

*І. В. Андрущенко,
аспірант, Національний університет державної податкової
служби України*

КОМПЛЕКСНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ БАЗОВИХ КОРПОРАТИВНИХ СТРУКТУР У СИСТЕМІ ФУНКЦІЙ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

Розроблено методологію комплексного економічного аналізу діяльності базових корпоративних структур, що має проводитись органами державної податкової служби. Доведено необхідність здійснення такого аналізу на трьох етапах: доперевірочний аналіз, аналіз у процесі документальної перевірки та на стадії узагальнення.

The methodology of complex economic analysis of activities performed by basic corporate structures is developed for the state tax service. The necessity of performing the analysis on three levels is justified: pre-audit analysis, analysis within the field audit and at the stage of generalization.

Ключові слова: економічний аналіз, корпоративні структури, фінансово-промислові групи, оподаткування, органи державної податкової служби.

ВСТУП

Складні економічні процеси, які є характерними для сучасного етапу розвитку України, потребують спеціального моніторингу і управління. Однією з форм державного управління національно економікою є економічний аналіз різних сфер господарства, який спрямований на пізнання сутності процесів, що відбуваються в економіці, виявлення базових тенденцій і зв'язків. Одним із напрямів економічного аналізу є аналіз податкового аспекту макро- і мікроекономічної ситуації. Він займає одне з провідних місць в системі податкового менеджменту, який здійснюється органами державної податкової служби України. Актуальність проведення такого аналізу викликана практичною потребою у підвищенні ефективності управління національно економікою в цілому і суб'єктами господарювання зокрема. На сьогоднішній день економічний аналіз має різні напрями, в тому числі охоплює дослідження діяльності суб'єктів господарювання. Враховуючи те, що в економіці України чітко виокремлена група базових корпоративних структур, які здійснюють найбільший вплив на національну економіку, доцільно поглибити аналіз діяльності таких структур з метою розробки більш ефективних методів управління ними і економікою в цілому.

Окремі питання в сфері аналізу

діяльності корпоративних структур у межах національного господарства, а також впливу різних факторів на показники державного бюджету досліджували такі автори, як Т. Василькова, О. Десятник, М. Лаба, Т. Єгорова., М. Чорний та інші.

Але, незважаючи на наявність певних досліджень у напрямі аналізу діяльності корпоративних структур, на сьогоднішній день комплексний підхід до аналізу функціонування саме великих підприємств не є достатньо розкритим у науковій літературі, що знижує ефективність економічного аналізу, який проводиться на рівні державних органів.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Метою статті є розробка методології комплексного економічного аналізу діяльності базових корпоративних структур, що проводиться органами державної податкової служби.

РЕЗУЛЬТАТИ

На сьогоднішній день аналіз макроекономічної ситуації, а також діяльності підприємств посідає важливе місце в системі управління національно економікою, в тому числі в галузі податкового регулювання. За допомогою комплексного аналізу бюджетоутворювальної системи вивчаються тенденції в наповненні державного бюджету за рахунок податків, глибоко досліджують-

ся фактори впливу на показники податкового навантаження національної економіки і окремих платників податків, оцінюються наслідки змін у законодавстві тощо. На основі результатів економічного аналізу розробляються основні програми загально економічного розвитку, створюються проекти змін до законодавчих актів, які регулюють систему оподаткування, формуються нові підходи до податкового аудиту тощо.

Основним суб'єктом здійснення податкового аналізу економічної ситуації виступають органи державної податкової служби України. Так, згідно зі ст. 8 Закону України "Про державну податкову службу в Україні" № 509-ХІІ від 4 грудня 1990 року [1] однією з функцій державної податкової адміністрації України є прогнозування, аналіз надходжень податків, інших платежів, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розроблення пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету.

