

*Т. О. Матвієнко,
к. е. н., асистент кафедри екологічного менеджменту та підприємництва,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка*

УДОСКОНАЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Досліджено актуальні проблеми податкового планування переробних підприємств у економічно нестабільних умовах в Україні. Розроблено інформаційну модель прийняття управлінського рішення за результатами бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та аудиту зобов'язань за податками і зборами. Це сприятиме досягненню соціально-економічних, фінансових та інших ефектів від здійснення господарської діяльності на підприємствах переробної промисловості.

Actual problems of tax planning of the processing enterprises under the economically unstable conditions in Ukraine are investigated. The information program of managerial decision-making based on accounting, internal control and audit of the taxes-and-duties liabilities is developed. It will facilitate the achievement of socio-economic, financial and other effects of the economic activity of the processing industry enterprises.

Ключові слова: податкове планування, інформаційне забезпечення, бухгалтерський облік, звітність, зобов'язання, податки, збори, податкове навантаження, оптимізація оподаткування.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Нестабільність розвитку національної економіки вимагає від промислових підприємств посилення уваги до покращення їх фінансового та ресурсного забезпечення, пошуку шляхів підтримання ефективності діяльності. Про сприятливий фінансовий стан та платоспроможність підприємств свідчить здатність вчасно погашати заборгованість перед іншими підприємствами-контрагентами, фінансовими установами, податковими органами. Проте тенденції, що спостерігаються у фінансово-господарській діяльності підприємств, не дають позитивних результатів. На 1 січня 2011 р. поточні зобов'язання суб'єктів господарювання в цілому по Україні склали 1891,1 млрд грн., або на 21,5 % більше порівняно з попереднім роком. Значна частина існуючої заборгованості належить промисловим підприємствам, поточні зобов'язання яких становили 585,0 млрд грн., або 30,9 % від загального обсягу поточних боргів суб'єктів господарювання [1].

В таких умовах виникає необхідність в організації ефективної системи податкового менеджменту на вітчизняних промислових підприємствах, яка могла б швидко реагувати на стрімкі зміни у соціально-економічному та податковому житті країни. Повну та вичерпну інформацію про діяльність підприємства та оподаткування основних та специфічних господарських операцій можна отримати за результатами перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому дедалі частіше керівництво підприємств звертається до послуг аудиторів та аудиторських фірм для підтвердження правильності ведення обліку зобов'язань за податками і зборами, складання податкової та фінансової звітності, а також прийняття на основі аудиторських висновків управлінських рішень щодо покращення фінансової та податкової політики підприємств.

АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ З ПРОБЛЕМИ

Проблеми підвищення ефективності діяльності підприємств в цілому, зокрема оптимізації оподаткування та формування податкової політики, вивчали фахівці різного профілю: економісти, менеджери, фінансисти, обліковці, аудитори. Серед іноземних вчених варто відзначити: Е.А. Аренса, С.В. Баруліна, І.О. Бланка, І.М. Карасьову, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета та ін. У вітчизняній науці цими питаннями займалися такі науковці: М.Т. Білуха, Н.І. Дорош, Г.І. Купалова, В.М. Мельник, А.М. Поддєрьогін, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач, В.Г. Швець та ін. [2—8]. Вони визначили основні підходи до методології та організації аналізу та аудиту господарської діяльності, окремих її об'єктів. Ними розроблено концептуальні засади фінансового планування, управління активами, залучення та використання фінансових ресурсів, формування короткострокових та довгострокових стратегій за результатами всебічного аналізу та аудиту діяльності суб'єктів господарювання. Проте досі недостатньо уваги в науковій літературі приділяється податковому плануванню та використанню результатів аудиту зобов'язань за податками і зборами в управлінні переробних підприємств. Тому ці та інші питання потребують подальшого дослідження.

Метою статті є удосконалення інформаційного забезпечення податкового планування та елементів податкової політики з урахуванням особливостей господарської діяльності переробних підприємств.

