

Канюк В.М.

аспірант,

Тернопільський національний економічний університет

Kanyuk Vasyly

Ternopil National Economic University

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ЧИННИКІВ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ ЗАЛЕЖНО ВІД СФЕРИ ФУНКЦІОНУВАННЯ

IDENTIFICATION OF THE ECONOMIC ENTITY TAX RISK FACTORS DEPENDING ON THE SCOPE OF ITS OPERATION

Анотація. У статті зроблено спробу виокремити чинники, які генерують податковий ризик для певної сукупності суб'єктів господарювання з урахуванням їхньої приналежності до конкретного виду економічної діяльності. Для апробації запропонованого методичного підходу вибрано газорозподільні підприємства, які за КВЕД-2010 входять до секції D – «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря». Основними показниками для аналізу вибрано: обсяг реалізованої продукції, індекс промислової продукції, фінансові результати до оподаткування, частка суб'єктів господарювання, які отримали прибуток/збиток, чистий прибуток/збиток підприємств, рівень рентабельності/збитковості операційної діяльності підприємств. Результати аналізу вищезазначених показників у динаміці та порівняння в розрізі певних видів економічної діяльності дали можливість ідентифікувати основні джерела виникнення податкових ризиків, які є притаманними для сектору вітчизняних компаній – операторів газорозподільної системи України.

Ключові слова: податковий ризик, аналіз, суб'єкт господарювання, вид економічної діяльності, газорозподільна компанія, динаміка, порівняння, ідентифікація.

Постановка проблеми. Податкові ризики належать до групи фінансових ризиків та є їхнім різновидом не лише через те, що вони безпосередньо відображаються на фінансових результатах діяльності підприємницьких структур, призводячи до прямих фінансових утрат чи додаткових вигід, які переважно можна оцінити у грошовому виразі, а й тому, що виникнення податкових ризиків зумов-

лене ухваленням і реалізацією управлінських рішень, які безпосередньо стосуються сфери фінансів (фінансової діяльності) конкретного суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. До останніх наукових розробок, спрямованих на вирішення проблеми аналізу і достовірного оцінювання податкових ризиків господарюючих суб'єктів, можна віднести праці українських і закордонних учених: І.Б. Атаманенко, Є.А. Бельтюкової, Т.П. Винокурової, Н.Г. Євченко, Я.В. Лебедзевич, М.І. Мігунової, Н.Ю. Подольчака, Ф.М. Філіної, Ф.Ф. Ханафеева та багатьох інших.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Розмаїття теоретико-методологічних підходів до оцінювання підприємницьких ризиків, різнобічність характеристик і детермінантна залежність податкових ризиків від численних чинників вимагають напрацювання ефективного методичного інструментарію у сфері аналізу й оцінки згаданих ризиків.

Мета статті. Метою цієї роботи є спроба виокремлення чинників, які генерують податковий ризик для певної сукупності суб'єктів господарювання з урахуванням їхньої приналежності до конкретного виду економічної діяльності. Назвемо такий методичний підхід так: визначення (ідентифікація) джерел податкового ризику суб'єктів підприємництва з урахуванням сфери функціонування (виду економічної діяльності).

Виклад основного матеріалу. М.І. Виклюк, В.В. Гресик стверджують, що пере-

думовою виникнення ризиків є загрози, а відмінність між цими поняттями полягає у тому, що ризики мають імовірнісний характер та їх можна виміряти кількісно за умови настання, тоді як загрози є фактично сформованими небезпеками, які під впливом певних чинників призводять до настання зазначених ризиків. Взаємозумовленість загроз і податкових ризиків спричиняє виникнення фінансових утрат як для суб'єктів господарювання, так і держави, зокрема внаслідок неефективності податкової політики на мікро- та макро-рівні [1, с. 244–245]. У контексті сказаного ми поділяємо позицію В.В. Вітлінського та О.М. Тимченко, які до основних джерел (чинників) податкового ризику відносять галузеві особливості та види діяльності платника [2, с. 134].

У вітчизняній науковій літературі можна зустріти окремі спроби оцінити податковий ризик з урахуванням вищезазначених чинників. Так, у працях Н.Ю. Подольчака та А.А. Тимейчука запропоновано метод визначення рівня податкового ризику з урахуванням відносин платника податків із різними зацікавленими групами суб'єктів, а саме: акціонерами (засновниками), персоналом, постачальниками, кредиторамі, споживачами продукції (робіт, послуг) та іншими контрагентами, оскільки взаємовідносини з однією із зазначених груп зазвичай проектується на співпрацю з іншими заінтересованими групами [3; 4]. А в колективній монографії донецьких науковців запропоновано під час аналізу кожного підприємства відбирати основні критерії, які дають характеристику кожному клієнту: до якої галузі належить, якими видами діяльності займається конкретне підприємство, регіональні умови його перебування, обсяг валових доходів, обчислення бази оподаткування з урахуванням динаміки надходжень за видами фіскальних платежів у минулих періодах, зміни показників фінансово-господарської діяльності тощо. На думку вказаних дослідників, такий метод систематизації надає можливість для подальшого аналізу загальних і галузевих ризиків [5, с. 58], включаючи й податкові.

