



і розуміє необхідність такої реформи, то рано чи пізно приходиться до стану когнітивного дисонансу внаслідок роздумів щодо правильності шляхів її реалізації. Власне, когнітивний дисонанс – це стан відсутності гармонії при пізнанні, що пов'язано з невідповідністю отриманого очікуваному. Саме у такому стані дисгармонії опиняється особа, яка, з одного боку, усвідомлює необхідність максимальної симпліфікації процедур бухгалтерського податкового обліку, а з іншого – розуміє, що це може призвести до скорочення податкових надходжень до бюджету та виникнення чергової бюджетної “дірки” у декілька десятків мільярдів гривень у річному вимірі. Таким чином, дане дослідження, по суті, і стало не більше ніж просто роздумом над цією проблемою та намаганням усунути згадану вище когнітивну дисгармонію.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Значну увагу вивченню питання реформування податкового законодавства приділяли такі зарубіжні дослідники: Н.Рубіні, С.Г. Демура, Р.Кірхнер, Т.Оттен, Р.Джуччі та інші; а також вітчизняні дослідники: С.Ф. Голов, О.В. Кендюхов, Г.Г. Кірейцев, С.Ф. Легенчук, О.М. Петрук, В.М. Пинзенік, А.Ярим-Агаєв та інші.

Проте досить велика кількість питань у даній сфері досі залишається невирішеною, особливої гостроти набуває потреба дати чітку відповідь на те, як вплине та чи інша реформа національної системи бухгалтерського обліку на процеси в економіці країни, а також, до яких фіскальних та монетарних наслідків це призведе.

**Мета даного дослідження** полягає у тому, щоб розкрити особливості негативного прояву контраверсійних норм національного податкового законодавства на економіку України, а також окреслити можливі шляхи вирішення зазначеної проблеми.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Процеси, що відбуваються у національній економіці, змушують хвилюватися не тільки пересічних громадян, що останнім часом все більше відчують кризу своєї купівельної спроможності, але і провідних економістів, які аналізують та прогнозують ситуацію на квартали вперед.

У 2012 році Україна ввійшла у першу п'ятірку країн, яким загрожує дефолт у найближчі часи. Рейтинг “Business Insider”, у якому досліджувалось 59 країн, очолила Греція, слідом за якою йдуть Аргентина, Кіпр, Україна та Португалія [7]. Звичайно, можна вірити чи не вірити в дефолт, але четверте місце у згаданому рейтингу все ж не безпідставне, а отже, причини для занепокоєння є.

Як зазначає В.М. Пинзенік, криза вивела на поверхню усі виразки неререформованих систем української економіки. Девальвація гривні,

великий дефіцит та стрімко наростаючий державний борг – це суто українські надбання, що не мають жодного стосунку до світової кризи, вона тільки загострила їх [2].

Погоджуємося, існують зовнішні фактори кризи, на які вплинути Україні майже неможливо (наприклад, уповільнення росту ВВП в Китаї, кредитна криза у США, державні борги та дефолти країн-членів ЄС, спекулятивні ігри на валютних та сировинних ринках тощо), що призводять до переорієнтації споживчої поведінки та падіння купівельного попиту у світовому масштабі, що, у свою чергу, веде до падіння експорту, створення дефіциту іноземної валюти та девальвації. Але, поряд із цим, існують і внутрішні фактори кризи, вплинути на які Україні цілком під силу. Правильне лікування внутрішніх проблем дозволить країні у подальшому, якщо не захиститись цілком, то нівелювати вплив зовнішніх негативних економічних явищ до мінімуму.

Суттєвий вклад у проблеми української економіки здійснює занадто ускладнена нормативно-правова база, що регулює сферу економічного життя країни. Бюрократія та незрозумілі закони завжди створюють сприятливе середовище для розвитку корупції, “розмиті” норми податкового законодавства відкривають поле для двозначних трактувань, махінацій та зайвих приводів для судових конфліктів.

Не дивлячись на “епопею” з прийняттям та подальшими змінами до Податкового кодексу України, дихотомія національної системи бухгалтерського обліку так і не була усунута. Здавалося б, усі давно зрозуміли потребу у кардинальній перебудові національної системи бухгалтерського обліку. У різних урядових концепціях та стратегіях це питання вже неодноразово порушувалося.

