

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ РОЗПОДІЛУ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ЗА КАТЕГОРІЯМ УВАГИ

У статті розглянуто теоретичні та практичні засади розподілу платників податків за категоріями уваги. Запропоновано встановлювати акценти податкової уваги залежно від показників фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування платників податку на прибуток. Удосконалено систему розподілу платників податку на прибуток за категоріями уваги на основі принципу Парето із застосування ABC та XYZ – аналізів, що дало змогу врахувати як фіскальну важливість, так і рівень ризику. Для кожного елементу матриці сумісного використання ABC та XYZ – аналізів узагальнено рекомендації щодо розподілу податкової уваги.

Ключові слова: податок на прибуток, податковий контроль, категорії уваги, принцип Парето, ABC – аналіз, XYZ – аналіз, фіскальна важливість, ризик, фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування.

Постановка проблеми. Незважаючи на позитивні зрушення у взаємовідносинах між суб'єктами оподаткування та контролюючими органами, в тому числі послаблення податкового контролю та підвищення рівня довіри з боку ДПС до платників податків, значна їх частка продовжує приховувати свої реальні доходи. І це, на жаль, пов'язано не з низьким рівнем податкової обізнаності. Навпаки, схеми по ухиленню від сплати податків демонструють високий рівень компетентності платників у сфері оподаткування та цілковите небажання демонструвати реальні результати діяльності. З боку платників податків такий факт пояснюється неможливістю рентабельного існування бізнесу за умов дотримання діючого податкового законодавства.

Тобто ефективність податкового реформування в Україні безпосередньо залежить від стану системи податкового контролю. Постійний моніторинг дієвості податкових нововведень повинен здійснюватися як державою, так і платниками податків. Їхня об'єднана діяльність дає можливість встановити баланс між фіскальною функцією та комерційними інтересами суб'єктів оподаткування.

Інструментом максимізації податкових надходжень поступово має стати обґрунтована політика держави щодо системи податкового контролю в Україні. Саме вірно виставлені акценти податкової уваги до платників податків шляхом їх розподілу за відповідними критеріями дасть можливість знизити витрати на організацію та

здійснення податкового контролю, підвищити його ефективність та рівень дієвості, не перешкоджаючи при цьому безпосередньому функціонуванню суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій засвідчив, що питаннями податкового контролю займалися такі вчені, як В. М. Васюк, К. В. Гончарова, Т. В. Калінеску, В. А. Колемаєв та інші. Контрольно-перевірочним аспектам податкового контролю приділена увага таких вчених, як О.Д. Данілов, В. В. Грищенко, Т. О. Проценко, В. П. Шевчук, А. Н. Жеребний, С. В. Онишко та інших. Проте потребують додаткового вивчення питання розподілу платників податків за категоріями уваги на підставі їх фіскальної важливості та рівня ризику.

Мета статті полягає в удосконаленні діючої системи розподілу платників податку на прибуток за категоріями уваги з урахуванням їх фіскальної важливості та рівня ризику.

Виклад основного матеріалу дослідження. Діючи систему розподілу платників податків за категоріями уваги з боку держави регламентують Методичні рекомендації щодо порядку розподілу платників податків за категоріями уваги, затверджені наказом ДПА України від 30.06.2006 № 373. Згідно зазначених Методичних рекомендацій розподіл базується на основі показників податкової поведінки, фіскальної важливості та залежно від характеристики галузі та регіону, в якому платники





податків провадять свою діяльність [1]. Характеристики категорій платників податків представлені в табл. 1. За результатами розподілу платників податків згідно категоріям уваги формується графік документальних планових, внепланових та фактичних перевірок, розроблений відповідно до Методичних рекомендацій про порядок організації та проведення перевірок платників податків, затверджених наказом ДПС від 27.05.2008 р. № 355. Під податковою поведінкою розуміють загальну характеристику суб'єктів господарювання, що формується на основі встановлених перевірок фактів про рівень дотримання ними податкового та валютного законодавства і факторів, що вказують на наявність податкових ризиків, які необхідно опрацювати [1]. Фіскальна важливість являє собою оцінку суб'єктів господарювання щодо рівня максимально можливих податкових зобов'язань по податках та зборах до бюджетів всіх рівнів від ведення господарської діяльності [1]. Даний показник оцінюється на основі показників податкового навантаження, показників валових доходів.