З метою проведення прогнозування та аналізу при державній податковій адміністрації було створено Департамент економічного аналізу, основними напрямками роботи якого є [2]:

- вивчення впливу змін макроекономічних показників соціально економічного розвитку України та тенденцій розвитку окремих регіонів, галузей та секторів економіки на рівень податкових надходжень, пошук резервів для збільшення надходжень;

- взаємодія з центральними органами виконавчої влади з питань прогнозування та виконання показників дохідної частини бюджету;

- аналіз бази оподаткування та динаміки її змін у розрізі регіонів, відповідних податків та платежів, секторів економіки, визначальних платників;

- аналіз рівня використання фактичної бази оподаткування у розрізі платежів, регіонів, секторів економіки, визначальних платників;

- участь в опрацюванні та уточненні показників податкових надходжень на поточний рік;

- участь у складанні проекту Державного бюджету України за доходами на наступний рік;

- координація роботи структурних підрозділів ДПС щодо забезпечення надходжень до Державного та Зведеного бюджетів України;

- підготовка аналітичних матеріалів керівництву ДПА України, уряду, Верховній Раді України, Секретаріату Президента України та іншим центральним органам виконавчої влади з питань виконання до-



Рис. 1. Структура Департаменту економічного аналізу

Примітка: побудовано на основі даних [2].

хідної частини державного бюджету;

— розробка заходів, узагальнення та надання пропозицій керівництву ДПА України щодо збільшення надходжень до Державного і Зведеного бюджетів України та розширення бази оподаткування.

З метою виконання покладених на нього функцій в структурі Департаменту було створено декілька підрозділів, які безпосередньо займаються проведенням окремих напрямків економічного аналізу в сфері оподаткування (рис. 1).

Визначальною особливістю сучасного підходу до економічного аналізу в сфері оподаткування є орієнтація на показники окремих платників податків. Тобто в процесі аналітичного дослідження недостатня увага приділяється взаємодії між різними підприємствами, в тому числі операціям з нерезидентами. Аналіз взаємодії з іншими суб'єктами господарювання відбувається

тільки в процесі проведення податкового аудиту, але такий аналіз здійснюється на недостатньо глибокому рівні, а отже, не є максимально ефективним.

З огляду на те, що в умовах сучасного правового поля більшість схем мінімізації та оптимізації оподаткування використовується за допомогою операцій між пов'язаними підприємствами, на сьогоднішній день надзвичайно актуальним постає завдання посилити дослідження взаємодії між підприємствами і виділити аналіз діяльності базових корпоративних структур, які в Україні представлені у формі фінансово-промислових груп, в окремий напрям економічного аналізу, що проводиться на рівні органів державної податкової служби України.

Аналіз діяльності вітчизняних фінансово-промислових груп повинен мати як спільні риси з загальними підходами до економічного аналізу в сфері оподаткування, так і

особливості, притаманні тільки дослідженню сукупності підприємств з точки зору їх взаємодії.

Економічний аналіз функціонування фінансово-промислових груп доцільно проводити на трьох рівнях:

І рівень — доперевірочний аналіз. Цей рівень повинен виконувати роль фундаменту для подальшого вивчення причинно-наслідкових зв'язків. Такий аналіз має проводитись інспекторами Державних податкових інспекцій, які здійснюють прийняття податкової звітності та її первинну обробку. В процесі доперевірочного аналізу органи державної податкової служби повинні дослідити показники звітності з метою отримання базової інформації щодо діяльності підприємства.

Доперевірочний аналіз повинен виконати роль методу визначення базових податкових ризиків. За своєю методологією такий аналіз може поділятися на [3, с. 96]:

— аналіз коефіцієнтів — це розрахунок відносних показників між окремими статтями звітності, що мають визначену економічну сутність. Коефіцієнти мають універсальне значення і можуть розглядатись як індикатори-орієнтири, що спрямовані на виявлення найбільш "слабких місць" у діяльності платника податків;

— вертикальний аналіз (структурних зрушень), що спрямований на визначення структури підсумкових фінансових показників та впливу кожної позиції на результат;

— порівняльний (просторовий), де інструментом є механізм зіставлення окремих показників (зіставлення даних податкової звітності з даними податкової звітності аналогічних підприємств галузі);

— трендовий аналіз — збір та обробка показників звітності різних періодів та зіставлення кожної позиції звітності з низкою попередніх періодів з метою визначення основної тенденції динаміки показника — тренда. Окремим випадком трендового аналізу є горизонтальний (часовий чи динамічний), який забезпечує зіставлення кожної позиції звітності з попереднім періодом.