Для досягнення мети визначені наступні завдання:
— побудова інформаційної моделі прийняття управлінського рішення за результатами бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та аудиту зобов'язань за податками і зборами;

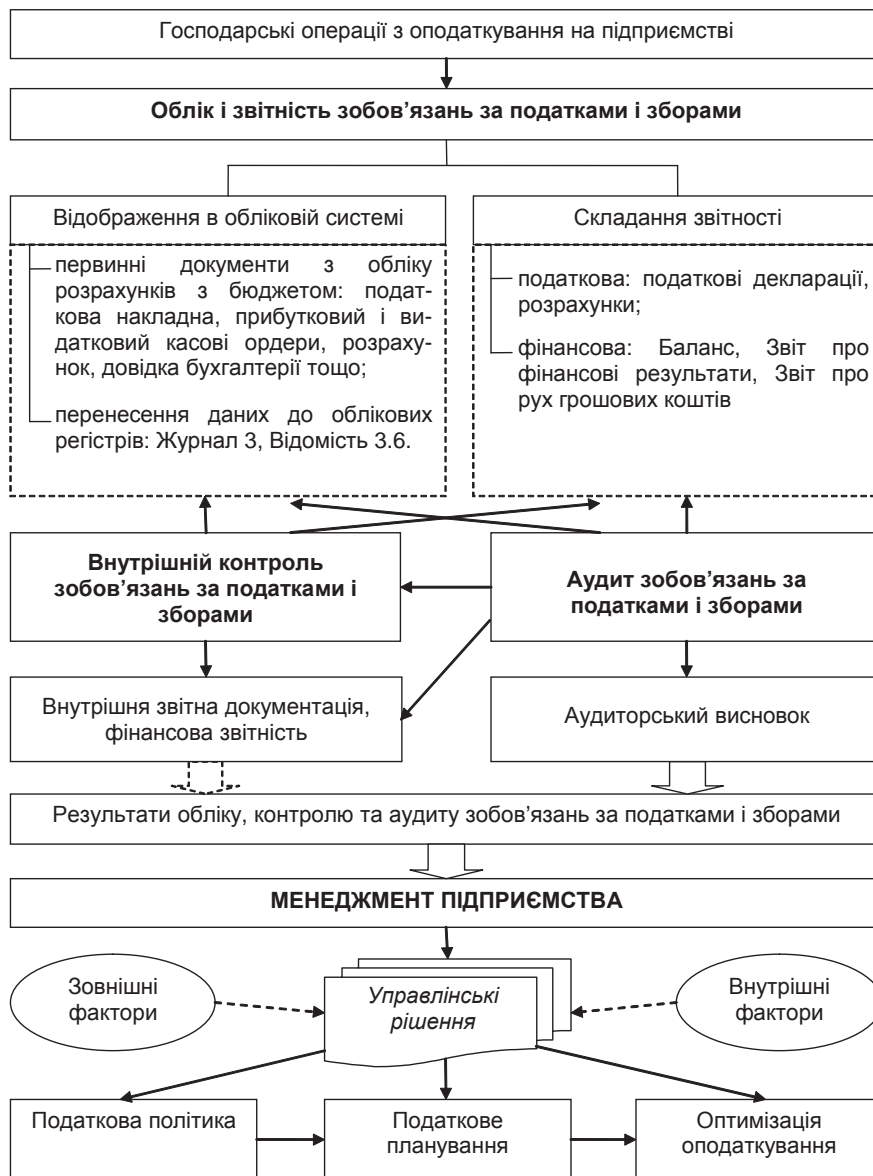


Рис. 1. Процес прийняття управлінських рішень за результатами бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та аудиту зобов'язань за податками і зборами *

* Розроблено автором.

— аналіз впливу податкового навантаження на переробні підприємства на формування елементів податкової політики;

— розробка заходів з удосконалення управління податковими зобов'язаннями на підприємствах переробної промисловості.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Важливим джерелом інформації про діяльність підприємств переробної промисловості є система бухгалтерського обліку, що містить дані про господарські операції суб'єктів господарювання, стан активів, визнання та погашення заборгованості, а також принципи облікової політики та складання звітності. З метою контролю та підвищення ефективності функціонування підприємств керівництво створює та організовує роботу служби внутрішнього контролю. До її функцій входить: відстеження стану розрахунків підприємства, перевірка правильності визначення об'єктів оподаткування, нарахування та сплати податків, правомірності застосування податкових пільг та запобігання необґрунтованих перевищень податкових зобов'язань, що можуть призвести до додаткових фінансових витрат у вигляді штрафних санкцій та пені.

