

УДК 338.45: 332.14

Денисенко С. А.,

здобувач кафедри обліку і аудиту Академії муніципального управління

ІНСТРУМЕНТИ РЕАЛІЗАЦІЇ РЕГІОНАЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОЇ ПОЛІТИКИ В КОНТЕКСТІ РЕГУЛЮВАННЯ ВІДТВОРЮВАЛЬНИХ ПРОЦЕСІВ

Запропоновано методичний підхід до формування регіональної промислової політики через удосконалення інституціонального інструменту податкового планування виробничо-економічних систем відповідно до стратегічних орієнтирів промислового зростання просторових систем країни. Визначено етапи розробки механізму податкового планування зобов'язань суб'єктів господарювання, що передбачають проведення комплексних заходів у сфері економічного регулювання відтворювальних процесів у регіональній економічній системі.

Ключові слова: регіональна промислова політика, податковий менеджмент, зростання, економічне регулювання, засоби, потенціал, податкове планування, відтворювальні процеси.

В статье предложен методический подход к формированию региональной промышленной политики путем усовершенствования институционального инструмента налогового планирования производственно-экономических систем в соответствии со стратегическими ориентирами промышленного роста пространственных систем страны. Определены этапы разработки механизма налогового планирования обязательств субъектов хозяйствования, предусматривающие проведение комплексных мероприятий в сфере экономического регулирования воспроизводственных процессов в региональной экономической системе.

Ключевые слова: региональная промышленная политика, налоговый менеджмент, рост, экономическое регулирование, средства, потенциал, налоговое планирование, воспроизводственные процессы.

It is offered to methodical approach to forming of regional industrial policy through the improvement of institution instrument of the tax planning of the product economic systems in accordance with strategic purpose of industrial growth of the spatial systems of country. Certainly design of mechanism of the tax planning of obligations of subjects times menages which foresee the leadthrough of complex measures in the field of the economic adjusting of reproductive processes in the regional economic system .

Keywords: regional industrial policy, tax management, growth, economic adjusting, facilities, potential, tax planning, reproductive processes

Постановка проблеми. Управління податковими зобов'язаннями у регіональних економічних системах – це бізнес-процес, який припускає суспільне відтворення продуктивних сил регіонів через створення податкового відділу бізнес-підрозділу, для чого необхідні додаткові фінансові кошти. У цих умовах саме принциповий підхід до регіонального менеджменту, що включає три основні складові, визначається рівнем реінжинірингу виробничо-економічних систем: а) стратегічне планування: вирішення питань вироблення і реалізації цільової стратегії розвитку виробничо-економічної системи відповідно до регіональних інтересів; трансфертне ціноутворення; управління ризиками; контроль податкової складової при ключових міжрегіональних та міжнародних операціях; б) поточна діяльність: дотримання чинного законодавства і підготовку податкової звітності; бюджетування і прогнозування; внутрішній аудит; в) адміністративні функції: аналіз ефективності податкових підрозділів; розробка і контроль виконання особистих перспективних планів співробітників; оцінка їх відповідності стратегії регіонального розвитку, розробка системи мотивації. Проте потребують ґрунтовного наукового підходу дослідження теоретико-методичних засад формування інструментів реалізації регіональної промислової політики в умовах загострення суперечностей відтворювальних процесів економічних систем на регіональному рівні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням проблем, пов'язаних з побудовою ефективної системи економічного регулювання відтворювальних процесів в Україні та питань удосконалення механізмів регіональної промислової політики займалися В. Н. Амітан, Я. Б. Базилук, І. К. Бистряков, В. М. Геєць, О. Д. Данілов, Т. І. Єфименко, Б. Є. Кваснюк, О. В. Царенко, Ф. М. Ярошенко та ін. Водночас залишаються недостатньо дослідженими питання формування регіонального менеджменту суспільного відтворення продуктивних сил регіонів шляхом удосконалення податкового механізму та визначення податкових важелів економічного регулювання, вибору засобів реалізації регіональної промислової політики та обґрунтування інституціонального інструменту податкового планування виробничо-економічних систем регіонів. Саме це і визначило актуальність теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є удосконалення методичного підходу до формування регіональної промислової політики через удосконалення інституціонального інструменту податкового планування виробничо-економічних систем відповідно до стратегічних орієнтирів промислового зростання регіонів країни.