Наприклад, у Розпорядженні КМУ “Про схвалення Концепції реформування податкової системи” від 19.01.2007 року № 56-р зазначалося: “Принциповим недоліком податкового законодавства є наявність економічно необґрунтованих розбіжностей щодо визнання та оцінки доходів і витрат для визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток, податком на додану вартість і нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату, що унеможливорює складення декларації про прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку” [4].

Схоже твердження можна зустріти і в іншому розпорядженні – Розпорядженні КМУ “Про схвалення Стратегії реформування податкової системи” від 23.12.2009 року № 1612-р, де читаємо: “Наявність економічно необґрунтованих розбіжностей у підходах до визначення та

оцінки доходів і витрат для встановлення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату сприяє створенню умов для порушення принципу платоспроможності, що проявляється у невідповідності сум податкових платежів підприємств реальному результату їх господарської діяльності” [5].

Проте гарні наміри, як завжди, залишились тільки на папері. Національна система бухгалтерського обліку, яка була штучно ускладнена у середині 1990-х років для реалізації нової податкової політики тоді ще нещодавно створеної держави, по суті, не змінилася. Осмислюючи державну економічну політику, приходимо до висновку, що сьогодні дещо упускається, забувається щось справді головне та важливе, щось кінцеве, задля чого, власне, і проводиться економічна політика.

На нашу думку, ігнорування цієї проблеми не може продовжуватися. Реформа податкового законодавства має стати одним із першочергових заходів економічної політики, без якої повне усунення кризових проявів неможливе. Суть запропонованої нами реформи полягає у відміні податкового обліку як явища, одночасно з переходом на розрахунок та сплату податків відповідно до бухгалтерського обліку за П(С)БО.

Такий крок передбачає ліквідацію будь-яких податкових обмежень щодо визнання документально підтверджених витрат. Якщо відбувається факт господарського життя, відповідно до якого у підприємства виникають витрати, воно має право визнати такі витрати у повному обсязі при розрахунку податку на прибуток (звичайно, при належному їх документальному оформленні), більше “не ламаючи голову” над тим, як довести прямий зв'язок таких витрат зі своєю господарською діяльністю.

У той же час розуміємо, що на початковому етапі внаслідок запропонованої реформи ми можемо отримати спад по надходженню податку на прибуток, проте, навіть якщо і так, то така короткострокова “жертва” у фіскальній сфері виправдана, адже не цифра фактично зібраного податку має стати показником успішності фіскальної політики, але – реальні дії, які ми зробили сьогодні для того, щоб бізнес почував себе більш комфортно і міг сплачувати податки завтра.

Виникає питання, чи доцільно взагалі удосконалювати наявну підсистему податкового обліку, якщо, по суті, сам податковий облік є штучним утворенням, запровадженим в Україні у середині 90-их років ХХ століття для вирішення проблем з наповненням бюджету. Чому

сьогодні його не можна просто відмінити, так само, як він і був прийнятий?

Погоджуємося, що з переходом на сплату податку на прибуток на основі фінансового обліку існує імовірність, що почнеться масова “оптимізація” даного обліку, але у даному випадку, на відміну від ситуації з податковим обліком, буде існувати надважливий стримуючий фактор: середній та великий бізнес (а це, у свою чергу, в основному акціонерні товариства) не будуть зацікавлені штучно зменшувати свої прибутки, оскільки це буде негативно впливати на котирування їх акцій та на ринкову вартість компанії у цілому. До того ж, відміна податкового обліку – це крок до спрощення, який сам по собі буде стимулювати вихід бізнесу з тіні та легалізацію виплати заробітних плат (хоча розуміємо, лише одного такого кроку буде недостатньо).

Недолік поточної державної податкової політики полягає у недалекоглядності, тобто відсутній системний погляд на економічні причинно-наслідкові процеси, вирішення поточних проблем щодо наповнення бюджету ніби засліплює та не дозволяє побачити альтернативні стратегічні варіанти фіскальної політики.

Таким чином, спробуємо показати на прикладі, що запропонована реформа після відміни податкових обмежень щодо визнання витрат дає можливість отримати навіть більші надходження від податків та зборів, ніж це було до їх відміни (як би це парадоксально не звучало). Отже, розглянемо наступну ситуацію. Підприємство бажає замовити собі послуги з ландшафтного дизайну території на суму 10 000,00 грн. (без ПДВ). Якщо включити такі витрати у витрати при розрахунку податку на прибуток, то така дія неодмінно викличе невдоволення у податкових органів, які будуть керуватися пп. 139.1.1 п. 139.1 ст. 139 ПКУ [3], та піддадуть сумніву, що такі витрати можна прямо пов’язати з господарською діяльністю підприємства.