Загалом, саму систему розподілу платників податків побудовано на засадах ризикоорієнтованої системи адміністрування по-

датків, що стає підґрунтям для проведення документальних перевірок. Ефективність даної системи залежить від періодичного перегляду системи ризиків та методів їх вимірювання. Тому актуальним питання залишається вдосконалення ризик орієнтованої системи розподілу платників податків в сучасних умовах господарювання.

Так, питаннями розподілу платників податків за категоріями уваги для відповідної організації плану-графіку перевірок займалися Т. М. Чернякова, О. В. Дрозняк, Я. Ю. Отченашенко, які пропонують поетапну модель відбору платників податків для документальних перевірок на основі оцінки внутрішньо - операційного податкового ризику; дискримінантного аналізу діяльності підприємств, що підлягають перевірці для визначення факту ухилення платника податків від сплати податків; розрахунку показника податкового ризику (регресійний аналіз діяльності відібраних на другому етапі підприємств для визначення можливої суми донарахувань по представлених деклараціях); кластерний аналіз даних, отриманих на третьому етапі для ранжування платників податків, відібраних для перевірок на групи [2].

Т а б л и ц я 1

Категорії платників податків за показниками податкової поведінки та рівня ризику [1]

Найменування категорії	Характеристика	Фактори, які впливають на віднесення платника податку до категорії
Категорія 1	сумлінні платники податків	відсутність випадків порушення термінів подачі податкової звітності; повнота та своєчасність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів; більший за середній у групі (галузі) рівень сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів
Категорія 2	платники податків помірного ризику	низьке значення фіскальної важливості; середній рівень сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів у групі (галузі).
Категорія 3	платники податків високого ризику	високий рівень значення фіскальної важливості, але рівень сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів у групі (галузі) є значно меншим за середні показники; наявність ознак серйозних порушень податкового законодавства, на які вказують фактори ризику; факт подання платником податку податкової декларації з податку на додану вартість за звітний податковий період, складеної з урахуванням податкових накладних, виписаних в іншому, ніж звітний, податковий період, та своєчасності нарахування і сплати податку.

Також цим питанням займалися Т. В. Калінеску та О. М. Алекса. За результатами досліджень, автори пропонують застосування кластерних методів угруповання платників податків для здійснення податкових перевірок за такими принципами [3]:

- кількість підприємств, що мали сплату: сум, задекларованих обсягів продажу; сум сплати до державного та місцевого бюджетів України в розрізі галузей. Порівняння показників з минулим періодом;

- кількість підприємств, які збільшують (зменшують) сплату податків і зборів;

- кількість підприємств, які збільшують обсяги продажів та зменшують сплату до державного бюджету України у розрізі окремих податків;

- кількість підприємств, які мали переплати, та сум переплат;

- кількість боржників і сум податкового боргу;

- кількість боржників та сум податкового боргу юридичних осіб, які зменшили (збільшили) суми податкового боргу порівняно з початком року та відповідним періодом минулого року;

- кількістю суб'єктів господарювання діяльності та сум переплат за юридичними особами, які зменшили (збільшили) суми податкового боргу порівняно з початком року та відповідним періодом минулого року [3].

Пропозиції авторів засновано на методах економіко-математичного моделювання, для реалізації яких в реальних умовах існування потрібна розробка системи підтримки прийняття рішень, що дещо ускладнює їх реалізацію на практиці.

Згідно з ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибутку підприємств є різниця доходів (склад і правила їх визнання визначаються ст. 135-137 ПКУ), собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (що визначається згідно положеннями (стандартами) бухгалтерської звітності, які не суперечать п.п. 14.1.228, розд. 3 ПКУ) та інших витрат звітного податкового періоду (склад яких визначається ст.138-143 ПКУ згідно правил, встановлених ст.152 ПКУ, окрім п.п. 14.1.27 ПКУ) [4]. Для мінімізації податко-

вого навантаження підприємства шукають шляхи впливу на показники складових об'єкта оподаткування, що ускладнює проведення податкового контролю.

