социально-экономического развития страны, а в качестве ориентира последствий такого выбора могут выступать результаты разработанной экономико-математической модели.

6. Оптимальное соотношение нормы налоговой амортизации и ставки инвестиционной налоговой скидки при нынешних условиях экономики Украины составляет 22 и 70% соответственно.

Внедрение разработанных рекомендаций позволит повысить инвестиционную активность промышленных предприятий Украины, что проявится в их техническом и технологическом обновлении, увеличении объема и качества выпускаемой продукции, а впоследствии в росте налоговых поступлений в бюджет. Исходя из этого направлением дальнейших исследований будет разработка методики предоставления инвестиционной налоговой скидки, а также механизма ее администрирования.

Литература

1. Nobes Ch. Comparative International Accounting / Ch. Nobes, R. Parker. – Pearson Education Limited, 2002. – P. 20-27.
2. Poterba J. Temporary Differences, Deferred Tax Positions, and Corporate Incentives / J. Poterba, N. Rao, J. Seidman. – NBER Press, 2009. – 40 p.
3. Desai M.A. The Divergence Between Book and Tax Income / M.A. Desai. – NBER Press, 2002. – 40 p.
4. Ready J. Book-Tax Differences: Which Ones Matter to Equity Investors? /

J. Ready, J. Seidman, D.A. Shackelford.– NBER Press, 2010.– 46 p.

5. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько: навч. посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 206 с.

6. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах / О.М. Губачова, С.І. Мельник: підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.

7. Зянько В.В. Податки як засіб активізації інноваційного підприємництва / В.В. Зянько // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2008. – № 2 (41). – С. 107-112.

8. Соловйов О.В. Особливості формування витрат (доходів) з податку на прибуток / О.В. Соловйов // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 93-97.

9. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: моногр. / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

10. Вишневський В. Шляхи вдосконалення системи податкової амортизації / В. Вишневський, О. Вієцька // Економіка України. – 2011. – № 2. – С. 53-54.

11. Налоговая политика: методология, теория и практика: моногр. / В.П. Вишневский, О.В. Виецкая, О.Н. Гаркушенко и др.; под общ. ред. В.П. Вишневского / НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2011. – 528 с.

12. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

Представлена в редакцию 06.07.2012 г.