Окреслимо три найбільш імовірні варіанти (за логікою недалекоглядного обмеженого економічного мислення законодавця) у розрізі реалізації чи не реалізації запропонованої реформи уніфікації податкового та фінансового обліку:

1) згідно з чинним законодавством, підприємство вирішить не купувати такі послуги, оскільки вони не визнаються витратами у податковому обліку. У даному випадку надходження до бюджету не надійдуть, оскільки не буде факту господарського життя;

2) не дивлячись на обмеження існуючого законодавства, підприємство все ж вирішить піти на придбання таких послуг, тоді надходження до бюджету збільшаться на 1 900 грн. (19 % від 10 000 грн.), оскільки прибуток до оподаткування буде завищений на 10 000 грн. (тобто, на суму невизнання витрат у податковому обліку);

3) за реформованого законодавства підприємство вирішить придбати такі послуги, оскільки вони без будь-яких обмежень визнаються витратами для розрахунку та сплати податку на прибуток, тоді надходження до бюджету зменшаться на 1 900 грн. (19 % від 10 000 грн.), оскільки прибуток до оподаткування буде занижений на 10 000 грн. (тобто, на суму визнання витрат у податковому обліку), порівняно з ситуацією до запровадження реформи. Отже, проаналізувавши зазначені вище варіанти, законодавець звичайно залишається стояти на своєму та ні про яку реформу національної системи бухгалтерського обліку і чути не хоче, адже як можна говорити про ліквідацію податкового обліку в існуючому вигляді, якщо замість притоку коштів до бюджету, отримуємо зменшення їх надходжень?

Так, погоджуємось, логіка у законодавця “залізна”, але, у той же час, вона і неправильна! Його помилка у тому, що він оперує спрощеними короткотерміновими уявленнями, не думаючи про процеси, що відбуваються на наступних стадіях грошових кругообігів.

Щоб “зламати” стереотипи нашого гіпотетичного законодавця, прослідкуємо подальші рухи коштів у розрізі зазначених вище варіантів споживчої поведінки підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

*Можливий рух коштів у розрізі варіантів споживчої поведінки підприємства до та після реалізації запропонованої реформи  
(на прикладі придбання послуг з ландшафтного дизайну)*

<b>Споживча поведінка за існуючих норм податкового законодавства</b>		
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
<i>Варіант 1</i>	10 000 грн. не були витрачені	Факту господарського життя не відбулося, послуга не була придбана, надходження від податку на прибуток відсутні
<i>Варіант 2</i>	10 000 грн. були витрачені	Послуга була придбана, надходження від податку на прибуток становитимуть 1 900 грн. (19 % від 10 000 грн. – суми штучного завищення прибутку до оподаткування)

Продовження табл. 1

Споживча поведінка за норм законодавства після реалізації запропонованої реформи			
1	2	3	
Варіант 3	10 000 грн. були витрачені	<i>I етап</i>	Надходження від податку на прибуток відсутні, оскільки оподатковуваний прибуток штучно не завищується на 10 000 грн.
		<i>II етап</i>	10 000 грн. стануть доходом для компанії, що надає послуги з ландшафтного дизайну. За умов 20-ти відсоткової рентабельності даної компанії, 2 000 грн. стануть для неї прибутком до оподаткування, з яких 19% буде сплачено як податок на прибуток (380 грн.). Решта суми (8 000 грн.) будуть витратами компанії, що надає послуги з ландшафтного дизайну
		<i>III етап</i>	Отримавши 8 000 грн. у складі виручки, компанія, що надає послуги з ландшафтного дизайну, здатна буде покрити понесені витрати. Припустимо, що з них: а) 4 000 грн. — витрати на закупівлю сировини та матеріалів (які, у свою чергу, стануть доходом для третьої компанії, та з яких буде також сплачений податок на прибуток у сумі <u>152 грн.</u> (при рентабельності третьої компанії у 20 відсотків); б) 3 000 грн. — витрати на виплату заробітної плати. З них, у свою чергу, буде утримано <u>100 грн.</u> як ЄСВ та <u>435 грн.</u> як ПДФО. Отримавши заробітну плату, за песимістичними очікуваннями, працівники витратять 1 200 грн. з неї на споживання продукції, в ціну якої входить ПДВ.