На наш погляд, для більш чіткого визначення фіскальної важливості платника податку, спрощення податкової контрольно-перевірочної роботи та уточнення акцентів податкової уваги, доречно, замість показника доходів, розглядати показник фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування. Показники обсягів фінансових результатів та їх динаміка у порівнянні із галузевими показниками стануть сигналом для приділення податкової уваги відповідного рівня та коригування плану-гарфіка податкових перевірок.

За даними ДПС України простежується, що максимальна частка надходжень від податку на прибуток припадає на мінімальну кількість їх платників, і це особливо відноситься до великих платників податку, а мінімальна частка надходжень – на їх максимальну кількість. Доречно додати, що саме великі платники податку найбільше намагаються мінімізувати податкові відрахування, що говорить про низьку ефективність системи податкового контролю.

На підставі зазначеного вище, можна припустити, що податкові відрахування формуються за принципом Парето, за яким безліч контрольованих об'єктів поділяється на дві неоднакові частини (20%/80%) [5]. Тобто, в нашому випадку, на незначну кількість платників податків припадає значний обсяг податкових платежів, і навпаки, на значну кількість платників податків припадає незначний обсяг податкових платежів. Межі цих груп 20% та 80% умовні, для кожної системи вони різні та розраховуються емпірично.

Результатом розвитку цього правила став метод АВС, який пропонує глибший поділ об'єктів – на три групи – А, В та С. Група А нечисленна, поєднує найбільш активних в загальному обсязі. Позичі групи А складають до 20% від загальної кількості та 80 % від загального результату, що обумовлює жорстку систему податкового контролю. До групи В відносять одиниці,





що займають середнє значення у формуванні загального обсягу та середнє значення за кількістю, що обумовлює використання поточної системи податкового контролю. Група С включає позиції, які складають більшу частину за кількістю та незначну частку за результатом, що обумовлює використання спрощеної системи податкового контролю.

Для підвищення ефективності фіскальної функції та удосконалення системи податкового контролю рекомендовано групування платників податку за кількісно-вартісним принципом АВС-аналізу. Проте, за вартісний критерій платників податку рекомендовано обирати їх фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування. Це дасть змогу уникнути подвійного аналізу доходів та витрат суб'єкта господарювання, що спростить роботу ДПС.

Етапи проведення АВС-аналізу для розподілу платників податків за критеріями уваги наступні [5]:

- отримуємо значення показників фінансових результатів до оподаткування C_i за досліджуваний період;
- показники C_i ранжуються по убаванню – $C_a \geq C_b \geq \dots \geq C_i \geq \dots \geq C_m$;
- для зручності розрахунків вводяться відносні величини розглянутих кількісних показників q_i (у відсотках), тим самим робимо нормування показників:

$$q_i = \frac{C_i}{Q} * 100, \tag{1}$$

$$\text{де } Q = \sum_{i=1}^N C_i;$$

- присвоюємо нові індекси $a = 1, b = 2, \dots, m = N$, де N - загальна кількість платників), тобто: $C_1 \geq C_2 \geq \dots \geq C_i \geq \dots \geq C_N$;

- величини q_i підсумовуються з наростаючим підсумком:

$$Q_j = \sum_{i=1}^j q_i = \frac{100}{Q} \sum_{i=1}^j C_i \tag{2}$$

- для полегшення розділу позицій номенклатури N на групи А, В та С доцільно використати логічну функцію ЕСЛИ

(EXCEL) за умов, що еталонні значення групи А складає 20%, групи В – 50%, інші група С.

У результаті проведеного аналізу отримаємо групи А, В та С платників податку на прибуток, які будуть розподілені за їх кількість та внеском у загальний фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування. Для кожної з груп обґрунтовується система податкового контролю відповідно до фіскального значення суб'єкта. Для групи А платників податку доречно буде застосовувати жорсткий податковий контроль, оскільки вони є основним потенціальним джерелом формування податкових надходжень, для групи В - систему поточного податкового контролю, а для групи С – періодичний податковий контроль за спрощеною системою.

