

ФОРМУВАННЯ ЗАХОДІВ ВЗАЄМОДІЇ ПІДПРИЄМСТВА З ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ ШЛЯХОМ ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ

© Тимейчук А.А., 2012

Запропоновані заходи взаємодії підприємства з Державною податковою службою України на засадах застосування системи кількісних показників діяльності. Запропоновано низку показників для оцінювання податкового ризику підприємства та відповідно запропоновано стратегії виконання перевірок діяльності підприємств на основі аналізу рівня податкового ризику. Виконано практичний розрахунок запропонованого методу оцінювання рівня податкового ризику.

Ключові слова: заходи взаємодії, підприємство, Державна податкова служба України, податковий ризик.

А.А. Tymeychuk

Lviv Polytechnic National University

Developing measures of interaction with the state tax service Ukraine by use of indicator. The paper proposed measures interaction of the company with the State Tax Service of Ukraine on the basis of application of quantitative performance indicators. A number of indicators for assessing tax risk enterprises and accordingly proposed strategy performance audits of enterprises on the basis of the level of tax risk were researched. Done practical calculation method proposed evaluation of tax risk.

Key words: measures of interaction, the enterprise, the State Tax Service of Ukraine, the tax risk.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Для подальшого розвитку вітчизняної економіки необхідно проводити реформи не тільки у сфері нормативно-правового регулювання відносин між суб'єктами ринку, але й формувати нові способи співпраці між державними органами влади та підприємцями. Проблеми несиметричності прав учасників податкового процесу, практика презумпції винуватості платників податків, надмірно витратна для держави й бізнесу системи адміністрування податків, високий рівень тінізації економіки, численні факти ухиляння від сплати податків, неефективне згладжування соціальної нерівності можуть бути швидко вирішені тільки за умови взаємодії між підприємцями та податковими органами. Зарубіжний досвід свідчить про те, що більшість успішних компаній намагаються вибудовувати довготермінові стосунки з податковими органами, що забезпечує їм конкурентну перевагу, а податкові органи консультуються з підприємцями під час зміни нормативно-правових актів у сфері оподаткування з метою економії державних ресурсів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми. Взаємовигідність співпраці між підприємствами та державною податковою службою (ДПС) зумовлює необхідність формування нових способів такої взаємодії, удосконалювати методи співпраці, підвищувати ефективність підходів для спільної діяльності, що дасть змогу оптимізувати витрати державних та приватних ресурсів, а отже вирішувати інші нагальні проблеми державного

управління та завдання діяльності підприємств. Проблемам взаємодії підприємств та ДПСУ присвячені праці таких вітчизняних та іноземних науковців: Е. Анкінсона, О.Р. Беднарської, А. Веткіна, В. Вішневського, О. Гарченка, Ю.Б. Іванова, О.Є. Кузьміна, Г. Мінцберга, О.В. Олійника, Н.Ю. Подольчак, С.В. Солодухіна, Ю.І. Стадницького, В.Є. Матвіїшина, С.І. Юрія [1–6].

Дослідження зарубіжних науковців спрямовані на вирішення проблем взаємин підприємств із ДПС в іншому законодавчому полі, із відмінними ринковими відносинами, менталітетом державних службовців та досвідом діяльності керівників підприємств. Вітчизняні ж науковці розглядають лише окремі аспекти співпраці між підприємством та ДПС, у їхніх працях відсутній системний підхід до взаємодії підприємств та податкових органів країни в різних економічних та соціально-політичних ситуаціях. Науковці аналізують світову практику взаємодії між підприємствами та різними державними контролюючими органами та службами, розкривають окремі форми співпраці між підприємствами та податковими органами, наводять способи удосконалення законодавства для підвищення ефективності взаємодії суб'єктів ринку. До того ж відсутні конкретні стратегії та тактики взаємовідносин у системі «підприємство–ДПС», незначна кількість теоретичних напрацювань щодо моделей формування різних видів стратегій та тактик взаємодії підприємств з податковими органами, не виокремлені особливості формування стратегій та тактики взаємин у системі «підприємство–ДПС», не досліджуються бар'єри для розвитку партнерських взаємовідносин.

Цілі статті. Запропонувати систему адекватних індикаторів оцінювання рівня податкового ризику та сформувані низку заходів для взаємодії підприємства та ДПС.

Основний матеріал дослідження. Для визначення рівня ефективності будь-якої співпраці прийнято використовувати систему із кількісних та якісних показників. Серед показників, які застосовує у власній діяльності ДПС і які можна застосувати для оцінювання рівня ефективності взаємодії у системі «підприємство–ДПС» є такі:

- 1) показник добровільності виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань (розраховується на підставі статистичних даних);
- 2) показник витрат за виконання вимог податкового законодавства платниками податків;
- 3) ймовірність виявлення випадків ухилення від сплати податків та несплатежів;
- 4) індикатор якості функціонування ДПС під час адміністрування податків та надання послуг платникам.