Для апробації запропонованого нами методичного підходу до оцінювання податкового ризику суб'єктів господарювання на мезорівні (рівні окремої сфери функціонування або виду економічної діяльності) було вибрано газорозподільні компанії, що керують регіональними газопроводами. Оскільки, згідно з чинним вітчизняним законодавством (ст. 5 Закону України «Про природні монополії»), розподіл природного і нафтового газу трубопроводами відноситься до однієї зі сфер діяльності суб'єктів природних монополій [6], у кожному конкретному регіоні України функціонує тільки одна компанія, яка управляє газорозподільними трубопроводами низького та середнього тиску на певній території.

До 2015 р. обласні та міські газові підприємства паралельно займалися як розподілом газу, так і його постачанням, проте у квітні 2015 р. був прийнятий Закон України «Про ринок природного газу», відповідно до якого на виконання вимог Європейського енергетичного співтовариства, компанія – оператор газорозподільної системи має бути юридично та організаційно незалежною від інших видів діяльності на ринку природного газу, не пов'язаних із його розподілом. Інакше кажучи, оператори газових мереж і постачальники вказаного палива не можуть бути однією юридичною особою [7]. Нині понад 70% підприємств із розподілу газу трубопроводами через механізм володіння корпоративними правами контролює олігарх Д. Фірташ, який у період президентства В. Януковича за сприяння представників владних структур викупив на приватизаційних аукціонах пакети акцій обласних газорозподільних компаній, якими володіла держава. Згодом придбані активи були інтегровані шляхом створення холдингу «Регіональна газова компанія» (РГК). Отже, можна констатувати, що, незважаючи на розмежування процесів розподілу та постачання природного газу на рівні регіональних трубопроводів, РГК фактично контролює обидва складники господарської діяльності, створивши кептивні («кишенькові») збутові компанії, які займаються постачанням газу споживачам – юридичним особам і домогосподарствам [8; 9].

Сьогодні під брендом холдингу «Регіональна газова компанія», який знаходиться під контролем Д. Фірташа, працює 22 газорозподільні підприємства: «Дніпропетровськгаз», «Дніпрогаз», «Криворіжгаз», «Харківгаз», «Харківміськгаз», «Вінницягаз», «Івано-Франківськгаз», «Житомиргаз», «Закарпатгаз», «Запоріжгаз», «Київоблгаз», «Волиньгаз», «Луганськгаз», «Львівгаз», «Миколаївгаз», «Рівнегаз», «Сумигаз», «Тернопільміськгаз», «Тисменицягаз», «Хмельницькгаз», «Чернівцігаз», «Чернігівгаз». Окрім перелічених, ще шість газорозподільних компаній (публічні акціонерні товариства «Черкасигаз», «Мелітопольгаз», «Уманьгаз», «Кіровоградгаз», «Київгаз», «Лубнигаз») контролюють менеджери неформальної групи «РосУкрЕнерго» (Д. Фірташ, І. Фурсин, С. Львовчкін, Ю. Львовчкіна, Ю. Бойко), корпоративні підприємства «Гадячгаз», «Кременчукгаз» і «Херсонгаз» перебувають під контролем В. Попова, а ПАТ «Одесагаз» – І. Учителя [10].

Дані щодо структури власності підприємств газорозподільної галузі в 2017 р. свідчать про те, що повністю у державній власності (100% акцій) знаходяться тільки два суб'єкти цієї галузі (ДП «Кременецьке УПРГ», ДГХП «Сірка»), ще в 17 компаніях-операторах частка корпоративних прав держави коливається в межах від 22,60% до 51%, пакет акцій ПАТ «Київгаз» у розмірі 28,5% перебуває у комунальній власності, а решта газорозподільних підприємств належать приватним власникам [12].

Газорозподільні підприємства є невід'ємним компонентом газотранспортної галузі, яка відіграє стратегічно важливу роль у забезпеченні стабільного соціально-економічного розвитку країни та значною мірою впливає на параметри якості життя населення, енергетичну незалежність і безпеку держави.

За КВЕД-2010 газорозподільні підприємства входять до секції D – «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря», яка включає діяльність із постачання електроенергії, природного газу, пари, гарячої води тощо засобами постійної інфраструктури – лініями електропередач, мережами кабелів, газопроводів і водопро-

водів. При цьому розмір газорозподільної мережі не виступає визначальним критерієм для класифікації одиниці у згаданій сфері. Варто уточнити, що названа секція включає розподілення електроенергії, газу, пари, гарячої води тощо як для об'єктів, які належать промисловим підприємствам, так і для будівель житлового призначення, а також функціонування компаній енергопостачання та газопостачання загального користування, які здійснюють виробництво, контроль і розподілення електроенергії чи газу.

Узагальнені дані щодо основних показників згаданого виду економічної діяльності можемо отримати з інформації, що оприлюднюється на офіційному сайті Державної служби статистики України.

Насамперед проаналізуємо такий узагальнюючий показник, як обсяг реалізованої продукції, оскільки саме він може справляти як позитивний, так і негативний вплив на величину прибутку. Як бачимо з даних табл. 1, суб'єкти господарювання секції D, займають провідне місце серед промислових підприємств за обсягами реалізованої продукції: впродовж 2013–2017 рр. їхня частка становила в середньому близько 25% від загального обсягу продажів.

