

УДК: 336.02.001.76 + 33(477)

**Литвиненко Я. В.,***кандидат економічних наук, професор Державної академії статистики, обліку та аудиту;***Бігдаш В. В.,***аспірант Українського Державного університету фінансів та міжнародної торгівлі;***Ліщенко А. В.,***ствішукач, викладач кафедри банківської та страхової справи ІМЕФ*

## ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО АНАЛІЗУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

*У статті досліджуються проблеми стану податкового аналізу, його місця та ролі в системі податкового менеджменту, недоліки, які зараз існують. Розглядаються питання функцій, які він виконує, їхній зміст та характеристика. Okремо проаналізовані питання етапів проведення, їхня послідовність та особливості кожного з них.*

**Ключові слова:** *податковий аналіз, податковий менеджмент, податковий ризик, системний підхід.*

*Problems of the condition of tax analyze, its place and the role in the system of tax management, disadvantages which exist nowadays are considered in this article. Questions of functions which it executes, their entity and characteristic are also considered. Questions of stage realization, their sequence and particular qualities each of them are considered separately.*

**Key words:** *tax analysis, tax management, tax risk, system approach.*

**Постановка проблеми.** Ефективність діяльності будь-якого підприємства визначається розміром прибутку, який він отримує. Його розмір, головним чином, залежить від валового доходу та валових витрат, які воно має при здійсненні своєї діяльності. Значне місце в складі валових витрат займають податкові платежі, які підприємства повинні сплачувати до державного та місцевого бюджетів та різні позабюджетні фонди. У зв'язку з цим, велике значення має дослідження стану та динаміки сплати податкових платежів та визначення резервів їх-

ньої оптимізації. Потрібно зазначити, що аналіз здійснюється згідно з різними методиками, при цьому податковий аналіз має свої особливості, які відрізняють його від інших видів і які повинні враховуватись підприємствами.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблеми податкового аналізу як частини загального податкового менеджменту досліджувались багатьма українськими та іноземними вченими та фахівцями. До них можливо віднести О.Д. Данилова, А.І. Крисоватого, П.В. Мельника, А.М. Соколовську, Н.М. Ткаченко та інших. Серед іноземних вчених потрібно відзначити В.М. Пушкарева, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткіну та інших. У своїх дослідженнях вчені визначали податковий аналіз як окрему систему без ув'язки її як невід'ємної загальної частини податкового менеджменту. Недостатня увага приділяється особливостям побудови системи податкового аналізу, особливо в сучасних умовах розвитку економіки України.

Труднощі проведення податкового аналізу полягають у зв'язку з тим, що його проведення повинно проводитись на підставі як бухгалтерського, так і податкового обліку, які відрізняються між собою і за деякими податковими платежами не збігаються між собою.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є визначення ролі та місця податкового аналізу в загальній системі податкового менеджменту та тих недоліків, що зараз існують у податковому обліку, а також принципів будувannya його в сучасних умовах.

Завданням дослідження є визначення напрямків подальшого розвитку та покращення проведення податкового аналізу як на макро-, так і на мікрорівні в Україні.

**Виклад основного матеріалу.** Податковий аналіз, по суті, являє собою одну з центральних ланок податкового менеджменту на всіх рівнях управління економікою держави, від якого залежить і якість розробки плану податкових платежів, так і в цілому ефективність діяльності як підприємства, так і держави. З іншого боку, він ґрунтується на інформаційній базі та швидкості й оперативності її отримання.

Головною метою податкового аналізу є проведення дослідження стану та розвитку податкової системи в країні на різних рівнях управління та визначення тих чинників, що впливають на ефективність її в сучасних умовах. З іншого боку, він повинен визначити ті тенденції, які найбільш впливові в сучасних умовах і визначають розвиток всієї економічної системи держави.

Виходячи з рівнів керівництва держави визначаються і завдання податкового аналізу. На державному рівні головним завданням є дослідження тенденцій розвитку та чинників впливу на розмір і повноту наповнення державного бюджету країни, своєчасність сплати податкових платежів різними суб'єктами господарювання та ті взаємовідносини, що складаються між державними податковими органами та платниками податків. На рівні підприємства головним завданням податкового аналізу є дослідження стану сплати податкових платежів і визначення можливостей оптимізації їх у майбутньому. Крім того, потрібно враховувати, що підприємство має можливість самостійно вибирати ту систему податкових платежів, яка найбільш ефективна для нього в сучасних умовах діяльності з урахуванням дотримання чинного законодавства, та змінювати свою податкову політику.

Предметом податкового аналізу є діяльність підприємства в проведенні податкової політики та визначенні причинно-наслідкових зв'язків між економічними явищами та процесами. На підприємстві предметом податкового аналізу є дослідження податкових платежів, які сплачені, визначення їхньої ефективності та знаходження резервів і шляхів їхнього зниження.