Достовірну інформацію про стан системи обліку та звітності можуть дати результати перевірки, яка здійс-

нюється незалежними зовнішніми органами — аудиторями та аудиторськими фірмами. В процесі аудиту, перш за все, вони перевіряють систему внутрішнього контролю, а потім — систему обліку розрахунків з бюджетом, податкову та фінансову звітність. Тому при прийнятті управлінських рішень менеджери мають керуватися висновками аудиторів, які дають повну та вичерпну інформацію про господарську діяльність переробних підприємств. Крім того, за результатами аудиту можна визначити доцільність функціонування служби внутрішнього контролю. Діяльність сучасних підприємств спрямована на максимізацію прибутку, тому завдання менеджерів полягає у виборі однієї з двох існуючих альтернатив — створювати та фінансувати роботу служби внутрішнього контролю чи залучати до перевірки зовнішніх експертів.

Менеджери узагальнюють інформацію про господарську діяльність та визначають подальшу тактику та стратегію діяльності за допомогою прийняття управлінських рішень. Вивчаючи значення категорії "рішення" ми дійшли висновку, що це процес та результат вибору мети та способу її досягнення. Тобто прийняття управлінського рішення відбувається шляхом проходження визначених стадій дослідження об'єкта. З іншого боку, такий процес передбачає досягнення поставленої мети та має економічну доцільність. Тому прийняття управлінського рішення щодо податкової політики варто розглядати як процес вибору оптимального варіанта організації господарської діяльності та обрання подальшої стратегії розвитку підприємства на основі всебічного вивчення стану розрахунків підприємства з бюджетом. Це забезпечується шляхом здійснення всеохоплюючого аналізу облікової інформації та звітної документації системи внутрішнього контролю податкових зобов'язань, а також за допомогою комплексного аудиту заборгованості за податками і зборами.

Дослідивши теоретичний та практичний досвід щодо прийняття управлінських рішень, вимоги до організації господарської діяльності та роботи підрозділів переробних підприємств, нами побудовано модель взаємозв'язку обліку, внутрішнього контролю та аудиту розрахунків з бюджетом, а також зображено послідовність вибору управлінського рішення за їх результатами (рис. 1).

Ефективне управління податковими зобов'язаннями передбачає формування системи податкового менеджменту або здійснення функцій з встановлення податкової дисципліни у межах комплексного управління переробним підприємством. У вітчизняній теорії та практиці організації господарської діяльності відсутні чітко визначені критерії, відповідно до яких має прийматися рішення щодо організації системи податкового менеджменту на підприємстві переробної промисловості. Тому керівництво підприємства має самостійно визначити, який з двох альтернативних варіантів обрати: створити окремий підрозділ податкового менеджменту або призначити відповідальних осіб щодо здійснення управління станом розрахунків з бюджетом. Помилкове обрання одного з двох варіантів може призвести до значних фінансових втрат та зниження ефективності діяльності структурних одиниць та підприємства в цілому.

Для цього необхідно, перш за все, оцінити розміри підприємства переробної промисловості та масштаби його діяльності. На малих підприємствах недоцільно створювати окремий структурний підрозділ податкового менеджменту. Хоча завжди існує потреба у здійсненні податкового планування та прийнятті на його основі рішень щодо оптимізації оподаткування. Для вирішення цього питання до-

цільно призначити відповідальну особу для здійснення контролю за податковими потоками підприємств.

Дещо інша ситуація спостерігається на переробних підприємствах з великою кількістю працівників та значними масштабами господарської діяльності. Відсутність окремого підрозділу управління податками та зборами або групи осіб з цих питань на великому підприємстві може призвести до появи значних обсягів заборгованості та непередбачених витрат. Несвоєчасне погашення податкових зобов'язань може призвести до значних штрафних санкцій з боку державних податкових органів, а не спричинює зниження кредитного рейтингу суб'єктів господарювання та появу негативного іміджу у бізнес-колах.

Другим, не менш важливим чинником у питанні організації управління податковими зобов'язаннями на підприємствах переробної промисловості є обсяг операцій з оподаткування та стан розрахунків з бюджетом. У світовій практиці при обґрунтуванні необхідності податкового менеджменту використовують показник податкового навантаження на підприємство. Результати аналізу спеціальної літератури з проблем аналітичного забезпечення перевірки зобов'язань за податками і зборами [3; 9; 10] свідчать про існування різноманітних підходів до визначення податкового навантаження на суб'єкти господарювання, що відрізняються економічною сутністю використаних у них показників. Відповідно до існуючих методик показник податкового навантаження може розраховуватися як відношення суми сплачених податків і зборів до сумарних доходів підприємства, прибутку, змінних витрат тощо. Найвільнішою великою кількістю методик дозволяє всебічно дослідити рівень податкового навантаження на підприємства переробної промисловості залежно від соціально-економічних та інших факторів. З іншої сторони, таке різноманіття ускладнює розуміння сутності показника та його використання в проведеному комплексному аналізі заборгованості.