Абсолютні показники обсягу реалізації свідчать про чітко виражену тенденцію до зростання згаданого показника протягом досліджуваного періоду як загалом по промисловості, так і щодо підприємств, віднесених до секції D за КВЕД-2010 (рис. 1). Проте розраховані ланцюгові темпи зростання ($T_{z_{2014/2013}} = 105,5\%$; $T_{z_{2015/2014}} = 120,7\%$; $T_{z_{2016/2015}} = 136,6\%$; $T_{z_{2017/2016}} = 110,0\%$) свідчать про сповільнення приросту обсягу продажів у 2017 р. Крім того, варто зазначити, що за середньорічним індексом зростання (1,176) підприємства секції D зайняли останнє місце серед підприємницьких структур сфери промислового виробництва.

Оцінювання економічної активності у сфері постачання енергоносіїв доповнимо аналізом даних щодо динаміки індексу промислової продукції за досліджуваний період, який останніми роками Державна служба статистики подає у розрізі окремих видів діяльності підприємств секції D (табл. 2).

Указаний відносний показник характеризує динаміку обсягів промислового виробництва, що дає змогу відслідковувати його підйоми чи спади.

Як бачимо, по підприємствах групи D 35.2 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» результати були невтішними, як і по секції D загалом: протягом досліджуваного періоду спостерігався спад

як у виробництві, так і в розподілі газоподібного палива (незначне зростання було зафіксовано лише в 2016 р., але воно не вплинуло на загальну тенденцію). Це, на нашу думку, свідчить про те, що зростання обсягів реалізованого енергетичного ресурсу відбувалося виключно за рахунок підвищення тарифів на тлі стабільного скорочення обсягів споживання газу. Аналогічна тенденція мала місце й у першому півріччі 2018 р. (рис. 2).

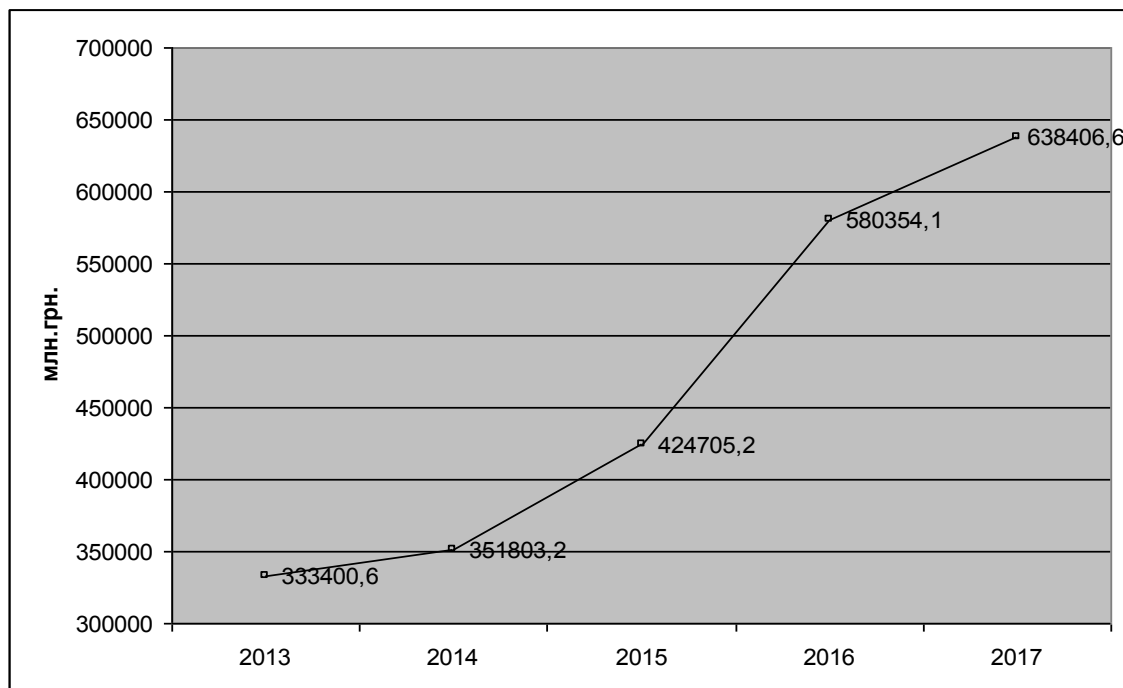


Рис. 1. Динаміка обсягу реалізованої продукції підприємствами секції D «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» в Україні протягом 2013–2017 рр.