Оскільки нестабільність формує певний рівень ризику отримання фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування, доречно дослідити платників податку на прибуток за допомогою XYZ – аналізу, який засновано на коефіцієнті варіації [5]. До групи Х відносяться платники з мінімальним рівнем ризику (до 10%), до групи Y – із середнім рівнем ризику (від 10% до 25%), а до групи Z – з максимальним (більше 25%).

Для проведення XYZ аналізу необхідно провести наступні розрахунки [5]:

1. Розрахувати \bar{q} середнє значення показника за досліджуваний період:

$$\bar{q} = (q_1 + q_2 + q_3 \dots + q_n) / n.$$

2. Розрахувати коефіцієнт варіації за наступною формулою:

$$V = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}{\frac{n}{x}}} * 100\% \tag{3}$$

3. Проводимо процедуру віднесення позицій номенклатури до визначеної групи, порівнюючи коефіцієнт варіації з еталонними показниками (Х – 10%, Y – 25%, інші Z) за допомогою логічної функції ЕСЛИ.

Врахування даних аналізу доповнить результати АВС-аналізу платників подат-

ків та може стати основою системи розподілу платників податків за категоріями уваги. Далі будують матрицю сумісного

використання ABC і XYZ аналізів платників податків.

AX	AY	AZ
BX	BY	BZ
CX	CY	CZ

Рис. 1. Матриця сумісного використання ABC і XYZ аналізу платників податків

По горизонталі зазначають платників групи X, Y та Z, а по вертикалі – A, B та C, що дає змогу згрупувати платників податків за рівнем фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування та ризиком його отримання, що суттєво спрощує роботу ДПА та дає змогу обґрунтовано встановити акценти податкової уваги для кожної з груп.

Платників податку груп AX і BX відрізняє високий рівень фінансового результату та стабільність його отримання. Платники фінансово стійкі, результат їх діяльності легко прогнозувати. Рекомендовано жорстку систему податкового контролю у випадку, коли динаміка показників фінансових результатів не співпадає з податковими відрахуваннями, або виявлена сезонна компонента, оскільки платник податків цих груп формують значну частку податкового потенціалу.

Платники податку груп AY і BY при значному фінансовому результаті мають недостатній фінансовий запас, що знижує рівень їх фінансової стійкості. Також рекомендовано жорстку систему податкового контролю, оскільки присутній значний рівень ризику. Платники податку AZ і BZ при значному фінансовому результаті відрізняються низькою прогностичністю отримання фінансових результатів. Рекомендовано жорстку систему податкового контролю, оскільки податкові платежі мають нестабільний характер. Для платників групи CX можна використати систему спрощеного податкового контролю, оскільки вони багаточисленні та мають незначний фінансовий результат, що легко прогнозувати. Перевірку буде організовано у випадку наявності сезонної компоненти у динаміці фінансових результатів, або, коли динаміка показників фінансових результа-

тів не співпадає з податковими відрахуваннями.

Для платників групи CY та CZ також підпадають новоутворені підприємства, підприємства із сезонним видом діяльності тощо. Їх вклад у загальний фінансовий результат до оподаткування несуттєвий, та вони переважають за кількістю. Рекомендовано застосовувати поточну систему податкового контролю з періодичними перевітками.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Рекомендовано акценти податкової уваги платникам податку на прибуток розставляти залежно від результатів аналізу показників фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування, замість показників його доходів, що дасть можливість відповідно врахувати рівень фіскальної важливості. Удосконалено систему розподілу платників податку на прибуток за категоріями податкової уваги на основі використання ABC та XYZ аналізів, що дало змогу отримати по три категорії платників за показниками фіскальної важливості та рівнем ризику. У подальших дослідженнях планується розглянути методи ризикоорієнтованої системи розподілу платників податків з урахуванням посткризових умов діяльності суб'єктів господарювання.