Виклад основного матеріалу. Наголошено, що вибір оптимального поєднання (побудови) форм правовідносин, а також можливих варіантів їх співвідношення в рамках законодавства з метою спрямованої дії на елементи оподаткування та визначення розміру податкових зобов'язань і визначає суть податкового планування виробничо-економічних систем відповідно до стратегічних орієнтирів промислового зростання просторових систем країни [2]. Відповідно, під податковим плануванням маємо на увазі процес визначення та формування розміру податкових зобов'язань суб'єкта господарювання, що здійснюється шляхом вибору оптимального інкорпорування різних варіантів здійснення бізнес-процесів та розміщення активів і спрямований на досягнення якомога нижчого рівня тих, що виникають при цьому податкових зобов'язань. На нашу думку, саме право вибору, що законодавчо надане платникові податків державою, обумовлює можливість податкового планування на рівні суб'єкта господарювання для регулювання відтворювальних процесів у регіональній економічній системі в цілому.

Оптимізація оподаткування припускає мінімізацію податкових виплат та недопущення штрафних санкцій з боку фіскальних органів у кожен даний момент часу. Оптимізація податкової політики виробничо-економічних систем дозволяє уникнути переплати податків, що дуже важливе з погляду тимчасової вартості грошей [3].

Сьогодні існує чимало соціально-економічних чинників розвитку, що визначають податкове планування як умову ефективного розвитку регіональної промислової політики виробничо-економічних систем [1].

По-перше, податкова оптимізація, яка є методом раціонального податкового планування, дозволяє виробничо-економічним системам у короткі терміни отримати додаткові джерела фінансування довгострокових програм промислового розвитку.

По-друге, сьогодні існує правова невизначеність, що пов'язана з можливою зміною ставки і бази оподаткування, наприклад, з ПДВ. У виробничо-економічних системах, що здійснюють податкове планування як правило, формується збалансована, пов'язана з іншими аспектами діяльності, система податкового планування, що дозволяє моделювати фінансовий ефект від конкретних управлінських рішень при регулюванні відтворювальних процесів. Тому при внесенні змін до податкового законодавства такі компанії раніше інших пристосовуються до нових умов, уникаючи додаткових витрат, пов'язаних з адаптацією господарської діяльності до нового режиму оподаткування, та отримують конкурентні переваги.

По-третє, практика податкового планування у виробничо-економічних системах України свідчить про значні резерви ефективної оптимізації оподаткування для збільшення фінансових результатів.

Сукупність вищеперерахованих чинників визначає актуальність створення та впровадження системи податкового планування для формування ефективної регіональної промислової політики.

Ґрунтуючись на принципах системного та програмно-цільового підходів, автором запропонована методика формування інституціонального інструменту регіонального податкового планування, що включає у виробничо-економічних системах декілька етапів.

1 етап. Цілі податкового планування співвідносяться з стратегічними пріоритетами та інтересами підприємства, галузей, що входять до регіонального господарського комплексу, з витратами на його проведення та з вагомністю податкового тягаря. Податкове планування є однією зі складових процесу фінансового планування. Воно доступне будь-якому платникові податку, але здійснювати його треба не після здійснення будь-якої господарської операції або закінчення податкового періоду, а до цього.

2 етап. Наступним етапом податкового планування в компанії є аналіз всіх наданих податковим законодавством пільг, їх використання при визначенні бази оподаткування, при перерахуванні податкових платежів до бюджету. Теоретично пільги – це спосіб держави стимулювати ті напрями діяльності та сфери економіки, які необхідні суспільству через їх соціальну значущість або із-за неможливості державного фінансування. Податкове законодавство передбачає різні пільги: звільнення від сплати податків окремих осіб або категорій платників; зниження податкових ставок; цільові податкові пільги, включаючи податкові кредити (відстрочення стягування податків) та інші. Визначено, що більшість пільг жорстко лімітує сегмент їх використання. Саме з урахуванням результатів аналізу повинен бути складений план використання пільг з обраних податків.

3 етап. Далі класифікуються податки з метою їх мінімізації. Критерієм класифікації податків з метою їх мінімізації є положення податку щодо собівартості виробленої продукції (наданих послуг) підприємства, галузі, що входять до регіонального господарського комплексу. Відповідно до цього всі податки поділяються на:

а) податки, що знаходяться у складі собівартості. Зменшення таких податків призводить до зниження собівартості та до збільшення податку на прибуток. У результаті ефект від мінімізації таких податків є, але він частково гаситься збільшенням податку на прибуток.

б) податки, що знаходяться поза собівартістю (ПДВ). Мінімізація виплат з ПДВ полягає не тільки в мінімізації виручки (з якою сплачується ПДВ), але і максимізація ПДВ, який йде у залік (ПДВ виплачений усім постачальникам за ланцюжком) та відшкодовуються (компенсуються) компанії;

в) податки, що знаходяться над собівартістю (податок на прибуток). Цим податкам варто прагнути до зменшення ставки і формального зменшення бази оподаткування;

г) податки, що виплачуються з чистого прибутку. В цьому випадку також прагнуть до зменшення ставки і бази оподаткування.

