

Слід зазначити, що думка респондентів, за деякими твердженнями ("підприємство бере участь у загальнодержавних соціальних програмах"; "підприємство відраховує кошти в благодійні фонди"), чітко не сформувалась. Про це свідчить велика варіація думок, яка є результатом невизначеності частини респондентів, або їх некомпетентності в цих питаннях.

Узагальнюючи вищезазначене, можна визначити декілька умов, за яких формується імідж сучасних підприємств:

імідж підприємства залежить не лише від змісту її загальної діяльності, діяльності її керівників, але й від діяльності її окремих підрозділів;

на імідж підприємства впливає поведінка його членів;

імідж організації напряму залежить від її впорядкованості, згуртованості; якщо в організації є протиріччя та конфлікти, то вона навряд може розраховувати на привабливий для партнерів і населення імідж;

імідж залежить від стандартів, принципів, норм, які затвердилися в організації — позитивний впливає демократизм, гуманізм, порядність у взаємовідносинах керівників з підлеглими та робітників між собою.

Ці умови складають, у першу чергу, внутрішній імідж підприємства. Проведене дослідження також підтверджує необхідність розробки на вітчизняних підприємствах заходів з формування саме внутрішнього іміджу. Для покращення ситуації, на погляд авторів, є необхідним, по-перше, розробка заходів з правового захисту робітників, розвиток соціальної інфраструктури, надання робітникам соціальних гарантій та пільг, а вже другорядним може бути позитивне позиціонування підприємства в суспільстві засобами реклами та PR-технологій.

Література: 1. Орбан-Лембрик Л. Е. Психологія управління: Посібник. — К.: Академвидав, 2003. — 568 с. 2. Психологія. Учебник для экономических вузов / Под. общ. ред. В. Н. Дружинина. — СПб.: Питер, 2000. — 672 с. 3. Беляев А. А. Системология организации: Учебник / А. А. Беляев, С. М. Коротков; [Под ред. докт. экон. наук, профессора Э. М. Короткова. — М.: ИНФРА-М, 2000. — 182 с. 4. Джи Б. Имидж фирмы. Планирование, формирование, продвижение. — СПб.: Питер, 1999. — 212 с. 5. Лисица Н. М. Социальная политика предприятия на основе социально-этического маркетинга / Н. М. Лисица, В. А. Вовк // Экономика развития. — 2004. — №1(29). — С. 104 — 106.

Стаття надійшла до редакції
10.03.2006 р.

УДК 336.221

Осадчук С. В.

ПРОБЛЕМИ МІНІМІЗАЦІЇ ТА ПОДАТКОВОГО АУДИТУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

In the article the problematic questions of tax audit on the profits tax are analyzed, the parts of the law that allow the dishonest payers to apply the schemes of reduction the tax liability on tax payment are revealed. The author's proposals of introduction of modifications into the current legislation with the aim of increasing the tax receipts into the budget are given.

Перехід до ринкових відносин в Україні спонукає здійснити ряд заходів, спрямованих на вдосконалення процесу організації податкового аудиту. Тобто на сьогодні актуальною є побудова фіскальних стосунків на партнерські відносини з платниками податків — клієнтами, застосування диференційованого вивчення фінансового стану платників та за необхідності, надання певної допомоги щодо запобігання їх фінансового краху, надання їм змоги використання власних обігових коштів на роз-

ширення виробництва та для ліквідації ними своєї заборгованості щодо платежів до бюджету.

У більшості великих підприємств України та міжнародних корпорацій створюються внутрішні аудиторські структури, які здійснюють систематичний контроль за рівнем витрат обігу, рентабельністю, оптимальним режимом економії та якістю виконання робіт. Досконало досліджуючи податкове законодавство країн, на території яких діють їхні філії, суб'єкти підприємницької діяльності розробляють детальні схеми мінімізації виникнення податкових зобов'язань.

Зазначене зобов'язує Державну податкову службу України організувати податковий аудит таким чином, щоб він забезпечив якісну та об'єктивну оцінку фінансового стану платників, спонукав брати участь у проведенні податкового аудиту на підприємствах і філіях міжнародних корпорацій та компаній відповідно до угод між урядом України і урядами різних держав.

Податок на прибуток посідає чільне місце у формуванні доходів бюджетів багатьох країн. Податкове законодавство країн світу міцно закріпило податок на прибуток як одне з основних джерел надходжень до доходної частини державного бюджету.