Закінчення табл. 1

1	2	3	
			Таким чином, <u>200 грн.</u> стануть надходженнями до бюджету від ПДВ; в) 1 000 грн. — витрати на нарахування ЄСВ. Тобто, <u>1 000 грн.</u> стане надходженням до фонду соціального страхування
		Сума надходжень від податків, зборів та платежів за підсумками трьох етапів <i>варіанту 3</i> становитиме <b>2 267 грн.</b> , що є більшим на <b>367 грн.</b> від надходжень за результатами споживчої поведінки за <i>варіантом 2</i> . Що, у свою чергу, свідчить про наявність економічної раціональності у запропонованій реформі	

Розрахунки у наведеній таблиці хоч і є досить умовними, але все ж підтверджують прорахунок чиновника, вказуючи на те, що він став заручником вище згаданого когнітивного дисонансу. Зняття податкових обмежень, яке його так лякало, насправді стимулює попит, підвищує рівень ділової активності в економіці та, у кінцевому підсумку, веде до отримання більших надходжень у бюджетні та позабюджетні державні фонди. Проте у даному випадку збільшення надходжень не пов'язано з податковим тиском на бізнес, а є результатом збільшення кількості ділових угод, формуючи здоровий інвестиційний клімат.

Окрім цього, уніфікація податкового та фінансового обліку в рамках реалізації реформи податкового законодавства координує з ключовими ідеями інституціональної та кейнсіанської економічних шкіл, оскільки дозволяє частково ліквідувати “інститути хабарництва” та простимулювати ефективний попит відповідно.



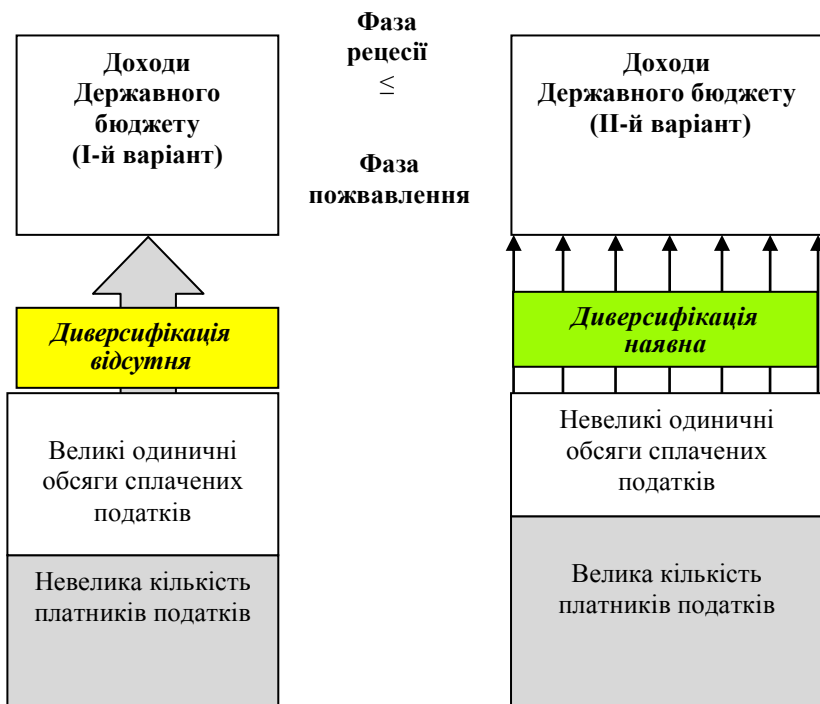


Рис. 1. Значення диверсифікації у податковій політиці держави

На нашу думку, сьогодні держави у своїй бюджетній політиці, як ніколи раніше, мають проявляти диверсифікацію. Власне, сама по собі диверсифікація (від лат. *diversificatio* — зміна, різноманітність) — це інноваційний процес різностороннього розвитку господарюючого суб'єкта шляхом перерозподілу ресурсів, проникнення в інші галузі виробництва та на ринки нових товарів і послуг з метою зниження ризиків та збільшення доходів [1, С. 13]. Тобто, робити ставку не на великі обсяги збору податків з невеликих груп платників, а на невеликі обсяги податків, але з більшої кількості платників. По загальній кінцевій сумі зібрані податки будуть ті ж самі, але, разом з тим, ризик зупинки надходжень до бюджету у кризові періоди значно знижується (рис. 1).