За результатами такого аналізу відбувається розподіл платників податків за рівнем податкових ризиків. Джерелом аналітичних процедур, як правило, виступає як внутрішня службова інформація податкового органу, так і матеріали, отримані з інших джерел, а пріоритетними напрямками аналізу на цьому рівні є аналіз сум нарахованих та сплачених платником податків, їх динаміки, що дає можливість оцінити рівень використання бази оподаткування, виявити платників, які зменшують податкові зобов'язання при позитивній динаміці результативних показників фінансово-господарської діяльності [4, с. 142].

Необхідною процедурою доперевірочного аналізу має також стати проведення дослідження на предмет функціонування підприємства в рамках фінансово-промислової групи.

Цей рівень економічного аналізу є надзвичайно важливим для подальшого більш глибокого аналізу фінансово-промислових груп, оскільки він забезпечує отримання первинної інформації щодо базових показників діяльності окремих підприємств, що входять до складу груп.

II рівень — аналіз у процесі документальної перевірки. Документальна перевірка є найважливішим етапом у дослідженні основних напрямів діяльності підприємств, оскільки дозволяє найбільш глибоко дослідити взаємозв'язки між підприємствами в складі фінансово-промислових груп за допомогою перевірки первинних документів, що підтверджують здійснення операцій, і зіставлення податкового обліку з бухгалтерським.

Аналіз, що проводиться в процесі документальної перевірки, обов'язково повинен базуватись на даних доперевірочного аналізу, оскільки в умовах обмеженості строків перевірки необхідно зосередитись на найбільш специфічних трендах і ризикових операціях. У процесі аналізу в межах документальної перевірки органи державної податкової служби повинні зосереджуватись на дослідженні наступних операцій, характерних для підприємств, що входять до складу фінансово-промислових груп:

— поставка товарів (послуг) між вітчизняними підприємствами, що входять до складу груп. Враховуючи той факт, що "гра на цінах" є однією з найпоширеніших моделей податкової оптимізації, органи державної податкової служби повинні проводити детальний аналіз ціноутворення шляхом порівняння відпускних цін між підприємствами групи та іншими суб'єктами господарювання. Узагальнений аналіз таких операцій повинен бути представлений в акті документальної перевірки.

Слід зазначити, що на сьогоднішній день органи державної податкової служби проводять аналіз ціноутворення, але він є досить поверховим і охоплює тільки операції з пов'язаними особами. Зважаючи на те, що згідно чинного законодавства [5] пов'язаною визнається юридична особа, яка здійснює контроль над платником податку, або контролюється таким платником податку, або перебуває під спільним контролем з таким платником податку, досить часто підприємства, що входять до складу фінансово-промислових груп, не розглядаються як пов'язані особи з точки зору законодавства про оподаткування, а отже, не є об'єк-

том дослідження в напрямі ціноутворення.

Саме тому актуальною є зміна концепції в аналізі ціноутворення, яка повинна бути переорієнтована з дослідження операцій між пов'язаними особами на дослідження трансакцій між підприємствами, що входять до складу фінансово-промислової групи.

У процесі такого дослідження надзвичайно актуальними стають результати доперевірочного аналізу, які представляють структуру фінансово-промислових груп, до складу якої входить підприємство, що є об'єктом документальної перевірки. В ході документальної перевірки результати у вигляді структури фінансово-промислової групи дозволяють швидко виділити групу підприємств, операції з якими повинні стати предметом глибокого аналізу податковими органами;

