

УДК 330.322

О. В. Дрозняк,

*здобувач,
Східноукраїнський національний
університет ім. В. Даля,
м. Луганськ*

ГАЛУЗЕВИЙ ПІДХІД ДО КОМПЛЕКСНОЇ ОЦІНКИ ПОДАТКОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Визначення методів оцінки податкового потенціалу машинобудівних підприємств залежить від системи оподаткування в Україні, яка формувалася за надзвичайно складних економічних, соціальних і політичних обставин. Податки впливають на динамічні зміни основних суб'єктів господарювання: показників фінансово-господарської діяльності, ціну продажу продукції, дохід від реалізації продукції, собівартість продукції, операційний прибуток, чистий прибуток підприємства, обіговість коштів, платоспроможність і фінансову стійкість підприємства, формування його фінансових ресурсів та інвестиційну діяльність і конкурентоспроможність. Тому рівень оцінки цього впливу залежить від системи оподаткування: самих податків, рівня їх фіскальності, методів їх стягнення, стабільності та досконалості системи.

Результати аналізу існуючих досліджень у сфері оцінки податкового потенціалу машинобудівних підприємств свідчать про наявність різних підходів. Так, автори першого підходу — А. В. Бриз-

галін, В. Р. Берлих, А. Н. Головкін, В. В. Бризгалін [1] — пропонують використовувати для оцінки податкового потенціалу тільки спеціальні методи оптимізації податкових платежів, другого — Ю. Б. Іванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов [2] — спеціальні та загальні методи. При цьому одні автори до спеціальних методів оцінки податкового потенціалу відносять окремі схеми оптимізації оподаткування (прийоми), наприклад С. В. Каламбет [3], а інші — систему прийомів, яка виражає загальний підхід до складання схем оптимізації оподаткування [5]. Це актуалізує необхідність подальших досліджень у напрямі удосконалення методів оцінки податкового потенціалу машинобудівних підприємств.

Метою дослідження є обґрунтування напрямів удосконалення методів оцінки податкового потенціалу машинобудівних підприємств на основі комплексного підходу.

Схеми оптимізації оподаткування фахівці називають податковими схемами, розуміючи під

© О. В. Дрозняк, 2011

ними: «основну ідею конкретного методу оптимізації (мінімізації) податків; детальний опис взаємодії елементів податкової схеми; наочне графічне представлення обраного методу оптимізації (мінімізації) чи оформлення і представлення економічних дій, яке дозволяє платнику податків застосувати сприятливий податковий режим і одержати економію по сплаті податків» [1, с. 157] та «ризикову фінансову операцію або інвестиційну стратегію, спрямовану головним чином на зменшення або відстрочення податкових платежів» [3, с. 52]. Можна вважати допустимим одночасне застосування понять «податкова схема» і «схема оптимізації податкових платежів», оскільки ці терміни мають однакову змістовну характеристику. Однак з метою узагальнення поняття податкової схеми доцільним представляється її визначити як: «словесний або графічний опис прийому оптимізації податкових платежів».

У літературі [1; 4] виділяють три види податкових схем: глобальні, середні та малі. До глобальних схем відносять схеми, які дозволяють мінімізувати більшість основних податків, до середніх — один-два податки, до малих — один податок. Така класифікація в цілому може застосовуватися на практиці, однак представляється доречним, по-перше, уточнити, що метою впровадження схем — оптимізація, а не мінімізація суми податків, які підлягають сплаті підприємством, по-друге — визначити, що схеми, які дозволяють оптимізувати сплату одного податку, відносяться тільки до малих схем, а середні схеми охоплюють два чи більше податків. Крім того, з метою полегшення аналізу і вибору альтернативних варіантів оподаткування середні та малі схеми можна віднести до локальних схем і поділити їх у залежності від наявності і зв'язку з дохідними операціями на статичні та динамічні.

Таким чином, до глобальних схем оптимізації можна віднести схеми, які дозволяють оптимізувати більшість податкових платежів підприємства з перспективою на тривалий період. Прикладом таких схем може послужити переведення підприємства із загальної системи на спрощену систему оподаткування, реєстрація підприємства інвалідів та ін.