Розрізняють зовнішнє та внутрішнє податкове планування. В основі такого поділу нами визначено податкове середовище та податкові ризики.

Всередині національних меж податкове середовище і податкові ризики для всіх платників податків приблизно однакові. При зовнішньому плануванні необхідно враховувати такі чинники: організаційно-правова форма компанії, її організаційна структура, можливі варіанти розміщення капіталів, інвестиційна політика, фінансування коротко- і довгострокових проектів.

Зовнішнє планування може здійснюватися декількома методами [6]:

- заміни податкового суб'єкта, що ґрунтується на використанні такої організаційно-правової форми ведення бізнесу, у відношенні якої діє найбільш сприятливий режим оподаткування. Наприклад, включення у бізнес-схему благодійних компаній;

- заміни виду діяльності, що припускає перехід на здійснення таких видів діяльності, які оподатковуються меншою мірою, в порівнянні з тими, які здійснювалися;

- заміни податковій юрисдикції, що полягає у реєстрації організації на території, що представляє при визначених умовах пільгове оподаткування. Вибір місця реєстрації (території та юрисдикції) важливий за умови неоднорідності території.

Податкове законодавство надає суб'єкту оподаткування достатньо можливостей для зниження податкових платежів шляхом внутрішнього планування.

4 етап. Вибір методів оптимізації податкових платежів та складання оптимізаційних схем. При виборі методів оптимізації податкових платежів потрібно оцінювати їх ризиковану складову з погляду невизначеності норм законодавства. Найбільш безпечними способами оптимізації є раціональна організація облікової та податкової політики підприємства, вміле використання пільг та відстрочень, перехід на спрощену систему оподаткування тощо. Ризикованими варіантами є використання договірних схем, а також пропусків, недомовленостей та неоднозначного трактування у законодавстві.

Жоден з методів сам по собі не приносить успіху в податковому плануванні. Використовуючи різні методи, можна скласти оптимізаційні схеми з урахуванням всіх податкових особливостей.

5 етап. Будь-яка схема перед впровадженням перевіряється на відповідність декільком критеріям: розумності, ефективності, вимогам законодавства, автономності, надійності, нешкідливості [4]. Так, ефективність – це повнота використання у схемі усіх можливостей мінімізації податків. Відповідність вимогам закону – облік усіх можливих правових наслідків використання схеми, продуманість механізмів реагування на зміну чинного законодавства або на дії податкових органів. Автономність – схема розглядається з точки зору складності в управлінні, підконтрольності в застосуванні та складності у реалізації. Надійність – це стійкість схеми до зміни зовнішніх і внутрішніх чинників, зокрема до дій партнерів з бізнесу. Нешкідливість припускає уникнення можливих негативних наслідків від використання схеми усередині підприємства.

Кінцевою метою економічної оптимізації інструменту регіонального менеджменту суспільного відтворення продуктивних сил регіонів при внутрішньому податковому плануванні є збільшення фінансових ресурсів підприємства або шляхом зменшення величини стягнення податків, або шляхом відстрочення виплати податків у часі.

Зменшення абсолютної величини стягнення податків може досягатися через дію на податкову базу, або на ставку оподаткування. Це забезпечується використанням наявних пільг у рамках чинного законодавства, а також нетрадиційних схем розрахунків, що дозволяє уникнути частини податків.

Пільги – один із найважливіших інструментів податкового планування. Відстрочення виплати податків ґрунтується на тимчасовій вартості грошей. Особливо це відчутно в умовах інфляції, тому в сьогоденних умовах національної економіки другий спосіб знову є досить актуальним для вітчизняних підприємств. Відстрочення виплати податків у часі проводиться за допомогою варіювання фіктивними товарно-фінансовими потоками, що означає, що реальна господарська діяльність підприємства залишилася незмінною, а змінюється лише правила ведення обліку на підприємстві (наприклад, використання концепції "податкового щита") [7].