Література

1. Об утверждении Методических рекомендаций относительно порядка распределения плательщиков налогов по категориям внимания [Электронный ресурс]: Приказ Государственной налоговой администрации Украины от [30 июня 2006 г. № 373]. – Режим доступа: <<http://zakon.nau.ua/doc/code=v0373225-06>>.
2. Чернякова Т.М. Модель відбору платників податків для перевірок з урахуванням





податкового ризику / Т.М. Чернякова, О.В. Дрозняк, Я.Ю. Отченашенко// Прометей. - 2010. - № 3 (33). – с. 198-201

3. Калінеску Т.В. Кластеризація платників податків як напрям удосконалення податкового контролю / Т.В. Калінеску, О.М. Алекса//Журнал економічних реформ. - 2011. - №4. – С. 37-40

4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

5. Модели и методы теории логистики: Учебное пособие. 2-е изд. / Под ред.. В.С. Лукинского. – СПб.: Питер, 2007. – 448 с.

References

1. Ob utverzhenyū Metodicheskykh rekomendatsiy otnosytel'no poriyadka raspredelenyya platel'shchykov nalohov po kate-horiyūam vny-manyūa [Elektronnyy resurs]: Prikaz Hosudar-

stvennoy nalohovoy admy-nistratsyy Ukrainy ot [30 yunya 2006 r. № 373]. – Rezhym dostupa: <<http://zakon.nau.ua/doc/code=v0373225-06>>.

2. Chernyakova T.M. Model' vidboru platnykiv podatkov dlya perevirok z urakhu-vannyyam podatkovoho ryzyku / T.M. Chernyakova, O.V. Droznyak, YA.YU. Otchenashenko// Prometej. - 2010. - № 3 (33). – s. 198-201

3. Kalinesku T.V. Klasterizatsiya platnykiv podatkov yak napryam udoskonalennya podatkovoho kontrolyu / T.V. Kalinesku, O.M. Alyeksa // Chasopys ekonomichnykh re-form. - 2011. - №4. – S. 37-40

4. Podatkovyy kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostu-pu: <http://zakon.rada.gov.ua>.

5. Modely y metody teoryy lohistyky: Uchebnoe posobye. 2-e izd. / Pod red.. V.S. Lukynskoho. – SPb.: Pyter, 2007. – 448 s.

Кучерова А. Ю.

Совершенствование системы распределения плательщиков налога на прибыль по категориям внимания

В статье рассмотрены теоретические и практические основы распределения налогоплательщиков по категориям внимания. Предложено устанавливать акценты налогового внимания в зависимости от показателей финансовых результатов от обычной деятельности до налогообложения плательщиков налога на прибыль. Усовершенствована система распределения плательщиков налога на прибыль по категориям внимания на основе принципа Парето с применением ABC и XYZ - анализов, что позволило учесть как фискальную важность, так и уровень риска. Для каждого элемента матрицы совместного использования ABC и XYZ - анализов обобщены рекомендации по распределению налогового внимания.

Ключевые слова: налог на прибыль, налоговый контроль, категории внимания, принцип Парето, ABC - анализ, XYZ - анализ, фискальная важность, риск, финансовый результат от обычной деятельности до налогообложения.

Kucherova G.

Improving the distribution of taxable income by category of attention

The article deals with the theoretical and practical principles of distribution of taxpayers by Category attention. A set accents tax account based on indicators of financial performance from ordinary activities before income tax payers of income tax. The system of distribution of taxable income by category focus on the principle of Pareto use of ABC and XYZ - analysis, allowing us to consider the importance of both fiscal and risk. For each element of the matrix simultaneously using ABC and XYZ - analysis summarizes recommendations for the distribution of the tax account.

Keywords: income tax, tax control, the categories of account distribution, the Pareto Principle, ABC - analysis, XYZ - analysis, fiscal importance, risk, profit or loss from ordinary activities before tax.

Рецензент: Максишко Н. К. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри «Економічна кібернетика» ДВНЗ «Запорізький національний університет», м. Запоріжжя, Україна.

Reviewer: Maksishko N. K. – Professor, Ph.D. of Economics, Head of Economic Cybernetics Department SHEE "National University of Zaporozhye ", Zaporozhye, Ukraine.

e-mail: info@ znu.edu.ua

Стаття подана 29.08.2013 р.