Усі ці індикатори є інтегральними і показують загальні остаточні результати взаємодії підприємства із ДПС. Однак первинні та локальні індикатори співпраці підприємства з ДПС не відображаються у запропонованих показниках. Тому слід розширити систему аналізування для комплексного оцінювання рівня ефективності взаємодії у системі «підприємство–ДПС». Серед іншого для оцінювання взаємодії між підприємствами та ДПС доцільно додати такі показники:

- кількість проведених зустрічей, нарад, семінарів, конференцій тощо;
- кількість вирішених проблем з питань адміністрування податків протягом певного періоду;
- відсоток отриманих відповідей на запити підприємців та керівників підприємств до службовців ДПС;
- кількість виїзних документальних та камеральних перевірок;
- темп зміни витрат на адміністрування податків;
- співвідношення витрат на камеральні та виїзні документальні перевірки;
- частка зданих електронних звітів платниками податків.

Важливим елементом системи оцінювання ефективності взаємодії підприємства з ДПС є оцінювання ризиків несплати податків та інших видів податкових ризиків ДПС України. Оскільки необхідний не тотальний податковий контроль, а цілеспрямоване виявлення, попередження і припинення податкових правопорушень і, що важливо, спонукання платників податків до добровільної

відмови від дій, спрямованих на ухилення від оподаткування. Оцінюють ризики для складання графіка та черговості перевірки, форми перевірки, її тривалості та інших елементів перевірки. Однак такі методики повинні бути комплекснішими за системою показників, адекватнішими до умов розвитку ринку та системнішими з позицій оцінювання ризиків щодо несплати податків.

Податкові органи посилюють заходи із забезпечення виконання вимог законодавства та санкції для збору податкових надходжень, які вони розглядають як свою справедливую частку в більшому обсязі глобальних доходів. Вони розширюють межі податкових перевірок і скорочують тривалість їх циклу. Податкові органи концентрують увагу на питаннях, пов'язаних з високими доходами, удосконалюючи методи оцінювання платників податків на основі ризиків [1].

Вітчизняне законодавство у сфері оподаткування чітко визначає способи відбору платників податків до документальних планових перевірок. Зокрема у статті 77.2 Податкового кодексу України зазначено, що до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи ДПС. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від рівня ризику в їхній діяльності, який поділяється на високий, середній та незначний [2]. Платники податків з незначним рівнем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарні роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарні роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [2].

Під податковим ризиком слід розуміти теоретичну ймовірність того, що внаслідок певних дій платника податку певні платежі до бюджету можуть надійти не в повному обсязі або несвоєчасно [3]. Загалом податковий ризик слід поділити на: ризик втрати внаслідок дій або бездіяльності державних службовців та ризик порушення податкового законодавства платниками податків. У нашому дослідженні ми удосконалили метод оцінювання ризику порушення платниками податків податкового законодавства. Аналіз діяльності підприємств та ДПСУ, а також наукові фундаментальні дослідження дають змогу дійти висновку, що ризик порушення податкового законодавства платниками податків характеризується можливістю (ймовірністю) ненавмисного або навмисного порушення суб'єктом господарювання чинного законодавства, в результаті чого існують втрати надходжень до бюджету, виражені в грошовій формі.

Слід зазначити, що порядок визначення рівня ризику та формування плану-графіка, тобто конкретні показники та критерії ще не прийняті. Зокрема у статті 77.2 ПКУ зазначено, що порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за рівнями встановлюються центральним органом ДПС [2]. Однак існують старі методичні рекомендації для визначення рівня ризику та затвердження плану-графіка проведення виїзних планових документальних перевірок. Грукують індикатори відповідно до визначених груп ризиків: індикатори випадкових ризиків; індикатори оптимізації оподаткування; індикатори ухилення від оподаткування [3].

Методика оцінювання ризику повинна бути відкрита і зрозуміла для платників податків і заснована на таких принципах:

- формування режиму найбільшого сприяння для платників податків, які здійснюють діяльність з незначним рівнем податкового ризику;
- своєчасне реагування на ознаки можливого вчинення податкових правопорушень;
- невідворотність покарання платників податків у разі виявлення порушень законодавства про податки і збори;
- обґрунтованість вибору об'єктів перевірки.

Для визначення ризиків використовують такі методи [3]:

- метод історичного аналізу, що полягає у визначенні схожості ситуації, схеми або документа, за якими визначається ризик, з тими, що спостерігалися, використовувалися або готувалися раніше;

- метод аналогій, який ґрунтується на використанні досвіду та напрацювань, набутих іншими державними органами України або податковими органами інших країн в аналогічних (схожих) ситуаціях;
- аналітичний метод, який передбачає використання таких технологій, як моделювання, аналіз за схемою „причина–наслідок” та інші;
- метод „зворотного аналізу”, який полягає у вивченні виявлених на практиці фактів невідповідності податкових стягнень їх прогнозованим розмірам і встановленні причин та зовнішніх ознак цих відхилень, які згодом можна використовувати для виявлення ризиків на ранніх стадіях адміністрування;
- індивідуальне опитування, тобто проведення опитувань, зокрема анонімних, учасників або потенційних учасників процесу, щодо якого визначаються ризики.