— придбання послуг у нерезидентів — підприємств групи. Оскільки досить часто в рамках фінансово-промислової групи оплата різноманітних управлінських, консультаційних, маркетингових послуг є механізмом зменшення прибутку вітчизняних підприємств, операції з нерезидентами в частині придбання послуг повинні бути детально досліджені в ході документальної перевірки. На сьогоднішній день органи державної податкової служби проводять перевірку таких операцій, але, як правило, вона обмежується формальним аналізом правильності оформлення первинних документів. Тобто в сучасному підході податкових органів до перевірки домінує принцип превалювання форми над сутністю. Такий підхід до аналізу операцій з нерезидентами не є ефективним, оскільки не дозволяє виявити фіктивне придбання послуг з метою заниження об'єкта оподаткування в Україні. У зв'язку з цим актуальним є завдання органів державної податкової служби змінити підхід до аналізу операцій з нерезидентами в частині придбання послуг. Новий підхід повинен базуватись на аналізі економічної сутності операції, наявності потреби підприємства у послугах нерезидента, які надаються. У випадку відсутності господарської доцільності придбання таких послуг органи державної податкової служби мають знімати з валових витрат платника податку вартість таких послуг. На сьогоднішній день для аналізу операцій з придбання послуг у нерезидентів характерним є складність, а частіше — навіть неможливість, доведення відсутності факту отримання послуг. Це викликано відсутністю у послуг матеріальної форми і неможливістю провести інвентаризацію. У зв'язку з цим єдиним ефективним шляхом аналізу фіктивності послуг є тісна співпраця з дер-

жавними органами іноземних країн в напрямі перевірки операцій з нерезидентами. Налагодження такої співпраці на регулярній основі дозволить отримувати оперативну інформацію щодо сфер діяльності нерезидента, кількості його співробітників, наявності інших ресурсів, здатних забезпечити надання послуг українському підприємству;

— сплата дивідендів, процентів, роялті іноземним компаніям групи. Беручи до уваги факт поширення процесів відпливу капіталу в іноземні юрисдикції за допомогою сплати різноманітних пасивних доходів зарубіжним компаніям групи, такі операції повинні стати предметом ґрунтовного аналізу в процесі документальної перевірки. Доведення відсутності комерційної доцільності здійснення таких платежів у іноземній юрисдикції є практично неможливим, тому функція ревізорів державних податкових інспекцій, які проводять перевірку, повинна зводитись тільки до детального відображення таких операцій в акті документальної перевірки і надання узагальнювальної інформації центральному органу державної податкової служби.

На другому рівні аналізу діяльності фінансово-промислових груп органи державної податкової служби повинні виконати дві функції: по-перше, дослідити операції між підприємствами в рамках фінансово-промислової групи на предмет їх проведення з метою мінімізації податкового навантаження і, як наслідок, донарахувати податки; по-друге, виявити законні операції, націлені на оптимізацію оподаткування. Виконуючи ці функції податкові ревізори повинні детально описати результати перевірки в акті і надати узагальнювальну інформацію Департаменту економічного аналізу для подальшого дослідження.

III рівень — узагальнення. Економічний аналіз на цьому рівні повинен проводитись працівниками Департаменту економічного аналізу на базі інформації, отриманої від Державних податкових інспекцій, виявленої в результаті доперевірочного аналізу та проведення документальної перевірки діяльності підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп. З метою проведення узагальнювального аналізу працівники Департаменту повинні обробити і звести результати аналізу попередніх рівнів. Подальший аналіз зведених результатів дозволить виконати наступні основні завдання, які стоять перед органами державної податкової служби:

— оцінити вплив операцій, які проводяться між підприємствами однієї фінансово-промислової групи, на доходи державного бюджету;



Рис. 2. Алгоритм комплексного податкового аналізу діяльності фінансово-промислових груп, спрямованого на збільшення доходів бюджету

— виявити найбільш критичні фактори впливу на зменшення доходів державного бюджету;

— проаналізувати норми чинного законодавства, які дозволяють фінансово-промисловим групам занижувати податкові зобов'язання;

— розробити можливі напрями покращення адміністрування податкових платежів фінансово-промислових груп;

— розробити проекти змін до правових актів, спрямованих на ліквідацію "прогалів" законодавства, які дозволяють мінімізувати податкове навантаження фінансово-промислових груп;

— оцінити і спрогнозувати додаткові обсяги податкових надходжень за умови внесення змін до законодавства з питань оподаткування.

Найважливішою функцією цього рівня економічного аналізу є розкриття обсягів реального заниження податкового навантаження в межах національної економіки і розробка пропозицій щодо удосконалення системи адміністрування податків за рахунок внесення змін до чинних нормативних документів.