До локальних схем відносяться схеми, які дозволяють оптимізувати один чи два види податкових платежів на обмежений час. Прикладом такої схеми є перерахування передплатні збитковому платнику податку на прибуток в останній день звітного періоду з метою відстрочення податку на прибуток та ін. Локальні схеми поділяються на динамічні та статичні.

До динамічних можна віднести схеми, що застосовуються як доповнення до дохідних операцій машинобудівного підприємства, де сума економії податкових платежів прямо пов'язана із сумою дохідної операції, що дозволяє оптимізувати податкові платежі за даними операціями на постійній основі. Прикладом динамічної схеми є схема переведення частини прибутку машинобудівного підприємства, що застосовує загальну систему оподаткування, на комісіонера, який застосовує спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку, шляхом встановлення комісійної винагороди у вигляді фіксованої суми від доходу (прибутку) підприємства. До статистичних схем оптимізації відносяться схеми, які мають разовий чи обмежувальний характер і не знаходяться в прямій залежності від операцій з одержання доходу. До таких схем, зокрема, відносяться схеми збільшення валових витрат через придбання маркетингових послуг та ін.

До загальних методів фахівці зараховують методи: розрахунково-аналітичний, нормативний, мікробалансів, графоаналітичних залежностей, матрично-балансовий, статистичні, економіко-математичного моделювання [1; 2; 3]. Узагальнена класифікація методів оцінки податкового потенціалу наведена на рис. 1.



Рис. 1. Класифікація методів оцінки податкового потенціалу машинобудівних підприємств

Розрахунково-аналітичний метод полягає в коригуванні планових показників в залежності від зміни внутрішніх і зовнішніх чинників. При визначенні податкового потенціалу переважно використовуються при розрахунку сум податків за альтернативними варіантами оподаткування шляхом коригування показників відібраних варіантів в залежності від зміни податкового законодавства (податкових пільг, підвищення чи зниження ставок оподаткування).

Нормативний метод у податковому плануванні використовується на стадії розрахунку податкових платежів за альтернативними варіантами оподатку-

вання і дозволяє визначити суми податкових платежів на підставі діючих ставок, які виступають в якості нормативу і баз оподаткування.

Метод мікробалансів використовується для побудови бухгалтерської моделі господарсько-фінансової ситуації шляхом складання бухгалтерських проводок і визначення на їх основі варіанту з оптимальними показниками. Цей метод використовується на останній стадії формування податкового потенціалу, коли відома сума податкових платежів по кожному варіанту оподаткування.

Метод графоаналітичних залежностей ґрунтується на побудові графічної та аналітичної залежності фінансового результату підприємства від одного або декількох найважливіших параметрів балансу і виборі на основі цих залежностей варіанту з оптимальними показниками. Цей метод доцільно використовувати на стадії вибору оптимального варіанта оподаткування.

Матрично-балансовий метод використовується на стадії вибору оптимального варіанту оподаткування і полягає в наступному: баланс підприємства записується у вигляді матриці, потім до неї послідовно записуються показники господарських операцій за альтернативними варіантами оподаткування і вибирається варіант з оптимальними показниками.

Статистичні методи мають широкий спектр застосування при визначенні податкового потенціалу. Зокрема, на основі використання різних методів статистичного аналізу (факторного, кореляційно-регресійного аналізу та ін.) виділяються основні чинники, що впливають на величину податкового тиску машинобудівного підприємства, на основі яких проектується напрями оптимізації податкових платежів.

Методи економіко-математичного моделювання полягають у математичному описі досліджуваного об'єкта. Відповідно до даних методів будується економіко-математична модель розрахунку суми прибутку чи витрат з урахуванням впливу податкових платежів за альтернативними варіантами оподаткування і вибирається варіант з оптимальними показниками. Вони застосовуються на стадії вибору оптимального варіанта оподаткування і дозволяють одержати найбільш точні результати. При неможливості їх використання через складність розрахунків аналіз варіантів оподаткування здійснюється за допомогою вищевказаних методів визначення податкового потенціалу (методу розрахунково-аналітичних залежностей, матрично-балансового методу, ме-

тоду мікробалансів), вибір яких здійснюється на індивідуальній основі в залежності від системи формування податкового потенціалу.

До спеціальних методів доцільно віднести методи, які застосовуються виключно у визначенні податкового потенціалу машинобудівного підприємства при моделюванні альтернативних варіантів оподаткування і відносяться до методів ситуаційно-кореляційного аналізу: заміни відносин, розподілу відносин, відстрочення податкового платежу, делегування податків структурі-сателіту, використання офшору, пільгового суб'єкта господарювання, використання облікової політики.