Проведення податкового аналізу здійснюється на підставі отриманої інформації, що повинна найбільш повно характеризувати ті процеси, які відбуваються в країні в цілому, або на підприємстві. Головними умовами податкової інформації є її достовірність, своєчасність та повнота отримання. Чим швидше керівництво отримує таку інформацію, тим оперативніше воно може прийняти відповідне рішення, або скорегувати вже раніше прийняте. Незважаючи на застосування новітньої комп'ютерної техніки при її обробці, вона не повинна бути надто обтяжливою і великою за обсягами.

Проведений аналіз є базою для здійснення розробки планів податкових платежів та податкових прогнозів і розробки економічної стратегії в цілому по країні та підприємству. Тобто податковий аналіз підприємства тісно пов'язаний з іншою функцією управління підприємством – плануванням, прогнозуванням його діяльності, причому якість виконання останньої функції залежить від якості та повноти проведення податкового аналізу.

Податковий аналіз тісно пов'язаний з податковим контролем за виконанням планів податкових платежів та визначенням відхилень фактичних завдань від планових, а також визначенням причини цих відхилень.

Податковий аналіз також тісно пов'язаний з такою функцією податкового менеджменту, як регулювання. Тільки на підставі проведення ретельного аналізу державні органи мають можливість вносити відповідні пропозиції щодо покращення податкової системи, яка існує в країні в цілому. Проведення податкового аналізу по підприємству дає можливість йому своєчасно не тільки вносити корективи в планові завдання та змінювати ситуацію залежно від умов, які сформувалися якнайкраще, а і проводити корективи своєї економічної та виробничої стратегії, визначаючи ті напрями діяльності, які найбільш ефективні в цей період розвитку економічної системи суспільства.

У сучасних умовах розвитку податкової системи України труднощі проведення податкового аналізу пов'язані з наявністю податкового та бухгалтерського обліку. Головним чином їхнє існування полягає в різниці обчислення розміру валового доходу при визначенні загального розміру податкової бази для обчислення розміру податку на прибуток та податку на додану вартість за двома подіями, які наступають раніше. Проведення аналізу може носити не завжди точний, суб'єктивний характер і не відповідати реальній дійсності.

При проведенні аналізу важко врахувати вплив різних зовнішніх чинників. Перш за все, це стосується змін, які відбуваються в чинному податковому законодавстві. Ускладнення з'являються не тільки при розрахунку бази оподаткування, а і при визначенні податку до сплати. Наприклад, зміна ставок податкового платежу протягом року і введення їх нового розміру не з першого числа місяця. Наприклад, введення нових ставок відрахування на соціальне страхування з 13 січня 2009 року, а це викликало необхідність додаткового розрахунку податкового платежу до та після введення нової ставки.

При проведенні аналізу податкових платежів потрібно враховувати також те, що проведення його загального розміру не дає можливість визначити напрямки зміни та оптимізації податкової політики підприємства, і на цій підставі проводити корегування економічної стратегії підприємства в цілому. Кожний податковий платіж має свої особливості, які пов'язані з методикою розрахунку і свої ставки. Крім того, кожний з них має багато пільг, що також впливають на зміни розміру кінцевої сплати, і це ускладнює проведення аналізу впливу різних чинників на податкову політику підприємства.

При проведенні податкового аналізу необхідно враховувати податковий ризик як для держави, так і для платника податкового платежу. Ризик для державного бюджету полягає в недо-

отриманні податкових платежів до доходної частини державного бюджету, у зв'язку з ухиленням платників від сплати податкових платежів за різними причинами. Ризик для платників податків полягає в нестабільному податковому законодавстві і можливих змінах ставок оподаткування протягом податкового звітного періоду.

Труднощі виникають і при проведенні майбутнього аналізу. Так, якщо минулий аналіз можливо провести у визначеному ступені достатньо точно, то майбутній аналіз проводиться на підставі розроблених планів податкових платежів, що мають ймовірний характер і потребують врахування тих чинників, які в більшості випадків носять непередбачуваний об'єктивний характер (наприклад, зміна податкового законодавства, або зміна економічної політики уряду та інше).

Окремі труднощі при проведенні податкового аналізу пов'язані і з рівнем кваліфікації робітників як суб'єктів господарювання, так і податкових органів. На підприємствах в більшості випадків його проводять економісти або фінансисти, які не враховують особливості, що пов'язані з розрахунком податкових платежів. Особливо це стосується визначення впливу чинників, їхнього характеру та кількісного значення. Як свідчить проведене дослідження в податкових органах, головним чином здійснюється аналіз тільки динаміки сплати податкових платежів та її відхилення від плану за попередній період. Практично не проводиться аналіз податкової політики в цілому та впливу тих чинників, які зменшують або підвищують їх надходження до державного бюджету. А це необхідно для проведення змін, в тому числі і в податковому законодавстві країни.