На нашу думку, аналіз податкового навантаження переробних підприємств варто здійснювати з урахуванням сумарного доходу підприємства за звітний період. Відповідно до такої методики показник податкового навантаження розраховується за формулою:

$$ПН_{заг} = \frac{\sum ПЗ}{\sum Д} * 100 \quad (1),$$

де $ПН_{заг}$ — податкове навантаження на підприємство, %;

$\sum ПЗ$ — сума податків та зборів, сплачених за звітний період, тис. грн.;

$\sum Д$ — сумарні доходи переробного підприємства, які включають доходи від реалізації товарів, робіт, послуг, а також інші доходи, тис. грн.

Показник податкового навантаження показує частку доходу, яку має підприємство перерахувати до державного бюджету. На нашу думку, до складу податків та зборів, що сплачуються у звітному періоді, не варто включати податок з доходів фізичних осіб та обов'язкові внески до фондів соціального страхування. Це пояснюється тим, що податок вираховується із заробітної плати працівників, а не фінансового результату підприємств. Тому більшою мірою він свідчить про рівень податкового навантаження на самих працівників. Внески до фондів соціального страхування вираховуються із загального фонду оплати праці та не відносяться до складу податкової заборгованості переробних підприємств, а тому не можуть характеризувати рівень податкового навантаження.

Розглянемо порядок розрахунку показника податкового навантаження на прикладі господарських операцій з оподаткування підприємства "Геліос". У 2011 р. доходи підприємства від реалізації товарів, робіт, послуг склали 482961 тис. грн., зобов'язання за податками і зборами — 300 тис. грн. Розрахуємо рівень податкового навантаження за наведеною формулою (1):

$$ПН_{заг} = \frac{\sum ПЗ}{\sum Д} * 100 = \frac{300,0}{482961} * 100 = 0,1\% .$$

У 2011 р. частка зобов'язань за податками і зборами у доходах підприємства складала 0,1 %. Це свідчить про те, що підприємство "Геліос" вчасно здійснює погашення своєї за-

боргованості перед бюджетом. Значення показника мале (0,1 %), що свідчить про низький рівень навантаження на підприємство у частині сплати податків та зборів. Проте аудиторю варто детально дослідити господарські операції з оподаткування та виявити факти можливої мінімізації оподаткування.

Зазначену методику можна застосовувати відповідно до кожного податку або збору, які сплачуються переробними підприємствами. Відповідно до такого підходу податкове навантаження податком на додану вартість розраховується за формулою:

$$ПН_{ПДВ} = \frac{\sum ПДВ}{\sum Д} * 100 \quad (2),$$

де $ПН_{ПДВ}$ — податкове навантаження податком на додану вартість, %;

$\sum ПДВ$ — сума податку на додану вартість, сплаченого у звітному періоді, тис. грн.,

$\sum ОР$ — сумарні доходи переробного підприємства, тис. грн.

За даними Звіту про фінансові результати переробного підприємства "Геліос" за 2011 р. дохід від реалізації товарів, робіт, послуг склав 482961 тис. грн., податок на додану вартість — 66515 тис. грн. Отримані показники містяться і у податковій декларації з податку на додану вартість підприємства. Показник податкового навантаження податком на додану вартість, розрахований за формулою (2), склав:

$$ПН_{ПДВ} = \frac{\sum ПДВ}{\sum Д} * 100 = \frac{66515}{482961} * 100 = 13,8\%$$

Податкове навантаження податком на додану вартість на рівні 13,8 % свідчить про вчасну сплату податку на додану вартість до державного бюджету. В той же час цей показник високий, тому необхідно перевірити правильність розрахунку податкового кредиту та податкових зобов'язань за здійсненими операціями, а також перевірити первинні документи з обліку заборгованості. За допомогою зазначених процедур можна виявити факти несвоєчасних розрахунків з бюджетом, а також мінімізації оподаткування на підприємстві.