Україна проголосила курс на інтеграцію до Європейського Союзу з набуттям спочатку статусу асоційованого, а в майбутньому — повноправного члена Європейського Союзу. Навіть для досягнення статусу асоційованого члена Європейського Союзу Україна повинна провести значну роботу з адаптації свого податкового законодавства до законодавства країн ЄС.

Проблеми, пов'язані зі зміною системи оподаткування взагалі та податку на прибуток зокрема, через свою актуальність є предметом наукового дослідження у працях багатьох вітчизняних авторів. Серед робіт, присвячених різним аспектам оподаткування податком на прибуток, є публікації В. М. Геїця [1], В. С. Загорського [2], М. Лаби [3], С. О. Масличенко [4], Н. В. Флісак [5].

Усі складні штучні системи, до яких з повним правом належать і система оподаткування, завжди прагнуть вийти з-під контролю через різні об'єктивні та суб'єктивні причини. Цим тенденціям протистоїть сила управління і насамперед такий його елемент, як контроль. Внаслідок цього ефективність управління багато в чому визначається тим, як налагоджено систему контролю.

Усвідомлюючи необхідність фінансування загальнодержавних потреб, спільнота вільно бере на себе зобов'язання щодо відчуження частки власних доходів на користь держави. Слід зауважити, що такий підхід формує, насамперед, основний принцип податкового контролю як складової державного регулювання.

Природно створити систему оподаткування, яка б відповідала критеріям абсолютної справедливості для всіх платників, в умовах ринкового середовища неможливо. Водночас податкове законодавство має бути спрямоване на вирівнювання нерівномірності фіскального навантаження між різними категоріями платників податків [2].

Необхідно усвідомити, що платники податків, які мають значну податкову базу, зазвичай не допускають порушення податкового законодавства, а працюють разом з аудиторськими та юридичними фірмами над мінімізацією доходів шляхом розробки різноманітних схем, котрі, як правило, розробляються в правовому полі, враховують недосконалість законодавства та мають тенденцію до постійного удосконалення. Це обумовлює необхідність у впровадженні найраціональніших способів контролю, удосконалення проведення аналізу й оцінки ризиків на стадії підготовки до проведення перевірки.

У зв'язку зі специфікою великих підприємств — високий рівень бухгалтерського й фінансового обліку — звичайні арифметичні або методологічні помилки цими підприємствами практично не припускаються. При плануванні та проведенні податкового аудиту повинен застосовуватись так званий системний підхід (за економічною одиницею), який дозволить отримати інформацію стосовно кола підприємств, тісно пов'язаних з клієнтом спільними засновниками або "дружніми" господарськими зв'язками, що зазвичай припускає наявність у таких підприємств однакових податкових ризиків.

Практика проведення перевірок свідчить, що проблемами податкового аудиту, притаманними загальному колу великих платників податків, є:

1) розгалужена інфраструктура (філії, дочірні компанії тощо);

2) участь у міжнародній інтеграції і глобалізації бізнесу (створення корпорацій, концернів, діяльності яких регулює міжнародне право);

- 3) високий рівень автоматизації процесів обліку, залучення до обслуговування консалтингових компаній;
- 4) невідповідність податкового обліку бухгалтерському, наявність суперечностей і колізій у законодавстві;
- 5) фіксовані терміни для перевірки (не враховується особливості кожного окремого платника та часу, необхідного для перевірки, чим обмежується можливість проведення перевірки суцільним порядком);
- 6) складна система розрахунків, застосування схем мінімізації оподаткування.

Однією з основних проблем при податковому аудиті податку на прибуток залишається відображення в податковому обліку реалізації продукції за цінами нижчими, ніж ціни придбання товарів чи собівартість готової продукції. Ця проблема є основною причиною збитковості та мінімізації податку на прибуток.

Незважаючи на зміни, внесені з 2003 року до п. 1.20 ст. 1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [6] щодо терміна "звичайна ціна" та порядку її визначення, на практиці дуже проблематично зібрати доказову базу для визначення рівня звичайних цін. Крім того, Законом передбачені лише окремі випадки застосування звичайних цін — це бартерні операції, операції з пов'язаними особами та з особами, які не є платниками податку або сплачують податок за ставкою менше загальної. У всіх інших випадках операції в податковому обліку відображаються за договірними цінами.

Це дає можливість платникам податку мінімізувати податок на прибуток або створювати збитки.