За цим методом визначення рівня податкового ризику слід враховувати відносини платника податків з різними зацікавленими групами, а саме: акціонерами, працівниками, споживачами, постачальниками, кредиторами та іншими контрагентами. Оскільки взаємовідносини з однією з зацікавлених груп, зазвичай, проектується на співпрацю з іншими зацікавленими групами. Тобто малоімовірно, що в довготерміновому періоді тип взаємин підприємства із своїми працівниками кардинально відрізнятиметься від взаємовідносин підприємства із ДПС. Якщо підприємство має значну заборгованість із заробітної плати, не виконує соціально-економічних зобов'язань перед працівниками згідно з укладеними трудовими угодами, то таке підприємство, більше схильне до ризику несплати податків або сплати не в повному обсязі, і порушуючи в терміни, визначені чинними нормативно-правовими актами, аніж підприємство, яке є добросовісним роботодавцем.

У чинних методичних рекомендаціях розрахунку податкового ризику враховано фактично лише окремі, малоінформативні показники взаємодії із контрагентом, а саме “наявність відносин з контрагентами, які знаходяться у розшуку, не звітують, збанкрутували тощо” та “наявність інформації правоохоронних органів, підрозділів податкової міліції, юридичних підрозділів органів ДПС щодо взаємовідносин із суб'єктами господарювання: реєстрацію яких скасовано у судовому порядку; щодо яких порушено кримінальну справу; щодо яких заведено оперативно-розшукову справу”. Однак співпраця із зацікавленими групами є багатоаспектною, тому слід внести низку показників, що відображатимуть рівень такої співпраці.

Також істотним недоліком сформованих методичних рекомендацій є чіткі значення кількісних показників для оцінювання податкового ризику. Наприклад, такі показники: “декларування залишку від'ємного значення, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (рядок 26 декларації з ПДВ), у сумі понад 100 тис. грн.”, “обсяг податкових пільг з податку на прибуток перевищує 1 млн. гривень”. Для різних галузей, враховуючи їхню специфіку, такі показники можуть істотно істотно різнитися, наприклад, для НДДКР податкові пільги є набагато значніші, аніж для харчової промисловості тощо. Тому слід враховувати з конкретний стан галузі та ринкову кон'юнктуру. Зокрема податкові органи концентрують свою увагу на галузях, що характеризуються високим рівнем ризику. Питанням першочергової важливості для податкових органів багатьох країн є трансферне ціноутворення [1].

Тому пропонуємо такі показники для оцінювання податкового ризику платника податку, які згруповані у табл. 1. Відправними точками для проведення порівняльного аналізу по галузі вважають усереднені (середньогалузеві) значення показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність та податкові зобов'язання платників податків (показники I1, I2 у табл. 1.). При цьому доцільно вилучати з розрахунків тих платників податків, показники діяльності яких мають екстремальні (найбільші і найменші) значення, а також платників податків, значення показників за якими розрахувати неможливо. Негативне відхилення обсягу податків, що сплачує

платник податків, від середньогалузевого обсягу свідчитиме про вищу ймовірність порушення ним податкового законодавства.

Таблиця 1

Показники оцінювання рівня податкового ризику платників податків

№ з/п	Показники	Умовні позначення
1	Відхилення обсягу податків від середньогалузевого	П1
2	Обсяг оподаткування податком на прибуток	П2
3	Темп зміни сплати податків до попереднього періоду, %	П3
4	Результати попередніх перевірок (обсяги накладених штрафів)	П4
5	Дії платників податків із стягнення дебіторської заборгованості	П5
6	Частка придбання через посередників товарів, виробництво і заготівля яких традиційно здійснюється фізичними особами, які не є підприємцями (сільгосппродукція, вторинна сировина, продукція промислу і т. п.)	П6
7	Частка витрат по операціях з проблемними контрагентами	П7
8	Кредиторська заборгованість	П8
9	Середня заробітна плата	П9
10	Штрафи, пеня за попередній плановий період	П10
11	Виплата дивідендів	П11
12	Рівень ризику у сформованій корпоративній стратегії, цілях та корпоративній культурі підприємства	П12
13	Зміна менеджменту підприємства	П13
14	Випуск, купівля або продаж контрагентами векселів, ліквідність яких не очевидна або не досліджена	П14
15	Обсяги сплати роялті та інших винагород за користування інтелектуальною власністю	П15
16	Обсяги стимулювання із використанням схем винагороди акціями	П16

Авторська розробка.

Індикатор “обсяги сплати податку на прибуток” дає змогу виявити, наскільки ефективна діяльність підприємства та ймовірність виникнення податкових ризиків. Якщо значення від’ємне, то рівень ймовірності виникнення податкових ризиків є вищим, і навпаки.

Наступний показник характеризує динамічні зміни в оподаткуванні підприємства. Саме темп зміни сплати податків до попереднього періоду дає змогу проаналізувати в динаміці діяльність підприємства щодо виконання податкових норм та актів. Обчислюється як частка різниці між поточним обсягом сплачених податків та обсягом за попередній період до обсягу сплачених податків за попередній період, помножена на 100%.

Важливим індикатором є результати попередніх перевірок та їхнє вимірювання в обсягах накладених штрафів. Наявність штрафів та пені свідчитиме про можливу тенденцію щодо невиконання чинних нормативно-правових актів. Як показує аналіз практичної діяльності ДПСУ, порушники законодавчих актів більше схильні до повторного вчинення неправових дій, аніж добросовісні платники податків.