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, сьогодні необхідна реалізація запропонованої реформи податкового

законодавства, суть якої зводиться до дозволу визнавати доходи та витрати для визначення бази оподаткування податком на прибуток відповідно до норм П(С)БО № 15 та № 16 без будь-яких додаткових обмежень. Наступним кроком має стати відміна Декларації з податку на прибуток та перехід на розрахунок та сплату податку на прибуток на основі форми № 2 “Звіт про фінансові результати”, яка отримує новий статус податкової звітності, паралельно з цим, Декларація з податку на прибуток, неправильність заповнення якої постійно була підставою для конфліктів з податковими органами, відійде в історію.

Запропонована реформа здатна підготувати національну економіку до майбутніх світових економічних криз, чергова з яких може виникнути вже на початку 2014 року, що пов’язано з так званим “фіскальним обривом” та згоранням програми QE3, яку реалізує ФРС США. Такий стан речей може суттєво “охолодити” економіку (спочатку економіку США, а невдовзі, ланцюговою реакцією, й інші економіки світу) та знову перевести її у фазу хронічного спаду.

Ліквідація податкових обмежень є стратегічно правильним рішенням, що стимулює попит, підвищує рівень ділової активності в економіці та з часом призведе до отримання більших надходжень у бюджетні та позабюджетні державні фонди. Необхідність реформи у запропонованому вигляді більше не викликає сумнівів, безпідставні стереотипи щодо її запровадження зникають, а ефект когнітивного дисонансу остаточно розсіюється.

### Список використаної літератури:

1. *Корінько М.Д.* Диверсифікація: теоретичні та методологічні основи : монографія / *М.Д. Корінько*. – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – 488 с.
2. *Пинзеник В.М.* Україна не застрахована от резкой девальвации / *В.М. Пинзеник* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://finance.liga.net/economics/2012/6/11/articles/28342.htm>.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції реформування податкової системи” від 19.01.2007 р. № 56-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80>.
5. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Стратегії реформування податкової системи” від 23.12.2009 року № 1612-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009-%D1%80>.

6. Рубини Н. Мировую экономику ждет “идеальный шторм” / Н.Рубини [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://news.finance.ua/ru/~/1/2012/07/10/283206>.
7. Eric Platt The 20 Countries With The Highest Probability Of Default / E.Platt [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.businessinsider.com/presenting-the-20-countries-where-it-is-ridiculously-expensive-to-insure-against-default-2012-6?op=1>.

СУПРУНОВА Ірина Валеріївна — кандидат економічних наук, доцент кафедри фундаментальних економічних дисциплін Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми оцінки в бухгалтерському обліку;
- економічний розвиток на регіональному та національному рівнях.

ЛОЗИНСЬКИЙ Дмитро Леонідович — асистент кафедри фундаментальних економічних дисциплін Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми оцінки в бухгалтерському обліку;
- економічний розвиток на регіональному та національному рівнях.

Стаття надійшла до редакції 05.03.2013

**Супрунова І.В., Лозинський Д.Л.** Реформа податкового законодавства в Україні: реалії та перспективи

**Супрунова І.В., Лозинський Д.Л.** Реформа податкового законодавства в Україні: реалії та перспективи

**Suprunova I.V., Lozinskyi D.L.** Reform of the tax legislation in Ukraine: realities and prospects

УДК 330.101;657

**Реформа податкового законодавства в Україні: реалії та перспективи / І.В. Супрунова, Д.Л. Лозинський**

В статье отражены проблемные вопросы в сфере контраргонических норм национального податкового законодательства, являющиеся существенным барьером для ведения бизнеса в Украине. Авторами предложен возможный путь решения очерченных проблем и показаны вероятные последствия от таких предложений.

**Ключевые слова:** налоговая система, реформа налогового законодательства, упрощения национальной системы бухгалтерского учета, диверсификация в налоговой политике.

УДК 330.101;657

**Reform of the tax legislation in Ukraine: realities and prospects / I.V. Suprunova, D.L. Lozinskyi**

The problematic issues in the sphere of the controversial regulations of the national tax legislation that may be considered to be the essential barrier of making business in Ukraine have been elucidated in the article. The possible way of solving the problems brought up has been suggested by the authors as well as the probable consequences from such suggestions have been shown.

**Key words:** tax system, reform of the tax legislation, simplification of the national accounting system, diversification in the tax policies.