Джерело: розроблено автором за даними [13]

Таблиця 1

Обсяг реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) за видами економічної діяльності в Україні у 2013–2017 рр., млн. грн.*

Вид діяльності	2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
П	1322408,4	100,0	1428839,1	100,0	1776603,7	100,0	2158030,0	100,0	2608027,1	100,0
Д	151575,3	11,5	154700,8	10,8	191599,3	10,80	240150,3	11,1	322706,7	12,4
Х	253439,0	19,2	302391,9	21,2	398023,2	22,4	462418,9	21,4	546653,8	21,0
М	207305,3	15,7	237393,0	16,6	278502,8	15,7	318195,9	14,8	407295,0	15,6
Е	333400,6	25,2	351803,2	24,6	424705,2	23,9	580354,1	26,9	638406,6	24,5

* – дані сформовано за функціональним підходом (спосіб узагальнення даних, за яким показники діяльності підприємств формуються за однорідними видами економічної діяльності) з використанням таких позначень:

П – промисловість;

Д – добувна промисловість і розроблення кар'єрів;

Х – виробництво харчових продуктів, напоїв і тютюнових виробів;

М – металургійне виробництво, виробництво готових металевих виробів, окрім виробництва машин та устаткування;

Е – постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря.

Джерело: складено автором за даними [13]

Щодо показника фінансових результатів до оподаткування, то, як свідчать дані табл. 3, загалом по підприємствах секції D зафіксовано негативні значення починаючи з 2014 р., які за роками зазнавали суттєвих різновекторних коливань. Водночас практично всі промислові підприємства інших видів діяльності (крім металургійного виробництва) в 2017 р. отримали позитивні фінансові результати.

Як свідчать дані табл. 4, протягом досліджуваного періоду зменшилася частка суб'єктів господарювання, які отримали збитки як загалом по промисловості (з 36,7%

до 28,4%), так і в розрізі порівнюваних видів економічної діяльності. Все це підтверджує поступовий вихід вітчизняної промисловості зі стану кризи, викликаної зовнішньою агресією з боку Російської Федерації та негативними внутрішніми соціально-політичними та економічними процесами в Україні. Проте доцільно наголосити на тому, що підприємства секції D, незважаючи на зменшення за період 2013–2017 рр. питомої ваги збиткових суб'єктів господарювання на 9 відсоткових пунктів, за вказаним показником стабільно залишалися на останньому місці. При цьому перманентна збитковість

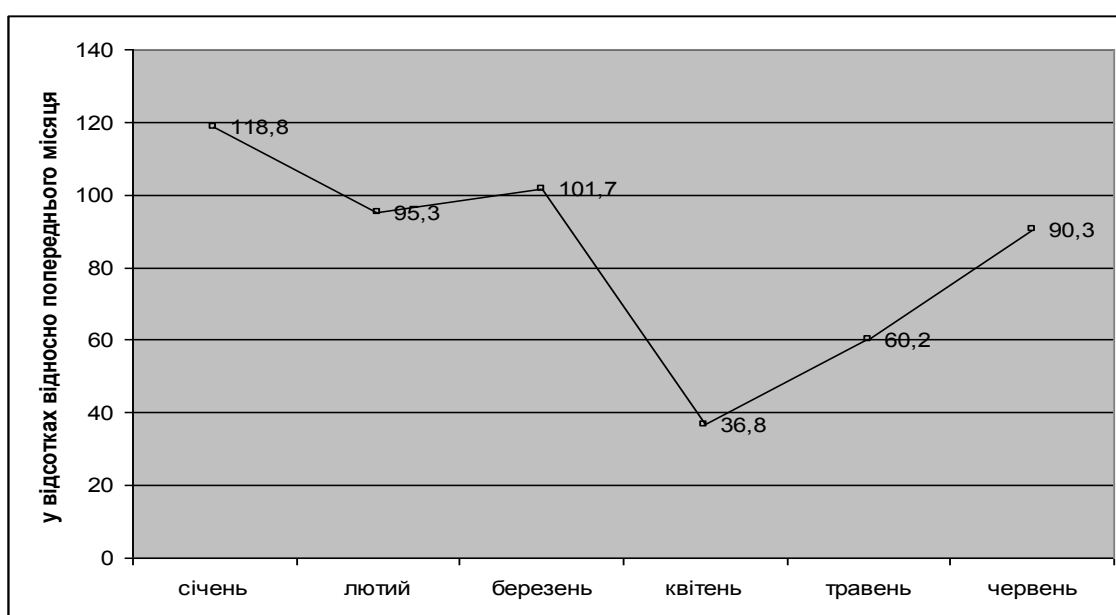


Рис. 2. Динаміка індексу промислового виробництва підприємств групи D 35.2 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» в Україні у 2018 р.

Джерело: розроблено автором за даними [14]

Таблиця 2

Індекси промислової продукції за окремими видами діяльності підприємств секції D «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» в Україні у 2013–2017 рр., % до попереднього року

Вид діяльності	Код за КВЕД-2010	Роки				
		2013	2014	2015	2016	2017
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря:	D	98,9	93,4	88,0	102,5	93,5
– виробництво, передача та розподілення електроенергії	D 35.1	99,3	93,9	88,5	102,5	93,4
– виробництво електроенергії	D 35.11	100,2	93,7	87,4	103,0	91,3
– розподілення електроенергії	D 35.13	97,5	94,4	90,7	101,5	97,6
– виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи	D 35.2	94,4	87,5	79,7	103,9	95,0

Джерело: складено автором за даними [14]

**Фінансові результати підприємств до оподаткування
за видами промислової діяльності в Україні у 2013–2017 рр., млн. грн.**