Індикатор дій платників податків із стягнення дебіторської заборгованості є якісним показником і вимірюватиметься за допомогою даммі-змінної. Тобто, якщо платник податків активно намагається погасити існуючу дебіторську заборгованість, то показнику присвоюється значення +1, у випадку бездіяльності керівників підприємства значення показника набуватиме -1. Часто з метою оптимізування оподаткування або його уникнення платник податків навмисне намагається наростити заборгованість на фоні продовження постачання на адресу боржника великих партій товарів або істотних обсягів робіт (послуг). Наскільки активний платник податку із стягнення рівня дебіторської заборгованості, можна оцінити, порівнюючи поточний рівень заборгованості із попередніми періодами.

Для відібраної вибірки оціночних показників також важливо врахувати галузеві особливості платників податків хоча б одним показником, оскільки в галузях є певні специфічні способи ухилення або несплати податків. Оскільки ми плануємо досліджувати підприємства виробників продуктів харчування, то для цього вводимо у вибірку показник “Частка придбання через посередників товарів, виробництво і заготівля яких традиційно здійснюється фізичними особами, які не є підприємцями (сільгосппродукція, вторинна сировина, продукція промислу і т. п.)”. Відомо, що більшість сільськогосподарської продукції виготовляється фізичними особами, однак для зменшення бази оподаткування сільськогосподарську сировину можна закуповувати через посередників. Саме тому запропоновано аналізувати такий показник під час оцінювання рівня ризику оподаткування.

Частка витрат за операціями з проблемними контрагентами дає змогу визначити, наскільки схильне підприємство до ухилення від сплати податків. Проблемні контрагенти – це ті, які з високою ймовірністю не виконують своїх зобов’язань за умовами договору. І, відповідно, що більша частка витрат за операціями з проблемними контрагентами, тим вища ймовірність появи податкових ризиків підприємства. Також під час детального дослідження слід врахувати наявність економічного обґрунтування доцільності таких операцій з проблемними контрагентами та наявність позитивного економічного ефекту від їх здійснення.

Важливими індикаторами рівня ризику, згідно із практикою діяльності податкових органів різних країн, є “обсяги стимулювання із використанням схем винагороди акціями” та “обсяги сплати роялті та інших винагород за користування інтелектуальною власністю” [1]. Якщо ці показники перевищують середньогалузеві, то існує висока ймовірність того, що підприємство намагається ухилитись від сплати податків або оптимізує оподаткування.

Кредиторська заборгованість характеризує відношення підприємства із своїми партнерами. Якщо кредиторська заборгованість є значною і підприємство не вживає жодних заходів для її зменшення, то існує ймовірність того, що цей платник податку з часом намагатиметься уникнути і сплати податків та зборів, оскільки поведінка щодо партнерів може проектуватись на взаємини із ДПС.

Показник середньої заробітної плати характеризує відношення підприємства до своїх працівників та відображає стратегічні цілі діяльності підприємства. Що вищий середній рівень “офіційної” заробітної плати, то більші податкові надходження і тим краще підприємство піклується про своїх працівників. Високий рівень середньої заробітної плати свідчить також про довготерміновість діяльності підприємства, а отже, і про його надійність як платника податків.

Штрафи, пеня за попередній плановий період, накладені за рішенням суду або інших контролюючих органів. У цей показник не слід включати штрафи, накладені за результатами перевірок ДПС у попередні періоди, оскільки такий показник доцільно розраховувати окремо. Наявність штрафів через невиконання умов договорів або порушення чинного законодавства у різних сферах (екологія, трудове законодавство, економіка тощо) свідчатиме про вищу ймовірність порушити нормативно-правові акти сфери оподаткування у наступних планових періодах.

Виплата дивідендів відображає відношення платника податків до своїх акціонерів. Наявність дивідендів свідчить про позитивне ставлення до однієї із основних та найвпливовіших зацікавлених груп. Тому ймовірність виникнення високого рівня податкового ризику у такого платника податків є значно нижчою.

Як показують дослідження практичної діяльності платників податків (ПАТ "Володимир-Волинська птахофабрика", ПАТ "Волиньптахопром", ПАТ "Павлівський пивоварний завод", ПАТ "Володимир-Волинський комбінат молочних продуктів", ПАТ "Горохівський сирзавод", ПАТ "Хліб", ПАТ "Володимир-Волинський консервний завод", ПрАТ "Агроконтракт", ПрАТ "Волиньхолдинг") та теоретичні дослідження науковців [4, с. 22–25, 5, с. 330–331], ризики між собою пов’язані причинно-наслідковими зв’язками. Відповідно рівень ризику у сформованій корпоративній стратегії, цілях та корпоративній культурі підприємства впливає на рівень податкового ризику. Часто високий плановий рівень економічного ризику у цілях підприємства примушує керівників порушувати норми податкового законодавства. Тому цей показник буде булевим і оцінюватиметься за шкалою від -1 до +1. Якщо рівень економічного ризику є незначним у цілях діяльності підприємства (підприємство покращуватиме соціально-економічні показники нижче від середньогалузевого покращення), то значення показника набуватиме -1. Рівень ризику є

середнім, якщо показники діяльності підприємства близькі до зміни середньогалузевих, і значення показника дорівнюватиме 0. Якщо ж показники підприємства значно випереджатимуть розвиток галузі, то рівень ризику діяльності підприємства є високим, а отже, йому слід надати значення +1.