Основним методом здійснення регіональної промислової політики є політика з оптимізації оподаткування для юридичної особи – платника податків є вибір облікової політики. Облікова політика – це встановлений податковим законодавством набір альтернатив з відображення у бухгалтерському обліку підприємства господарських операцій, активів і зобов'язань, витрат і фінансових результатів. Варто

чітко розуміти, що податковим законодавством встановлений і сам перелік господарських операцій, що входять в облікову політику, і можливі альтернативи в рамках конкретного виду операцій з цього переліку. Облікова політика підприємства на поточний рік зазвичай оформляється у вигляді внутрішнього нормативного акта, що фіксує вибрані альтернативи. Правильний вибір облікової політики для цілей оподаткування зводиться до вибору оптимального варіанта із спектру, запропонованого чинним законодавством. Оскільки серед дозволених законодавством варіантів ведення обліку один варіант може мати перевагу перед іншим при нарахуванні податків, при тому що реальні господарські операції підприємства залишаються незмінними.

Необхідно зазначити, що більшість методів облікової політики використовуваних у цілях податкової економії, впливають на час виплати податків, тобто ефект досягається через відстрочення податкових платежів.

Податкове планування спрямоване на зменшення у рамках чинного законодавства податкового тягаря та відстрочення виплати податків за часом. Завданням же оперативного обліку та планування є досягнення максимальної прозорості й достовірності відображення господарських операцій підприємства у фінансовій та виробничій бухгалтерії. Тому необхідно знайти збалансоване рішення з урахуванням конкретної специфіки виробничо-економічних систем регіонів [6]. Таким чином, вибір облікової політики підприємства регіонального господарського комплексу на поточний рік повинен супроводжуватися розрахунками вигод, що з'являються, і витрат за кожним можливим варіантом.

З'ясовано, що одним із завдань податкового планування є недопущення застосування штрафних санкцій з боку податкових органів, а тим паче притягнення керівників і співробітників організації до кримінальної відповідальності. Питання про необґрунтовані санкції вирішується, як правило, в ході попередніх переговорів з податковими органами або у судовому порядку. Для того, щоб успішно відбивати аргументи податкових органів в обох випадках, на підприємстві насамперед повинен бути ефективний податковий облік і контроль (а у випадку, якщо на підприємстві окремий податковий облік відсутній, то бухгалтерський облік).

Саме тому, на наш погляд, питання щодо організації податкового та бухгалтерського обліку одночасно є найважливішим питанням податкового планування. У цьому плані податковий облік і контроль є технологічним підходом до податкового планування [5].

Проте існує чимало методів гнучкого податкового планування, що не фіксуються обліковою політикою підприємства, і тому з погляду податкової економії є ефективними, оскільки підприємство може їх використовувати на свій розсуд і застосовувати їх у момент "найвищої ефективності".

Одним із тривіальних та найбільш часто використовуваних методів податкової оптимізації є зниження оподаткування прибутку за рахунок застосування прискореної амортизації або переоцінки основних засобів. Так, якщо можливості для прискореної амортизації в Україні невеликі, то переоцінка основних засобів є достатньо ефективним способом економії на податку на прибуток і податку на майно.

Серед загальних методів можна також виділити розробку контрактних схем. Контрактна схема дозволяє оптимізувати податковий режим при здійсненні конкретної операції. Це стає можливим: по-перше, при використанні платником податків у контрактах ясних та чітких формулювань, а не загальноприйнятих типових; по-друге, при використанні декількох договорів, що забезпечують одну операцію. Все це дозволяє вибрати оптимальний податковий режим здійснення конкретної операції з урахуванням графіка надходжень та витрачання фінансових і товарних потоків.

До найбільш значущих схем податкової економії, на наш погляд, належить термін оформлення господарських операцій. Суть цієї схеми оптимізації податків полягає в тому, що базою оподаткування для багатьох платежів є індикатор (прибуток, обсяг реалізації, балансова вартість майна тощо), який взятий на певну дату (або за певний період). Отже, варіюючи термінами оформлення господарських операцій, можна "змістити" податкові платежі на пізніший термін, у наступний звітний період. Так, для відстрочення сплати ПДВ та експортних митних зборів доцільним є процес перенесення "прикордонних" операцій на наступний звітний період (наприклад, надходження виручки на розрахунковий рахунок за угодженням з покупцем не 31 березня, а 1 квітня) [5].

Одним із спеціальних методів податкової оптимізації є метод так званого "податкового щита" (tax shield). Суть концепції "податкового щита" полягає у збільшенні добробуту акціонерів компанії за рахунок раціонального залучення і використання позикових засобів. Використання позикових засобів підвищує віддачу на вкладений власний капітал, якщо відсоток з залучення засобів менший, ніж відсоток з їх розміщення. Проте одночасно знижується рівень фінансової стабільності фірми – показники ліквідності та платоспроможності. Раціональне залучення позикових засобів означає, що ефективність їх використання перевищує негативний вплив на ліквідність компанії.