Податковий аналіз виконує функції, до головних з яких належать:

1. Дослідження зовнішнього та внутрішнього економічного середовища, яке існує в суспільстві та оточує об'єкт оподаткування. Перш за все, це стосується чинної законодавчої бази (вивчення чинних законів та підзаконних документів), причин відхилення розміру сплати податкових платежів як на рівні держави, так і конкретного підприємства, визначення чинників, що вплинули на такі відхилення та на розмір сплати податкових платежів, характер їхньої дії та їхню стійкість надалі та інше. На макrorівні важливе значення має вивчення наявних недоліків податкової системи країни та розробка заходів з їхнього усунення, характер взаємовідносин між державними органами та платниками податків, зміна та причини цього, закономірності та податкова культура платників податкових

платежів. На мікрорівні вивчається динаміка податкових платежів за попередній період та причини відхилень від попередніх прогнозів, особлива увага приділяється впливу зовнішніх чинників та ризиків сплати податкових платежів для платника.

2. Оцінка не тільки стану сплати податкових платежів, а і результатів діяльності підприємства в цілому, дослідження виконання або невиконання окремих її складових, визначення факторного зв'язку між різними показниками та кореляція між ними. Але при цьому потрібно зазначити, що оцінка повинна проводитись за всією системою показників, які характеризують діяльність підприємства – як основну, так і додаткову. На підставі виконання цієї функції суб'єкт господарювання має можливість розробити не тільки виробничу, а і взагалі свою економічну стратегію.

3. Важливою і завершальною функцією проведення податкового аналізу є визначення резервів. На макрорівні це стосується збільшення надходження до доходної частини державного бюджету за рахунок підвищення повноти та своєчасності сплати, удосконаленості контролю за платниками податкових платежів та підвищення їхньої податкової культури. На мікрорівні визначення можливості зменшення сплати податкових платежів, їхньої оптимізації за рахунок удосконалення планування податкових платежів, диверсифікації виробничої діяльності, впровадження новітніх технологій та інше. В кінцевому випадку це дозволить підвищити прибутковість підприємства.

У цілому можливо визначити, що податковий аналіз являє собою систему особистих знань, пов'язаних з дослідженнями тенденції господарського розвитку, прийняттям управлінських рішень, контролем за їхнім виконанням, оцінкою досягнутих результатів та пошуком резервів підвищення ефективності чинної податкової політики підприємства.

Найбільший ефект досягається у випадках, коли застосовується системний підхід до проведення податкового аналізу. Його сутність полягає в тому, що об'єкт дослідження визначається як складна система, яка з іншого боку складається з багатьох елементів, що мають як внутрішні, так і зовнішні зв'язки. Системний підхід дозволяє глибше та повніше провести дослідження як всієї системи, так і її складових елементів. Він проводиться у визначеній послідовності в декілька етапів.

На першому етапі проводяться дослідження податкової системи в цілому, а потім вивчаються її складові частини. При проведенні аналізу на цьому етапі він розглядається на кожно-

му рівні управління (держава, підприємство, громадянин), як окрема система, а потім у кожній визначаються складові елементи. На цьому етапі проводиться оцінка та переоцінка цілей системи, її завдань, зв'язки між окремими елементами та їхній характер. Особлива увага приділяється взаємовідносинам, що складаються між державними податковими органами та платниками податкових платежів.

На другому етапі визначаються показники, які надають найбільш повну та якісну оцінку системи. Причому тут виділяються показники, що безпосередньо характеризують як податкову систему, так й показники об'єкта оподаткування в цілому.

На третьому етапі проводиться безпосередній аналіз податкової політики з розрахунком різних економіко-математичних залежностей, які характеризують взаємозв'язок між показниками, різні тенденції розвитку за попередній період. Внаслідок проведення цього аналізу розраховуються економіко-математичні моделі, що ґрунтуються на проведеному аналізі.

На четвертому, завершальному етапі проводиться робота з різними економіко-математичними моделями. Шляхом заміни окремих параметрів в економіко-математичній моделі (наприклад, ставок оподаткування, обсягу виробництва та інше), проводиться визначення окремих функцій. При зрівнянні фактичних показників з показниками моделі з'являється можливість визначити взаємозв'язки (зовнішні та внутрішні). Керівництво також отримує необхідну інформацію для прийняття управлінського рішення.

Висновки. Податковий аналіз є складовою частиною податкового менеджменту і йому належить основна змістовна частина його. Проведення податкового аналізу на макrorівні дозволяє визначити не тільки динаміку сплати податкових платежів, а й недоліки в цілому податкової системи та прийняти відповідні заходи з її удосконалення. Від якості його проведення на мікрорівні залежить розробка майбутньої економічної стратегії, визначення перспективних напрямків діяльності підприємства.

### Література

1. Захожай В.Б., Литвиненко Я.В. Система оподаткування та податкова політика. – Вид-во: Центр навчальної літератури. – К., 2006. – 468 с.
2. Ткаченко Н.М., Горова Т.М., Ільєнко Н.О. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність. – Вид-во: Алеута. – К., 2004. – 554 с.