Наступним показником є заміна топ-керівників підприємства (директора, головного бухгалтера, головного інженера, фінансового директора, інших керівників найвищого рівня управління).

Якщо у платника податків наявні зміни серед ключових керівників через звільнення (незалежно від причин – скорочення посади внаслідок реорганізації структури підприємства, звільнення за власним бажанням, за згодою сторін тощо), летальний випадок, переведення на іншу посаду, в іншу організацію тощо, то зростає рівень ризику персоналу, який пов'язаний причинно-наслідковими зв'язками із фінансовими ризиками, зокрема і податковими ризиками діяльності підприємства. Особливо зростає рівень ймовірності виникнення фінансових ризиків, коли керівник звільнений у зв'язку із виявленими порушеннями, незадовільними показниками виробничо-господарської діяльності, зловживанням службовим становищем тощо. Натомість нове керівництво також може спровокувати появу невимушених податкових ризиків (невимушених помилок у виконанні та дотриманні податкового законодавства), через незначний досвід діяльності, особливості роботи підприємства тощо.

Цей показник буде булевою змінною, і для його оцінювання пропонуємо застосувати таку шкалу:

- відсутні зміни у керівництві – -1;
- зміна одного або декількох керівників підприємства, заангажованих у сфері дотримання та виконання норм податкового законодавства, а також відсутність істотних змін у його діяльності – 0;
- зміна практично всього керівництва підприємства та проведення суттєвих змін у його діяльності – +1.

Важливим є індикатор випуску, купівлі або продажу контрагентами векселів, ліквідність яких не очевидна або не досліджена, а також видача або отримання позик без забезпечення. При цьому негативність цієї ознаки посилює відсутність умов про відсотки за борговими зобов'язаннями будь-якого виду, а також терміни погашення зазначених боргових зобов'язань, що перевищують три роки. За наявності таких фактів значення показника становитиме +1, а за відсутності показник набудуватиме значення -1.

Для оцінювання рівня податкового ризику використаємо діючі підприємства. Адекватність оцінювання підприємств підвищиться, якщо обрати платників податків з однієї галузі. Для цього оберемо підприємства харчової промисловості, які працюють у Волинській області і займаються переробкою або виготовленням продуктів харчування, а саме такі підприємства: ПАТ "Луцьк Фудз", ПАТ "Володимир-Волинський цукровий завод", ПАТ "Володимир-Волинський хлібозавод", ПАТ "Гнідавський цукровий завод", ПАТ "Рожищенський сирзавод", ПАТ "Горохівський цукровий завод", ПАТ "Ковельмолоко", ПАТ "Волиньхарчопром", ПАТ "Нововолинський хлібозавод", ПАТ "Ковельський хлібокомбінат", ПАТ "Ковельський м'ясокомбінат", ПАТ "Володимир-Волинська птахофабрика", ПАТ "Волиньптахопром", ПАТ "Павлівський пивоварний завод", ПАТ "Володимир-Волинський комбінат молочних продуктів", ПАТ "Горохівський сирзавод", ПАТ "Хліб", ПАТ "Володимир-Волинський консервний завод", ПрАТ "Агроконтракт", ПрАТ "Волиньхолдінг", ПрАТ "Агросвіт".

Для сформованої методики оцінювання рівня податкового ризику важливо також підібрати підприємства, приблизно однакові за розміром. Саме тому для практичного визначення було відібрано середні та деякі великі підприємства, при цьому чисельність працівників на яких не перевищувала б 550 осіб.

Усі аналізовані підприємства також є акціонерними товариствами, що підвищує вірогідність отриманих результатів. Проаналізувавши сформовану вибірку з підприємств виробників продуктів харчування, виявлено, що лише два підприємства використовували схеми винагороди для працівників за допомогою передання права власності та одне підприємство лише сплачувало роялті. Тому для цієї сформованої вибірки недоцільно використовувати індикатори № 15 та № 16, і ми упускаємо їх. Вибірка аналізуватиметься за чотирнадцятьма показниками, що залишились. Для підприємств інших галузей ці показники є важливими, і вилучати їх з вибірки недоцільно.

Детальний аналіз розрахованих показників рівня податкового ризику підприємств харчової промисловості Волинської області показав, що низка з них мають істотно гірші показники, що могло загалом негативно вплинути на подальші дослідження, а саме такі підприємства: ПАТ "Волинь-харчопром", ПАТ "Ковельський м'ясокомбінат", ПАТ "Волиньптахопром", ПАТ "Володимир-Волинський комбінат молочних продуктів", ПАТ "Горохівський сирзавод", ПАТ "Володимир-Волинський консервний завод". Ці підприємства, зазвичай, є підприємствами з високою ймовірністю банкрутства, які не займаються основним видом діяльності (виготовленням продуктів харчування). Саме тому їх було вилучено з аналізованої вибірки суб'єктів оцінювання рівня податкового ризику.

Оскільки індикатори рівня податкового ризику вимірюються в різних одиницях, слід звести їх усіх до одного вимірника за допомогою процедури стандартизації даних, яка описана у науковій праці [6].