З погляду податкового планування різні категорії пасивів компанії (власні засоби, з одного боку, та різні категорії позикових засобів, тобто зобов'язання, з іншого боку) надають різний ефект на оподаткування підприємства. Відсотки із залучення засобів у більшості випадків відносяться на собівартість

продукції, тоді як дивіденди акціонерам виплачуються з чистого прибутку. Отже, заміщення частини власного капіталу позиковим у сукупних пасивах компанії приводить до економії на податках. Власне цей непрямий ефект і складає раціональне зерно застосування концепції "податкового щита". Отже, залучення позикових засобів надає не тільки безпосередній ефект на добробут акціонерів шляхом розширення ресурсної бази підприємства, але і непрямий податковий ефект через зниження відрахувань до бюджету та у позабюджетні фонди.

Позикові засоби компанія може привернути двома основними способами: а) банківське кредитування; б) випуск цінних паперів (облігацій, звичайних та привілейованих акцій).

Найбільш прийнятними способами залучення позикових засобів для підприємства є отримання банківського кредиту або випуск акцій, оскільки в першому випадку підприємство, включаючи відсотки за кредит у собівартість, отримує економію з податку на прибуток, але погіршує показники ліквідності, а в другому – отримує позикові кошти практично з безвідсоткового кредиту, оскільки дивіденди за акціями можуть і не сплачуватися (їх виплата і розмір залежать від рішення зборів акціонерів).

При розгляді переваг та недоліків кредитного фінансування і емісії акцій можна дійти висновку, що кредитування більш вигідно з погляду податкової економії (відсотки по кредиту знижують податок на прибуток), але при цьому погіршує ліквідність, оскільки є терміновим і безумовним зобов'язанням підприємства. З іншого боку, для крупних компаній іноді буває життєво необхідно регулярно нараховувати і виплачувати дивіденди за звичайними акціями, щоб попередити їх "скидання" міноритарними акціонерами й тим самим не допустити скупку контрольного пакету акції компанії третьою особою. За такої ситуації частина власного капіталу, представлена у вигляді звичайних акцій, що розміщені серед дрібних акціонерів "de facto" є терміновим зобов'язанням компанії і практично нічим не відрізняється від кредитного залучення засобів. У цьому випадку кредитове залучення фінансування при рівності "вартості залучення" (в одному випадку – відсоток за кредитом, а в іншому – виплата дивідендів) має безперечний пріоритет перед емісією акцій, оскільки зменшує базу оподаткування компанії при обчисленні податку на прибуток.

Висновки. Отже, нами запропонований методичний підхід до формування регіональної промислової політики через удосконалення інституціонального інструменту податкового планування виробничо-економічних систем відповідно до стратегічних орієнтирів промислового зростання просторових систем країни. Визначено етапи розробки механізму податкового планування зобов'язань суб'єктів господарювання, що передбачають проведення комплексних заходів у сфері економічного регулювання відтворювальних процесів у регіональній економічній системі з виділенням засобів організаційно-економічного впливу виробничо-економічних систем, визначенням цільового орієнтуру розвитку регіональної промислової політики в інноваційно-орієнтованій економіці, методів економічної оптимізації та критеріїв оцінювання ефективності функціонування інструменту регіонального менеджменту суспільного відтворення продуктивних сил регіонів. Вказані методи, за якими податкова оптимізація може бути класифікована як оптимізація через облікову та податкову політику організації; заміна або розділення правовідносин; безпосередня дія на об'єкт оподаткування шляхом його зміни або скорочення його кількісних характеристик; використання передбачених законом пільг та преференцій тощо.

Література:

1. Амитан В. Н. Регион в ресурсной структуре государства / В. Н. Амитан // Региональні перспективи. – 2008. – № 5-6. – С. 15-17.
2. Базилюк Я. Б. Конкурентоспроможність національної економіки: сутність та умови забезпечення : [монографія] / Я. Б. Базилюк. – Київ : НІСД, 2002. – 132 с.
3. Єфименко Т. І. Основні напрямки трансформації податкової системи в Україні / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 9-13.
4. Квасовський О. Р. Проблеми наукової систематизації принципів оптимального оподаткування / О. Р. Квасовський // Фінанси України. – 2010. – № 2. – С. 105-108.
5. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради (ВВР) [Електронний ресурс]. – 2010. – № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : [монографія] / Л. Л. Тарангул. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2009. – 286 с.
7. Царенко О. В. Загальносистемні особливості та пріоритети регіональної політики у галузі легкої промисловості / О. В. Царенко // Інвестиції : практика та досвід. – 2009. – № 2. – С. 33-36.