Запропонована модель використання методів щодо комплексної оцінки податкового потенціалу машинобудівних підприємств наведена на рис. 2.



Рис. 2. Запропонована модель використання методів щодо комплексної оцінки податкового потенціалу машинобудівних підприємств

Спеціальні методи визначення податкового потенціалу машинобудівних підприємств (заміни відносин, розподілу відносин, відстрочення податкового платежу, делегування податків структурі-сателіту, використання офшорів, пільгового суб'єкта господарювання, використання облікової політики) застосовуються на першій стадії розробки та вибору альтернативних варіантів оподаткування (рис. 2).

Розрахунково-аналітичний і нормативний методи використовуються при проведенні аналізу податкового середовища машинобудівного підприємства та оцінці податкового потенціалу за альтернативними варіантами. За результатами проведеного аналізу визначається ефективність кожного із варіантів за допомогою відповідних методів, на основі яких вибирається доцільний варіант.

Більшість фахівців, які відносять до числа спеціальних методів оцінки податкового потенціалу систему прийомів, виділяють наступні методи: оптимізації через договір, заміни відносин, роз-

поділу відносин, відстрочення податкового платежу, прямого скорочення об'єкта оподаткування, офшору, пільгового підприємства, використання пільг і звільнень [1; 3; 5]. Ряд авторів доповнюють вищевказану групу методами: делегування податкової відповідальності підприємству-сателіту, прийняття облікової політики з максимальним використанням наданих можливостей для зниження розміру податкових платежів, формування податкового середовища [2; 3; 4].

У цьому зв'язку представляється коректним зарахувати до методів комплексної оцінки податкового потенціалу як окремі податкові прийоми, так і систему прийомів, що використовуються в податковому плануванні, оскільки термін «метод» визначається як «прийом або система прийомів, що застосовуються в якій-небудь діяльності, виробництві тощо [4]. Однак, враховуючи значну кількість схем оптимізації податкових платежів, доцільно до методів відносити систематизовані прийоми.

Висновки та перспективи подальших досліджень. На основі аналізу вищенаведених спеціальних методів щодо комплексної оцінки податкового потенціалу машинобудівних підприємств можна зробити висновок, що не цілком виправданим є окреме виділення методу оптимізації через договір, оскільки його характеристика виражає інструментарій, за допомогою якого здійснюються методи щодо комплексної оцінки податкового планування, а не систему прийомів визначення податкового потенціалу. Враховуючи ж подібність процедурного характеру методів використання пільг і звільнень та методу пільгового підприємства, на наш погляд, доцільно їх об'єднати. Приймаючи до уваги те, що в методі пільгового оподаткування по-

ряд з підприємствами можуть також використовуватися й інші суб'єкти господарювання (зокрема, приватні підприємці), більш виправданим представляється позначити групу вищевказаних методів як «метод пільгового суб'єкта господарювання», оскільки при формуванні податкового потенціалу машинобудівних підприємств здійснюється вибір необхідних даних для подальшої розробки заходів щодо оптимізації податкового навантаження. Метод прямого скорочення податкових платежів некоректно використовувати через те, що його використання передбачає пряме скорочення прибутку машинобудівного підприємства, а це суперечить принципу оптимального співвідношення ризику й вигод.

Література

1. Брызгалин А. В. Методы налоговой оптимизации / А. В. Брызгалин, В. Р. Берлих, А. Н. Головкин. — М. : Аналитика-пресс, 2001. — 324 с.
2. Иванов Ю. Б. Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов. — Х. : ИД «ИНЖЕК», 2006. — 272 с.
3. Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія, практика управління : моногр. / С. В. Каламбет. — Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2001. — 304 с.
4. Ковальчук К. Т. Налоговый менеджмент промышленного предприятия : моногр. / К. Т. Ковальчук, Т. М. Рева. — Днепропетровск : Ин-т технологии, 2000. — 122 с.
5. Чернякова Т. М. Формування економіко-організаційного процесу оподаткування підприємств України : моногр. / Т. М. Чернякова. — Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2003. — 188 с.

Надійшла до редакції 28.03.2011 р.