Для оцінювання рівня податкового ризику слід використовувати один з методів багатовимірної аналізування, а саме метод k-середніх. Особливістю та перевагою цього методу є те, що він дає змогу оцінити рівень податкового ризику за усіма відібраними показниками одночасно, тобто можна знайти інтегральний показник – рівень податкового ризику підприємства харчової промисловості.

Алгоритм k-середніх (k-means clustering) — доволі простий, швидкий та точний спосіб поділу об'єктів дослідження на певні групи за рівнем податкового ризику. Під час використання методу мінімізується сумарне відхилення від кожної із заданих груп підприємств:

$$V = \sum_{i=1}^k \sum_{j \in S_i} |x_j - \mu_i|^2, \quad (1)$$

де S_i – кількість k груп; μ_i – центроїд i -ї групи; x_j – значення окремих індикаторів рівня податкового ризику підприємств.

На кожній ітерації алгоритму слід перемістити вектор до кластера з найближчим центроїдом і після цього знаходити новий центр у групі. Під час наступної ітерації принцип повторюється.

Використавши для розрахунку пакет Statistica 6.0, ми насамперед виявили кількість груп, на яку слід розбити вихідну сукупність підприємств за рівнем ризику шляхом розрахунку евклідових відстаней (рис. 2).

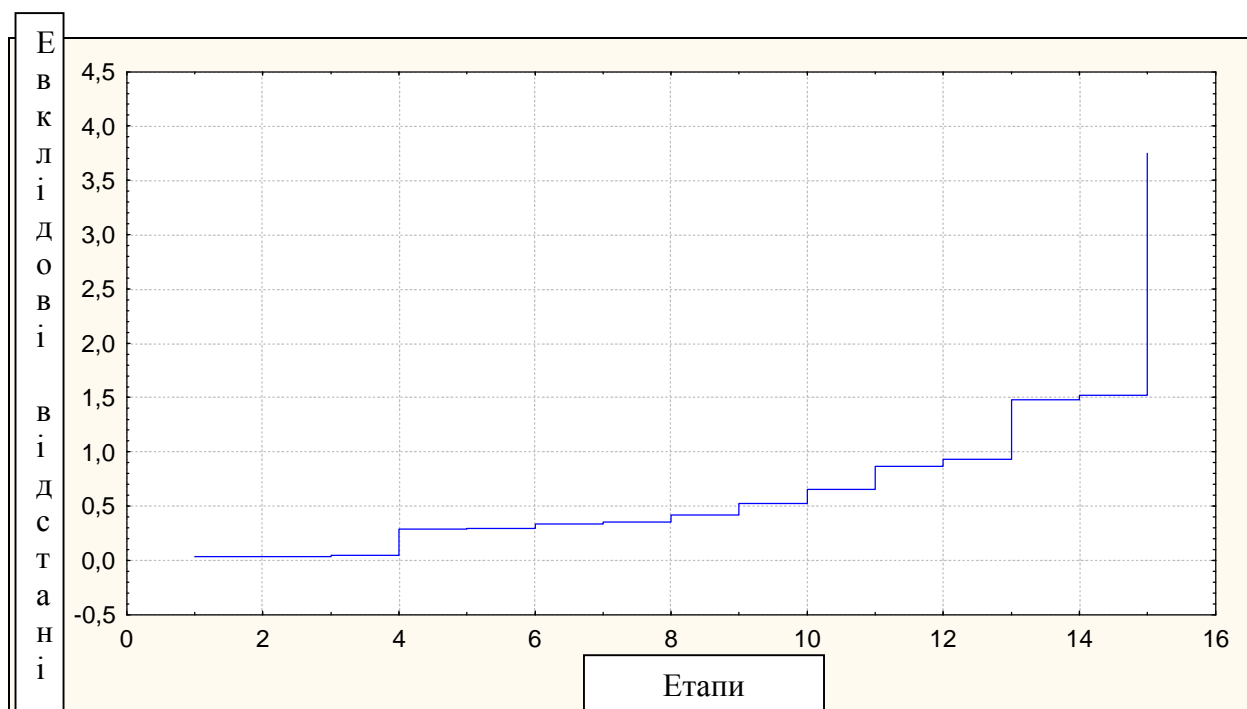


Рис. 2. Евклідові відстані, розраховані на основі вихідної сукупності підприємств за рівнем податкового ризику

Отримано з використанням пакета Statistica 6.0

Відповідно до отриманих значень евклідових відстаней, зображених на рис. 2, кількість груп за рівнем податкового ризику підприємств повинна дорівнювати 3, оскільки 16 (загальна кількість підприємств) мінус 13 (етап на якому є значний перепад у значеннях евклідових відстаней). Тому вихідну сукупність підприємств розбиваємо за рівнем ризику на три групи (високого, середнього та мінімального) рівнів податкового ризику.

Використавши описану методику k-середніх, розраховано середні значення показників за трьома групами підприємств із різним рівнем податкового ризику (рис. 3).