Вид діяльності	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
П	13698,3	-166414,0	-181360,9	-7569,6	85429,5
Д	15838,1	-4764,7	-21973,8	23456,0	72685,0
Х	9447,9	-14723,6	-14600,5	-5965,2	12592,5
М	-12081,5	-38640,0	-44665,3	-6812,3	-6279,7
Е	1264,1	-24175,5	-35379,1	-2978,5	-10123,1

Джерело: складено автором за даними [13]

**Частка суб'єктів господарювання за видами промислової діяльності, які отримали прибуток/
збиток, в Україні у 2013–2017 рр., % до загальної кількості підприємств**

Вид діяльності	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
П	63,3 / 36,7	63,3 / 36,7	72,9 / 27,1	72,8 / 27,2	71,6 / 28,4
Д	53,7 / 46,3	52,2 / 47,8	61,1 / 38,9	58,5 / 41,5	61,9 / 38,1
Х	62,9 / 37,1	62,4 / 37,6	72,3 / 27,7	71,1 / 28,9	69,1 / 30,9
М	64,9 / 35,1	62,9 / 37,1	73,8 / 26,2	76,0 / 24,0	74,2 / 25,8
Е	44,3 / 55,7	51,3 / 48,7	53,6 / 46,4	54,2 / 45,8	53,3 / 46,7

Джерело: складено автором за даними [13]

**Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами промислової діяльності
в Україні у 2013–2017 рр., млн. грн.**

Вид діяльності	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
П	-4181,1	-178730,9	-188267,9	-24724,7	54143,7
Д	9022,4	-9967,6	-23124,9	18028,5	59293,6
Х	6531,7	-16906,0	-16553,3	-7509,5	9565,2
М	-13022,3	-41948,8	-44346,5	-8339,5	-10195,1
Е	-611,9	-23823,3	-35191,7	-5332,1	-11681,9

Джерело: складено автором за даними [13]

значної частини компаній секції Д упродовж тривалого періоду часу наводить на думку щодо наявності підвищеного рівня податкового ризику внаслідок заниження об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

Як зазначає проф. Т.В. Черничко, функціонування підприємств значно впливає як на добробут власників (засновників), споживачів (покупців), так і на соціально-економічну ситуацію в країні шляхом поповнення державного бюджету за рахунок сплати підприємницькими структурами податків та обов'язкових платежів (зборів). Усе це є неможливим без здійснення підприємствами ефективної виробничої, маркетингової та фінансової діяль-

ності. При цьому однією з найважливіших категорій, що відображає позитивний фінансовий результат діяльності фірми, а також характеризує ефективність її функціонування, виступає чистий прибуток [15, с. 401], який залишається в розпорядженні підприємства після виконання фіскальних зобов'язань.

Дані, наведені в табл. 5, показують, що впродовж 2013–2016 рр. загалом підприємства промисловості щороку отримували чисті збитки, і тільки в 2017 р. було зафіксовано чистий прибуток у розмірі 54 143,7 млн. грн., тоді як компанії, які відносяться до секції Д, у цілому протягом зазначеного періоду одержували щорічні чисті збитки.

Для ґрунтовнішого розуміння ситуації, яка складається у відповідному сегменті національної економіки, більш детально проаналізуємо динаміку отриманих фінансових результатів до оподаткування (прибутків або збитків) підприємств секції D за 2013–2017 рр. (табл. 6).

Незважаючи на те що в 2013 р. частка підприємств секції D, які отримали негативні фінансові результати до оподаткування (55,7%), була помітно вищою за питому вагу компаній, котрі спрацювали прибутково (44,3%), загальний фінансовий результат до оподаткування був додатним і отриманий прибуток становив 1 264,1 млн. грн., що свідчить про перевищення суми прибутків над збитками.

Протягом наступних 2014–2017 рр. загальні фінансові результати до оподаткування суб'єктів господарювання згаданого виду економічної діяльності були від'ємними: збитки становили 24 175,5 млн. грн. у 2014 р., 35 379,1 млн. грн. у 2015 р., 2 978,5 млн. грн. у 2016 р. та 10 123,1 млн. грн. у 2017 р. Разом із тим щорічні значення частки підприємств, які отримали прибуток, що підлягає оподаткуванню, були більшими (51,3%; 53,6%; 54,2% та 53,3% відповідно) за питому вагу фірм, котрі отримали збиток (48,7%; 46,4%; 45,8% та 46,7% відповідно). Отже, впродовж досліджуваного періоду обсяги збитків були значно більшими за прибутки до оподаткування.

Якщо ж розглядати виключно вітчизняний сектор газорозподільних підприємств, то, за інформацією НКРЕКП, отримавши в 2017 р. загальну тарифну виручку (дохід) від розподілу газу в сумі приблизно 13 млрд. грн., компанії – оператори газорозподільної мережі одержали негативний

фінансовий результат – збиток у розмірі близько 2 млрд. грн. Більше того, серед указаних підприємств лише чотири спрацювали прибутково (ПАТ «Київгаз», ПАТ «Донецькоблгаз», ПАТ «Шепетівкагаз» та дочірнє підприємство «Монтажник» ТОВ «ТД «Валіно»). При цьому по компаніях – операторах газорозподільної мережі, які отримали негативний чистий фінансовий результат від господарської діяльності, співвідношення між величиною збитків і тарифною виручкою (доходом) коливалося в межах від -2,0% у ПАТ «Тисменицягаз» до -787,5% у ТОВ «Спектргаз» [16]. Така різка волатильність указанного індикатора підтверджує раніше сформульоване припущення щодо високого ступеня податкового ризику, пов'язаного із недостовірним відображенням окремими газорозподільними підприємствами оподатковуваного прибутку у фінансовій звітності та податкових деклараціях.