Вказану проблему можна вирішити на законодавчому рівні: внести зміни до Закону та розповсюдити застосування звичайних цін у податковому обліку на всі операції платників податку. Тобто відображати в податковому обліку операції з реалізації продукції за договірними цінами, але не менше рівня звичайних цін або собівартості, а операції з придбання товарів (робіт, послуг) — за договірними цінами, але не більше рівня звичайних цін.

З прийняттям змін до Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" набуло поширення застосування законодавчо дозволеного механізму уникнення штрафних санкцій, пені та заходів примусового стягнення при невиконанні (несвоєчасному виконанні) зобов'язань щодо сплати до бюджету податків шляхом використання процедури банкрутства.

Так, при введенні мораторію на задоволення вимог кредиторів, підприємства продовжують фінансово-господарську діяльність, мають значні обсяги з реалізації, здійснюють експортні операції та декларують ПДВ до відшкодування, оскільки мораторій не дозволяє застосовувати до підприємства заходи щодо стягнення податкової заборгованості і нараховувати штрафні (фінансові) санкції за порушення податкового законодавства. Таким чином, підприємства використовують процедуру банкрутства як засіб уникнути відповідальності за неналежне виконання зобов'язань щодо сплати податків. При цьому ініціаторами порушення справи про банкрутство у господарському суді виступають, як правило, "дружні підприємства".

Існують також проблемні питання при зарахуванні взаємних вимог. Так, при оприбуткуванні товарів (до здійснення оплати) підприємство включає їх вартість до складу валових витрат. По закінченні строку позовної давності така кредиторська заборгованість списується і вартість вищезазначених товарів залишається неоплаченою. У цьому разі заборгованість за такі товари відповідає визначенню безнадійної та повинна бути включена до складу валового доходу підприємства.

Принципи господарювання на основі ринкових взаємин викликають можливість роботи приватного бізнесу у збиток та не проведення заходів "зі стягнення" боргів. Така операція з метою оподаткування, на погляд автора, повинна розглядатися як операція з безоплатної передачі, або дарування.

Тобто оприбутковані, але не оплачені після закінчення строку позовної давності товари, на думку автора, повинні вважатися безоплатно одержаними і поряд з віднесенням до складу валового доходу кредиторської заборгованості, з якої минув строк позовної давності, валові витрати мають підлягати зменшенню на вартість отриманих товарно-матеріальних цінностей, за котрі своєчасно не проведено розрахунків і заборгованість за

котрі визнана безнадійною у зв'язку із закінченням строку позовної давності.

На сьогодні залишається актуальним питання використання схем ухилення від оподаткування шляхом штучного створення валових витрат при проведенні розрахункових операцій з "фіктивними" фірмами.

При застосуванні клієнтами штучного зменшення податкових зобов'язань з використанням особливостей технічного процесу результату можна досягти виключно із застосуванням непрямих методів. Зазначене потребує наявності фахових знань безпосередньо технології виробництва кожного виду продукції, нормативів витрат сировини, матеріалів, електроенергії, трудових затрат, властивих кожному виду виробництва. Законом України №1830-IV від 22.06.2004 р. [7] заборонено використання непрямих методів визначення податкових зобов'язань без законодавчо встановленої методики.

Отже, потрібно законодавчо встановити методику визначення податкових зобов'язань непрямыми методами, а також закріпити повноваження податкових органів щодо визначення податкових зобов'язань платника податку за наявності інших обґрунтованих підстав (висновків експертів, відповідних державних органів) щодо заниження сум податку.

Проблемним питанням щодо супроводження великих платників податків залишається консолідована сплата податку на прибуток. До функцій із супроводження вищезазначеної категорії платників входить проведення попереднього аналізу фінансово-господарської діяльності платників з визначенням об'єктивного податкового навантаження по цих підприємствах. Консолідована сплата податку на прибуток ускладнює проведення аналізу господарської діяльності, об'єктивного розрахунку податкового навантаження по підприємству і зіставлення її із середньогалузевим навантаженням, тому що податок сплачується "згорнуто" з урахуванням результатів діяльності збиткових підрозділів, що знаходяться на території інших міст і областей України. З метою виключення невинуватених втрат бюджетові при розрахунку і сплаті консолідованого податку на прибуток і забезпечення виконання функцій із супроводження платників у повному обсязі, на думку автора, доцільно здійснювати розрахунок податкового зобов'язання і сплату податку без обліку інших структурних підрозділів юридичної особи, що мають негативне значення об'єкта оподаткування.