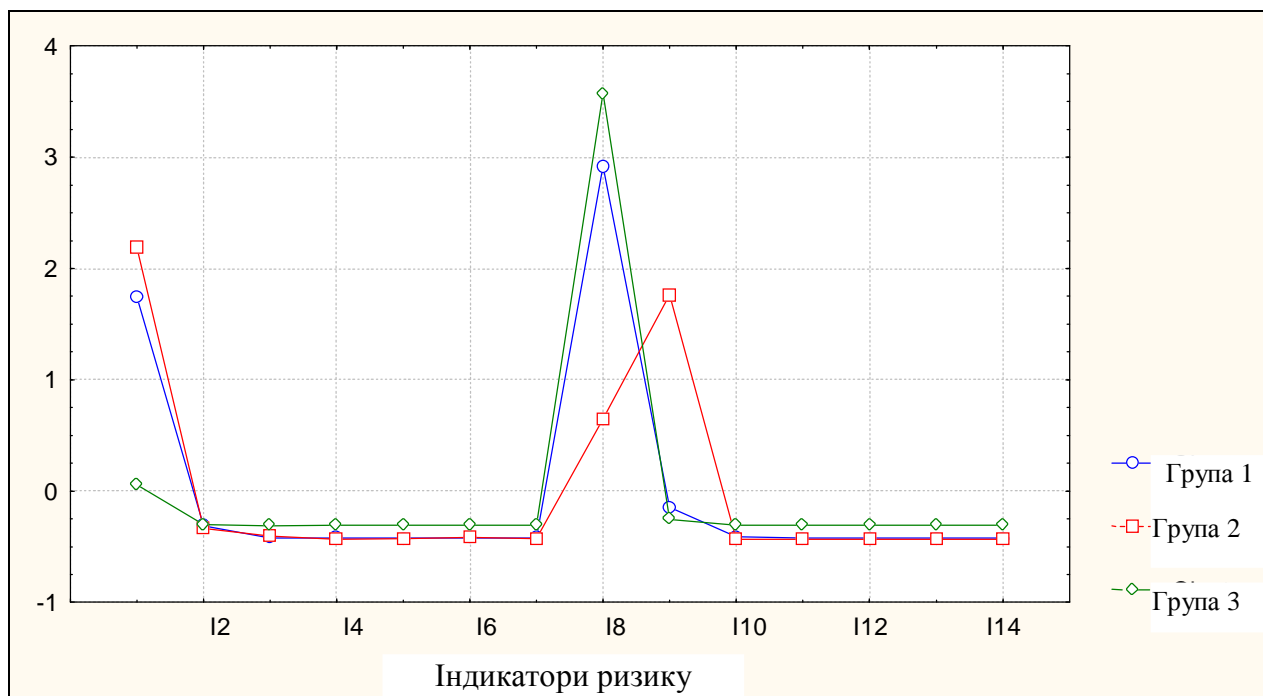


Рис. 3. Середні значення рівня податкового ризику за трьома групами підприємств

Згідно із отриманими середніми значеннями показників рівня податкового ризику можна зробити такі висновки:

- мінімальний рівень податкового ризику присутній у діяльності підприємств, що сформували другу групу, більшість негативних індикаторів рівня ризику є найменшими, а значення позитивних показників є найбільшими, зокрема: “відхилення обсягу податків від середньогалузевого”, “середня заробітна плата працівників”, “обсяг оподаткування податком на прибуток”, “темп зміни сплати податків до попереднього періоду” тощо;
- середній рівень податкового ризику виникає у діяльності підприємств, що утворили групу № 1, оскільки більшість вимірників ризику є середніми порівняно із двома іншими сформованими групами підприємств;
- високий рівень податкового ризику притаманний діяльності підприємств, які сформували третю групу, оскільки за більшістю середніх значень показників рівня ризику цієї групи є найгіршими.

Також розроблений метод дав змогу отримати склад кожної групи за рівнем ризику, що наведено в табл. 2.

Отже, до групи № 1 ввійшли такі підприємства: ПАТ "Луцьк Фудз", ПАТ "Гнідавський цукровий завод", ПАТ "Рожищенський сирзавод", ПАТ "Ковельський хлібокомбінат", ПАТ "Володимир-Волинська птахофабрика", ПАТ "Хліб", ПрАТ "Волиньхолдінг", ПрАТ "Агросвіт". Для усіх цих підприємств рівень податкового ризику є середнім згідно із отриманими розрахунковими значеннями.

Сформовані групи підприємств за рівнем податкового ризику

<i>Підприємства, що об'єдналися в групу № 1</i>								
Умовні позначення підприємств	P1	P4	P5	P9	P10	P13	P15	P16
Відстані до центра групи	0,229937	0,141411	0,22959	0,187559	0,148572	0,303236	0,121062	0,195995
<i>Підприємства, що об'єдналися в групу № 2</i>								
Умовні позначення підприємств	P3	P8	P11					
Відстані до центра групи	0,342728	0,451354	0,697348					
<i>Підприємства, що об'єдналися в групу № 3</i>								
Умовні позначення підприємств	P2	P6	P7	P12	P14			
Відстані до центра групи	0,024449	0,03626	0,016464	0,101788	0,162653			

До групи № 2 ввійшли такі підприємства: ПАТ "Володимир-Волинський хлібозавод", ПАТ "Нововолинський хлібозавод", ПАТ "Павлівський пивоварний завод". Ці підприємства із мінімальним рівнем податкового ризику, і, відповідно, недоцільно вводити до плану виїзної документальної перевірки на наступний період ДПС підприємства цієї групи, оскільки ймовірність порушення ними податкового законодавства є мінімальною.