Для того щоб ґрунтовніше оцінити, наскільки ефективно діяли суб'єкти господарювання секції D протягом 2013–2017 рр., проаналізуємо коефіцієнт рентабельності операційної діяльності. Це відносний індикатор, який визначається як співвідношення фінансового результату від операційної діяльності до суми собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, збутових та інших операційних витрат. Дані, представлені в табл. 7, свідчать, що підприємства вказаного сектору вітчизняної економіки мали найнижчі значення коефіцієнта рентабельності операційної діяльності порівняно з промисловими компаніями, які здійснюють інші види діяльності. Разом із тим необхідно відзначити, що рівень операційної рентабельності протягом останніх двох років був додат-

Таблиця 6

Фінансові результати до оподаткування підприємств секції D в Україні у 2013–2017 рр., млн. грн.

Роки	Фінансовий результат до оподаткування	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у % до загальної кількості	фінансовий результат	у % до загальної кількості	фінансовий результат
2013	1264,1	44,3	14561,7	55,7	13297,6
2014	-24175,5	51,3	4948,7	48,7	29124,2
2015	-35379,1	53,6	8847,0	46,4	44226,1
2016	-2978,5	54,2	17986,2	45,8	20964,7
2017	-10123,1	53,3	15674,7	46,7	25797,8

Джерело: складено автором за даними [13]

Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств за видами промислової діяльності в Україні у 2013–2017 рр., %

Вид діяльності	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
П	3,0	1,6	0,9	4,2	6,6
Д	12,5	21,4	6,4	16,7	33,9
Х	6,1	5,1	3,0	2,8	4,7
М	-2,7	2,8	0,7	3,9	1,5
Е	1,3	-0,1	-0,8	2,1	1,4

Джерело: складено автором за даними [13]

нім, тобто чистий дохід від операційної діяльності перевищував собівартість реалізації та інші витрати, пов'язані з такою діяльністю.

Оскільки операційна діяльність є основним видом діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, що приносить йому майже 90% доходу і безпосередньо залежить від попиту на його продукцію (роботи, послуги) з боку споживачів, вважаємо за необхідне проаналізувати операційне середовище функціонування вітчизняних газорозподільних підприємств.

Національний ринок споживання газу протягом декількох останніх опалювальних сезонів зазнав суттєвих трансформацій. Упродовж досліджуваного періоду споживання газу загалом по Україні скоротилося на 16 487,6 млн. куб. м. Найбільше падіння обсягів споживання згаданого ресурсу відбулося у промисловому сегменті – з 15 881,7 до 5 530,8 млн. куб. м (на 10 350,9 млн. куб. м), тобто майже в три рази. Споживання газу населенням зменшилося на 4 940,3 млн. куб. м, або на 33%, а організації теплокомуненергетики скоротили використання блакитного палива на 1 005,4 млн. куб. м, або лише на 13,3% [17].

Вищезазначені зміни впродовж опалювальних сезонів 2012–2017 рр. спричинили зміни і в структурі споживачів газу. Якщо в 2012–2013 рр. найбільшими споживачами блакитного палива були промисловість – 39,7% та населення – 37,5%, то в 2016–2017 рр. найвищу частку серед споживачів газу займало населення (42,7%), друге та третє місця посідали підприємства теплокомуненергетики (27,9%) та промисловості (23,5%) відповідно. Крім цього, варто відзначити негативну тенденцію до зростання протягом досліджуваного

періоду виробничо-технологічних витрат (ВТВ), нормативних утрат і власних потреб операторів газорозподільних мереж – з 702,1 до 846,0 млн. куб. м, або на 20,5%. До ВТВ відносять втрати газу під час обслуговування мереж, що пов'язані з випуском газу з труби під час ремонтів і метрологічними умовами показників лічильників. Для покриття вартості таких витрат газорозподільні підприємства закладають їх у тариф на розподіл газу [17]. Так, згідно з інформацією НКРЕКП, у середньому витрати на ВТВ у тарифній виручці в 2017 р. становили 46,5%, дуже різко коливаючись у розрізі компаній-операторів – від 3% у ТОВ «Газпостачсервіс» до 73,2% у ПАТ «Закарпатгаз» [16]. На нашу думку, наведена аналітична інформація є свідченням наявності податкового ризику заниження окремими газорозподільними підприємствами об'єкта оподаткування податком на прибуток унаслідок маніпулювання вказаними витратами. Також варто відзначити, що, оскільки ВТВ виникають унаслідок негерметичності газового балону газорозподільної системи, яка залежить виключно від технічного стану та якості її складників і практично не залежить від обсягу транспортованого газу, то тенденція до зростання ВТВ може свідчити про погіршення експлуатаційно-технічних характеристик газорозподільних мереж, що вимагає додаткових інвестицій в поліпшення їхнього стану (ремонт, реконструкцію, модернізацію, заміну тощо).