Однією з проблем, яка виникає при проведенні документальних перевірок, є проблема відсутності нормативних документів, які б регламентували норми використання сировини, матеріалів, електроенергії та теплової енергії при виробництві продукції підприємствами-виробниками. Не відпрацьовано порядок калькуляції з урахуванням галузевих особливостей. Інструкції та порядки, які діяли раніше, є застарілими та не можуть застосовуватися, оскільки не узгоджені зі стандартами бухгалтерського обліку. У зв'язку з викладеним вище матеріалом можна зазначити, що виникають проблеми, пов'язані з правильністю віднесення витрат на виробництво одиниці виготовленої та реалізованої продукції з урахуванням норм та нормативів витрат матеріальних ресурсів (особливо це стосується витрат газу та електроенергії) до складу валових витрат.

Деякі підприємства відпрацьовують нормативи витрат сировини, матеріалів, енергоносіїв самостійно, виходячи з технологічних параметрів обладнання та затверджують такі нормативи керівництвом підприємства. В окремих випадках такі нормативи взагалі відсутні.

Діючим законодавством не передбачена можливість контролюючих органів не брати до уваги такі нормативи, хоча обґрунтованість їх розрахунків викликає сумніви, а подекуди зовсім відсутня. Крім того, при відсутності будь-яких нормативів контролюючим органам законодавчо не надано право виключення таких витрат з валових. Це ж саме стосується так званих "понаднормативних" втрат.

Наведені вище проблеми не є вичерпними. Загальною ознакою для всіх підприємств, що застосовують у власних інтересах недосконалість податкового законодавства, є одержання прибутків при мінімальних відрахуваннях у бюджет. Але існують ще підприємства, зусилля яких спрямовані не на сплату основних податків і зборів, а на використання різноманітних схем оптимізації нарахувань та сплати податків.

Тільки використовуючи заходи законодавчого, адміністративного, нормативного, контрольно-перевірочного характеру можна попередити втрати доходів бюджету всіх рівнів та розширити використання бюджетної бази, що позитивно впливало б на загальноекономічний стан України.

Таким чином, з метою запобігання тіньовим розрахункам та розширення податкової бази необхідно встановлювати момент виникнення податкового зобов'язання щодо дати відвантаження. Тоді жодна зміна власника товару не зможе запобігти податкового контролю.

Необхідно на законодавчому рівні виключити надання пільг загальному колу платників та впорядкувати користування пільгами шляхом надання "адресної" допомоги як фізичним, так і юридичним особам, у вигляді дотацій, трансфертів та іншого цільового фінансування з обов'язковим контролем за використанням бюджетних коштів.

З метою наповнення Держаного бюджету та уникнення схем мінімізації сплати податків у законодавчому порядку необхідно врегулювати питання реалізації товарів за цінами нижчими, ніж ціни придбання, через те що це суперечить принципам Закону України "Про підприємство", нормам Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" та стандартам бухгалтерського обліку.

У випадку безпідставного збільшення збитків, застосовувати фінансові санкції в тому ж порядку, що і при донарахуванні податку на прибуток.

Література: 1. Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / За ред. В. М. Гейця. — К.: НИОС, 2003. — 106 с. 2. Загорський В. С. Принципи функціонування податкової системи ринкового типу / В. С. Загорський, І. Г. Благун // Фінанси України. — 2003. — №10. — С. 92 — 99. 3. Масліченко С. О. Фіскальний механізм у системі державного регулювання: Дис. ... канд. екон. наук: 08.01.01. — К.: КНЕУ, 2002. — 198 с. 4. Лаба М. Складний процес реформування // Вісник Податкової служби України. — 2005. — №45. — С. 10 — 11. 5. Фліссак Н. Податкова реформа і створення моделі ефективної податкової системи в Україні // Вісник Податкової служби України. — 2002. — №35. — С. 3 — 6. 6. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 р. №283/97-ВР, із змінами і доповненнями // Все про бухгалтерський облік. — 2004. — №85. — 45 с. 7. Закон України "Про внесення змін у Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 22.06.04. №1830-IV // Все про бухгалтерський облік. — 2005. — №9. — С. 4 — 7.

Стаття надійшла до редакції
11.04.2006 р.

УДК 658.589

Тищенко Д. О.

ЕКСПРЕС-ДІАГНОСТИКА НОРМАТИВНОЇ СКЛАДОВОЇ В ПРОЦЕСІ АНАЛІЗУ ІННОВАЦІЙНОГО ОТОЧЕННЯ ПІДПРИЄМСТВА

Methodical bases in relation to estimation of influencing of decisions of basic market players on development of a particular branch structure on the basis of express diagnostics of the norms are offered.