До групи № 3 ввійшли такі підприємства: ПАТ "Володимир-Волинський цукровий завод", ПАТ "Горохівський цукровий завод", ПАТ "Ковельмолоко", ПАТ "Володимир-Волинський комбінат молочних продуктів", ПрАТ "Волиньхолдінг". Саме підприємства цієї групи найімовірніше порушували та порушуватимуть нормативно-правові акти у сфері оподаткування. Тому ДПС слід внести до плану виїзної документальної перевірки на наступний плановий період саме ці підприємства.

Отже, поділ на групи підприємств одночасно за низкою індикаторів рівня податкового ризику дасть змогу сформувавши адекватний план виїзних документальних перевірок, що зекономить державні кошти, ресурси підприємств, підвищить ефективність взаємодії підприємств та ДПС, а також забезпечить високий відсоток виявлення фактів порушення нормативно-правових актів у сфері оподаткування.

Загалом ДПС повинна постійно аналізувати динаміку даних податкової та бухгалтерської звітності, що подається платниками податків, і зіставляти її з нормативними значеннями і тенденціями за галузевим та іншими ознаками. Для підвищення адекватності розробленого методу можна вводити додатково вагові коефіцієнти для розрахунку рівня податкового ризику. Наприклад, найвищими вагові коефіцієнти повинні бути для індикаторів, що безпосередньо відображають поточне дотримання нормативно-правових актів у сфері оподаткування. Нижчими вагові коефіцієнти можуть бути для індикаторів, що характеризують взаємовідносини із іншими зацікавленими групами.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розроблений метод слід використовувати як додатковий до вже наявного або сформувавши одну загальну методику. Перевагою цієї методики є те, що вона дає можливість передбачити, спрогнозувати ймовірність виникнення податкових ризиків несплати податків. Відома методика лише здатна констатувати факти порушення податкового законодавства. Однак у роботі ДПС важливо упередити факти несплати податків. Також розроблені методичні рекомендації враховують наявну ситуацію у галузі, оскільки дають змогу порівняти між собою конкурентів, а також врахувати особливості галузі за допомогою введення певних специфічних галузевих індикаторів ймовірності настання податкових ризиків.

Подальші дослідження слід спрямувати на способах зниження рівня податкового ризику та перетворення податкової служби із фіскального органу на сервісну службу.

1. Звіт «Ерст енд Янг» «Ризики та можливості, пов'язані зі змінами глобальної політики в галузі оподаткування та податкового адміністрування» [електронний ресурс]. – Режим доступу:

www.eu.com.ua. 2. Податковий кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13–14, ст. 112): [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 3. Методи визначення та класифікація податкових ризиків // Інформаційний бюлетень «Вісті». – 2011. – № 98. 4. Беднарська О.Р. Врахування взаємопов'язаності та впливу ризиків у процесі планування діяльності машинобудівного підприємства / О.Р. Беднарська // Вчені записки Університету економіки та права «КРОК». – Вип. 18. – Т. 2. – К., 2008. – С. 19–26. 5. Матвійшин В.Є. Підходи до ідентифікування ризиків енергоресурсів машинобудівного підприємства / В.Є. Матвійшин // Вісник Нац. ун-ту “Львівська політехніка”. – 2010. – № 668. – С. 329–346. 6. Подольчак Н.Ю. Оцінювання ефективності систем менеджменту на засадах урахування ймовірності невиконання нормативно-законодавчих обмежень керівниками підприємств / Н.Ю. Подольчак // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2008. – № 635. – С. 34–39.

УДК 338.45.912

С.Ю. Чучмарьова

Національний університет “Львівська політехніка”

ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ТОВАРНИХ ІННОВАЦІЙ

ã Чучмарьова С.Ю., 2012

Розглянуто проблеми вітчизняних підприємств, які пов'язані з подоланням кризи. Досліджено основні підходи до визначення поняття «товарна інновація». Визначено також основні форми товарної інновації, а також запропоновано нове визначення терміну «товарні інновація».

Ключові слова: інновація, товарна інновація, форми товарної інновації, споживчий розрив.

S. Yu.Chuchmaryova

Lviv Polytechnic National University

THE GOING IS NEAR CLASSIFICATION OF COMMODITY INNOVATIONS

The problems of domestic enterprises, what crises related to overcoming, rise in the article. Investigational basic going near determination of concept «commodity innovation». Certainly also basic forms of commodity innovation and also new determination of term «commodity innovation is offered».

Key words: innovation, commodity innovation, forms of commodity innovation, consumer break.

Постановка проблеми. Для більшості вітчизняних підприємств вихід з кризи пов'язаний з виробництвом і реалізацією нової продукції, яка повинна бути технічно досконалою, якісною, потрібною для споживача, відповідати їхнім потребам і запитам, а також максимально відображати порівняльні переваги промислового підприємства.

Спад виробництва традиційних товарів зумовив необхідність концентрації зусиль вітчизняних підприємств на освоєнні нових товарів. У цих умовах практично єдиним прийнятним підходом є орієнтація підприємства на випуск нової продукції і пошук необхідних для цього інвестицій.