Отже, на основі проведеного аналізу шляхом логічних міркувань можна дійти висновку, що основними джерелами податкових ризиків для газорозподільних підприємств в Україні, які проявляються в мотивації менеджменту вказаних компаній до податко-

вих деліктів із метою отримання додаткових фінансових ресурсів в умовах їхньої хронічної нестачі, виступають:

1. Небезпека поступового зростання заборгованості населення перед газорозподільними компаніями внаслідок низької купівельної спроможності та недостатньої платіжної дисципліни з боку безпосередніх споживачів послуг – домогосподарств. Наприклад, протягом усього 2018 р. спостерігалася чітко виражена тенденція до нарощування заборгованості населення за спожитий природний газ: на кінець липня вона становила 16,7 млрд. грн. (без урахування тимчасово невідконтрольних територій Донбасу та окупованого Криму), а на кінець жовтня цей показник вже сягнув 18 млрд. грн. [18].

2. Загроза недосконалої регуляторної політики, яка проявляється в тому, що зростання тарифів не відповідає фактичному підвищенню цін на матеріали, роботи та послуги, необхідні для утримання газотранспортних мереж у належному технічному стані.

3. Небезпека поступового скорочення споживання блакитного палива, яка може призвести до різких сезонних коливань попиту на газ і недоотримання виручки та прибутку компаніями-операторами в майбутньому. Зростання вказаної загрози пояснюється активним упровадженням в Україні програм і заходів енергоефективності та економії, а також тим, що споживання природного газу протягом опалювального сезону носить яскраво виражений сезонний характер.

4. Виробничо-технічні (експлуатаційні) загрози, які пов'язані з фізичним зносом техніки й обладнання, з уведенням в експлуатацію нового обладнання, зокрема дефіцитом кваліфікованого персоналу для його запуску. Нестача інвестиційних ресурсів для зазначених потреб загрожує надійності та безпечності газопостачання, що негативно позначається на обсягах та якості наданих послуг із розподілу газу, а отже, і на фінансових результатах діяльності компаній – операторів газорозподільної системи України. Так, результати розрахунків експерта ТОВ «Агенція інвестиційного менеджменту» М. Боднара [12] підтверджують суттєву

розбіжність між необхідними та наявними обсягами інвестицій для підтримання газорозподільних мереж у справному технічному стані.

Недостатність інвестиційних ресурсів, спричинена постійною збитковістю переважної більшості українських газорозподільних підприємств, не дає можливості для їхнього подальшого техніко-технологічного розвитку, оптимізації та модернізації газової інфраструктури, підвищення якості надання послуг із розподілу блакитного палива й обслуговування його споживачів.

Висновки і пропозиції. Весь описаний комплекс загроз і викликів породжує гостру потребу у фінансових ресурсах (насамперед чистому прибутку) для забезпечення ефективної операційної (поточної) діяльності та довгострокового розвитку компаній – операторів газорозподільної системи України в умовах загострення конкурентної боротьби й обмеженого доступу до кредитних коштів, що змушує їхню адміністрацію шукати шляхи збільшення фінансування, у тому числі за рахунок незаконної або напівлегальної мінімізації рівня фіскального навантаження різними способами. Це генерує додаткові податкові ризики, наслідками яких є фінансові втрати від штрафних санкцій та зниження позитивного іміджу (репутації) вказаних підприємницьких структур.

Таким чином, виходячи з функціонального призначення та галузевих особливостей виробничо-господарської і фінансової діяльності газорозподільних підприємств, проведений вище аналіз дав змогу ідентифікувати основні джерела (чинники) виникнення податкових ризиків, які є притаманними для сектору вітчизняних компаній – операторів газорозподільної системи як невід'ємного складника паливно-енергетичного комплексу України. Практична цінність отриманих результатів дослідження полягає у тому, що, розробляючи та реалізуючи заходи щодо мінімізації негативного впливу вказаних ризиків і загроз, менеджмент газорозподільних організацій тим самим може уникнути підвищення рівня ризиків, пов'язаних з їх оподаткуванням.

Література:

1. Веклюк М.І., Гресик В.В. Податкова безпека: дуалістичність економічної природи трактування змісту основних характеристик. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5. С. 242–246.
2. Вітлінський В.В., Тимченко О.М. Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв'язок. *Фінанси України*. 2007. № 3. С. 132–139.
3. Подольчак Н.Ю., Тимейчук А.А. Оцінювання рівня податкового ризику підприємств. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.13. С. 281–287.
4. Тимейчук А.А. Формування заходів взаємодії підприємства з державною податковою службою України шляхом використання системи показників. URL : <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/17263/1/27-173-183.pdf> (дата звернення: 10.02.2019).
5. Економічний аналіз в системі податкового контролю: організація і методика : монографія / за заг. ред. проф. Л.О. Сухаревої. Донецьк : ДонДУЕТ, 2005. 125 с.
6. Закон України «Про природні монополії» № 1682-III від 20 квітня 2000 р. (зі змінами). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1682-14> (дата звернення: 10.02.2019).
7. Закон України «Про ринок природного газу» № 329-VIII від 09 квітня 2015 р. (зі змінами). URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/329-19> (дата звернення: 10.02.2019).
8. Управління газорозподільними системами. Як збалансувати інтереси? URL : <http://dixigroup.org/storage/files/2017-06-14/dsopages.pdf> (дата звернення: 10.02.2019).
9. Винничук Ю. Кто контролирует распределение газа в Украине. URL : https://biz.censor.net.ua/resonance/3016268/kto_kontroliruet_gaspredelenie_gaza_v_ukraine (дата звернення: 10.02.2019).
10. Головнюв С. Скільки українці будуть платити за утримання газових мереж. URL : http://biz.censor.net.ua/resonance/3023502/sklki_ukrants_budut_platiti_za_utrimannya_gazovih_merej (дата звернення: 10.02.2019).
11. Маруніч Д. Як газорозподільні компанії «заробили» 5,4 млрд. гривень боргів перед «Нафтогазом»? URL : <https://daily.rbc.ua/ukr/show/gazoraspredelitelnye-kompanii-zarabotali-1449567460.html> (дата звернення: 10.02.2019).
12. Боднар М. Газорозподільчі системи України: проблеми, міфи, причини, наслідки. URL : <https://104.ua/ua/files/18994/1> (дата звернення: 10.02.2019).
13. Офіційний сайт Державної служби статистики. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 10.02.2019).
14. Индекс промышленного производства. URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/economy/index/industrial/2018> (дата звернення: 10.02.2019).
15. Черничко Т.В. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємств України. *Економіка і суспільство*. 2016. № 5. С. 400–404.
16. Головнюв С. Скільки Фірташ та інші заробляють на розподілі газу. URL : https://biz.censor.net.ua/resonance/3074767/sklki_firtash_ta_nsh_zaroblyayut_na_rozpodl_gazu (дата звернення: 10.02.2019).
17. Єрмоєнко А. Опалювальний сезон: тенденції та цифри. *Дзеркало тижня*. 2017. № 16. С. 9–10. URL : https://dt.ua/columnists/opalyvalniy-sezon-tendenciyi-i-cifri-241200_.html (дата звернення: 10.02.2019).
18. Украинцы задолжали за газ более 16 млрд гривен. URL : <https://www.unn.com.ua/ru/news/1749831-ukrayintsi-zaborgovali-za-gaz-ponad-16-mlrd-griven> (дата звернення: 10.02.2019).

Аннотация. В статье сделана попытка выделить факторы, которые генерируют налоговый риск для определенной совокупности субъектов хозяйствования с учетом их принадлежности к конкретному виду экономической деятельности. Для апробации предложенного методического подхода избраны газораспределительные предприятия, которые за КВЭД-2010 включены в секцию D – «Поставка электроэнергии, газа и кондиционированного воздуха». Основными показателями для анализа избраны: объем реализованной продукции, индекс промышленной продукции, финансовые результаты до налогообложения, доля субъектов хозяйствования, которые получили прибыль/убыток, чистая прибыль/убыток предприятий, уровень рентабельности/убыточности операционной деятельности предприятий. Результаты анализа вышеупомянутых показателей в динамике и сравнения в разрезе соответствующих видов экономической деятельности дали возможность идентифицировать основные источники возникновения налоговых рисков, которые присущи для сектора отечественных компаний – операторов газораспределительной системы Украины.

Ключевые слова: налоговый риск, анализ, субъект хозяйствования, вид экономической деятельности, газораспределительная компания, динамика, сравнение, идентификация.

Summary. Threats act as preconditions for the emergence of risks, although the difference between these concepts is that the risks are probabilistic, and as such are subjects of quantitative measurement upon their occurrence, whereas the threats are actually the dangers that, under the influence of certain factors, lead to the occurrence of these risks. The enterprise's sectoral features and types of its activities can be attributed to the main sources (factors) of its tax risk. The article makes an attempt to single out factors that generate tax risk for a certain set of economic entities, taking into account a specific type of their economic activity. For approbation of the proposed methodological approach, domestic gas-distributing enterprises were selected, which in QED-2010 are included in section D – "Supply of electricity, gas, steam and conditioned air". The volume of sales, the index of industrial products, pre-tax financial results, the share of business entities that have gained profit/suffered loss, net profit/loss of enterprises, the level of profitability/unprofitability of enterprises' operating activities are determined as the main indicators for the analysis. Results of the survey made it possible to identify the main sources of tax risks that are inherent in the sector of Ukrainian companies operating gas distribution system of Ukraine. This includes, in particular: the risk of a gradual increase in indebtedness of households, direct consumers of gas distribution companies' services to these companies due to low purchasing power of the general public; the threat of imperfect regulatory policy, which manifests itself in the imbalance between the growth of gas distribution tariffs and the actual level of increase in prices for materials (works, services) necessary to maintain gas transportation networks in an appropriate technical condition; the danger of the gradual reduction of gas consumption, which may lead to a loss of revenue and profits from operators in the future; industrial and technical threats associated with depreciation of equipment and machinery, lack of investment resources for the commissioning of new equipment and the shortage of skilled personnel for its putting into operation.

Keywords: tax risk, analysis, entity, type of economic activity, gas distribution company, dynamics, comparison, identification.