На сьогоднішній день у процесі податкового аналізу органи державної податкової служби використовують методику факторного аналізу, сутність якої зводиться до оцінки впливу різних факторів на податкові надходження до державного бюджету.

Цей алгоритм розрахунку спрямований на перехід від оцінки абсолютних коливань фактичних надходжень по джерелах доходів бюджету порівняно з фактичними надходженнями за відповідний період минулого року до визначення складових цих коливань (вплив зміни макропоказників, удосконалення законодавства та покращання адміністрування) у загальному прирості надходжень по кожному платежу та оцінки цих

складових; розрахунок має структуру балансу між приростом обсягу надходжень порівняно з відповідним періодом минулого року та сумою оціночної вартості визначених факторів впливу [6, с. 125]. Механізм пофакторного аналізу доцільно використовувати і при аналізі діяльності фінансово-промислових груп, оскільки він дозволяє ефективно визначити операції в межах групи, які здійснюють максимально негативний вплив на доходи державного бюджету і, як результат, зосередити увагу на розробці заходів для унеможливлення заниження податкових зобов'язань.

Кожен із розглянутих рівнів економічного аналізу є важливим для дослідження діяльності фінансово-промислових груп і їх впливу на податкоспроможність національної економіки. Перші два рівні дозволяють зібрати детальну інформацію щодо основних показників функціонування фінансово-промислових груп, нетипових операцій тощо. Третій рівень дозволяє узагальнити отриману інформацію і оцінити вплив діяльності фінансово-промислових груп на основні макроекономічні показники національної економіки. Для того, щоб економічний аналіз, який проводиться державними податковими органами, був ефективним, необхідно зробити його комплексним, тобто таким, який покриває не діяльність окремих підприємств, а взаємодію в межах фінансово-промислової групи.

З метою максимізації ефективності економічного аналізу діяльності фінансово-промислових груп доцільно використовувати алгоритм комплексного податкового аналізу (рис. 2), який базується на ефективному механізмі взаємодії держави з великими корпоративними структурами, спрямованому на забезпечення

додаткових надходжень до державного бюджету.

Запропонований алгоритм податкового аналізу передбачає набір дій органів виконавчої влади, зокрема державної податкової служби України, націлених на виявлення і запобігання операцій законного характеру, які суттєво знижують податкове навантаження окремих підприємств і групи в цілому.

ВИСНОВКИ

Комплексний економічний аналіз діяльності базових корпоративних структур повинен зайняти провідне місце в системі податкового аналізу. Це викликано необхідністю виявити операції, які сприяють мінімізації податкових відрахувань фінансово-промислових груп, а також норми законодавства, за допомогою яких відбувається оптимізація оподаткування. На сьогоднішній день це повинно стати одним з пріоритетних завдань органів державної податкової служби України, оскільки ліквідація таких законодавчих норм дозволить не тільки наповнити бюджет, але й стимулювати процеси реінвестування у національну економіку, що в результаті збільшить ВВП, покращить торговельний баланс, підвищить рівень життя населення.

Література:

1. Закону України "Про державну податкову службу в Україні" № 509-ХІІ від 4 грудня 1990 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Офіційний сайт державної податкової адміністрації України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=80902&cat_id=46608&ctime=1194858828693.
3. Десятник О. Кабінетний аудит як один з напрямків податкового контролю в Україні / О. Десятнюк // Економічний аналіз. — 2007. — № 1 (17). — С. 91—99.
4. Чорний М. Аналіз податкових ризиків при відборі платників для проведення документальних перевірок / М. Чорний // Економічний аналіз. — 2008. — № 2 (18). — С. 142—143.
5. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>
6. Василькова Т.В., Лаба М.С., Єгорова Т.М. Оцінка факторів впливу на обсяги надходжень податкових платежів до бюджетів усіх рівнів / Т.В. Василькова, М.С. Лаба, Т.М. Єгорова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). — 2009. — № 3(46). — С. 122—129.

Стаття надійшла до редакції 12.02.2011 р.