Розробка стратегічних напрямів розвитку підприємства в сучасних умовах є складним завданням. Особливо це стосується підприємств тих галузей, у яких намічається інноваційна зміна технологічної бази виробництва, так звані "технологічні розриви". Висока невизначеність такої ситуації вимагає розробки відповідних критеріїв проведення діагностики оточення і підприємства та вибору стратегії його розвитку.

Не дивлячись на велику кількість досліджень у галузі інноваційного розвитку та стратегічного управління підприємства [1 – 6], не існує єдиної загально визнаної методики щодо проведення стратегічного аналізу інноваційного підприємства, що зумовлює необхідність подальших досліджень у даній галузі.

З погляду на стратегію інноваційного розвитку як загальну стратегію за напрямом розвитку і зростання автором пропонується поширити методичні основи аналізу інноваційного оточення, хоча також слід наголосити, що всі існуючі стратегічні аналізи, такі, як SWOT-аналіз, метод "PDS", графік прибутковості "Майсигми", аналіз за Мінсбергом, матриця продукція/ринок та ін., не враховують або приділяють недостатньо уваги інноваційним перетворенням та особливостям розвитку складних систем. Слід зазначити, що дані моделі у своїй більшості спрямовані на аналіз сталої ситуації стосовно ринку та його підсистем: конкурентів, постачальників, споживачів тощо. Тому поза увагою дослідниками було залишено визначення впливу на ринкову ситуацію нормативів кожного з даних гравців ринку та рівня перетворень у галузевій структурі, що відбуваються завдяки таким нормативам.

У даному дослідженні під нормативами основних гравців розуміються цілі та системи цілей усіх суб'єктів ринкових відносин.

Прийнято розглядати таких основних гравців ринку, як виробники основної продукції, постачальники, споживачі, виробники суміжних галузей, а також державу та міжнародні організації й процеси.

Виходячи з того, що рівень нормативів основних гравців ринку може вплинути на поширення ентропії системи і в подальшому викликати значні флуктуації, та як результат – виникнення точки біфуркації галузевої структури, то в даному разі пропонується попереднє визначення нормативів основних гравців галузі відносно інноваційного розвитку на стратегічний період.

Найчастіше нормативи основних гравців пов'язані з конкуренцією, а отже, з типом ринкової структури та конкурентоспроможністю інноваційного продукту і підприємства в цілому. Тому оцінка нормативів основних гравців повинна ґрунтуватися на таких методичних підходах, які засновані на якісному аналізі конкурентного середовища.

У сучасній літературі існує велика кількість методичних підходів, в основі яких лежать показники конкурентоспроможності [1; 6 – 8], але, на погляд автора, методика аналізу інноваційного оточення повинна складатися з експрес-діагностики нормативів основних учасників ринкових взаємин, а також пошукової складової. При цьому за результатами діагностики нормативної складової визначаються передумови змін, а за допомогою визначення пошукової складової – конкретний діапазон змін, тобто магістральний напрямок розвитку галузі (MHPG).

Експрес-діагностика нормативів ґрунтується на експертному дослідженні систем цілей основних гравців, а також іншої випереджаючої інформації, що може дати уявлення про їх системи цілей. На основі отриманої інформації може бути проведено дослідження пошукової складової, в основі якої лежать інтегровані показники якісного рівня інновацій, що плануються основними виробниками до впровадження.

Розглянемо більш детально дослідження нормативної складової аналізу інноваційного оточення.

Таким чином, при визначенні нормативів пропонується провести аналіз нормативів основних гравців: споживачів продукції, постачальників основних вхідних ресурсів, гравців суміжних галузей. Окрім цього, необхідно врахувати вплив нормативів, що зумовлюється системою безпосереднього оточення за допомогою діагностування нормативів держави та міжнародних процесів. Але, на думку автора, для того щоб говорити про аналіз інноваційного оточення при аналізі нормативів, необхідно врахувати ще нормативи суб'єктивних рішень основних виробників галузі в області процесних і продуктових інновацій, відносин між виробничою базою галузі та суб'єктами її розвитку – розробниками і виробниками основного устаткування й технологій, системою професійного навчання, виконавцями фундаментальних та прикладних досліджень, проектувальником і т. д.

Така структура діагностики середовища дозволяє говорити саме про аналіз інноваційного оточення, що пояснюється його