Доволі дискусійним є питанням встановлення граничної межі цього показника для прийняття управлінського рішення стосовно необхідності створення служби податкового менеджменту на підприємстві. Відповідно до російської практики господарської діяльності, граничне значення податкового навантаження, яке враховується при обґрунтуванні доцільності створення на підприємстві системи податкового менеджменту, встановлюється на рівні 15 %. Якщо рівень навантаження менший за визначену межу, тоді необхідність у податковому плануванні мінімальна. Функції податкового планування має здійснювати одна або декілька осіб — працівники підприємства або залучені ззовні особи. При вищих значеннях показника податкового навантаження виникає потреба в організації повноцінного податкового управління шляхом створення окремого структурного підрозділу. Варто враховувати також і те, що для організації роботи такого підрозділу необхідно залучити додаткові фінансові ресурси. Так, зростання показника податкового навантаження призводить до збільшення витрат на проведення планування та організації управління податками і зборами підприємства. Незважаючи на це, заходи з оптимізації оподаткування необхідно здійснювати, оскільки вони сприяють зростанню ціни прийнятих управлінських рішень (за умов їхньої ефективності) [3].

На нашу думку, підхід, визначений російською практикою ведення бізнесу, є доречним і щодо українських підприємств переробної промисловості. Це пояснюється схожою економічною ситуацією України та Росії, соціальною, фінансовою та податковою політикою, а також подібними концептуальними підходами до організації господарської діяльності переробних підприємств. Тому необхідно застосовувати зазначені вище критерії (розмір підприємства та рівень податкового навантаження) для визначення обсягу процедур щодо податкового планування та оптимізації на вітчизняних підприємствах.

За результатами аналізу господарської діяльності підприємства "Геліос" ми отримали загальний рівень податкового навантаження 0,1 %. Враховуючи зазначені вище критерії податкового менеджменту, можна стверджувати

про незначний рівень податкового навантаження на підприємство. Проте результати дослідження податкового навантаження за окремими податками і зборами не дають таких оптимістичних перспектив. Зокрема, це стосується податкового навантаження податком на додану вартість, яке склало 13,8 %. Тому доцільно створити робочу групу з аналізу стану зобов'язань підприємства за податками і зборами, до функцій якої віднести розробку заходів щодо покращення податкової політики та пошуку резервів погашення заборгованості перед бюджетом. Залучення додаткових фінансових вкладень є обгрунтованим, оскільки робота спеціалістів з податкового менеджменту дозволить скоротити витрати, які підприємство може понести внаслідок несвоечасно здійснених розрахунків з податку на додану вартість, інших податків та зборів, а також оптимізувати обліковий процес та мінімізувати податкове навантаження на підприємство переробної промисловості.

У процесі податкового менеджменту та прийняття на його основі управлінських рішень важливе значення відводиться трьом складовим: податкова політика, податкове планування та оптимізація оподаткування. Ці категорії є взаємозалежними та дозволяють охопити весь спектр управлінських процедур, які необхідно використовувати в процесі податкового менеджменту.

Податкова політика передбачає розробку стратегії господарської діяльності та визначення основних шляхів її реалізації. Вона визначає основні напрями організації обліку, обрання режиму оподаткування та визначення переліку податків та зборів, які сплачує підприємство відповідно до специфіки своєї діяльності. У ході податкового планування менеджмент обирає тактичні заходи щодо покращення розрахункової дисципліни, аналізує стан системи оподаткування та обирає напрями з оптимізації розрахунків з бюджетом. При цьому варто керуватися основними положеннями обраної податкової та облікової політики підприємства. Вивчення альтернативних варіантів щодо оподаткування переробних підприємств та обрання найефективнішого з них, який сприятиме зменшенню податкових витрат та дозволить доцільно використати вивільнені в результаті реалізації зазначених заходів кошти, відбувається в процесі оптимізації операцій з оподаткування та господарської діяльності в цілому. Тому метою діяльності податкового менеджменту є саме оптимізація обліку та звітності зобов'язань за податками і зборами.

Проте це не значить, що оптимізація оподаткування здійснюється лише після реалізації перших двох складових податкового менеджменту. Покращення податкових розрахунків може здійснюватися і в процесі податкового планування, податкового регулювання та внутрішнього податкового контролю підприємств переробної промисловості. Важливу роль в оптимізації податкових потоків відіграє податкове планування, яке включає такі складові елементи: податкова політика, податкове регулювання та податковий контроль. До інструментарію податкового планування на переробних підприємствах необхідно відносити такі елементи: методи податкового бюджетування, використання податкових пільг та інших незаборонених законодавством заходів із мінімізації податкових платежів, застосування трансфертного ціноутворення, реалізації податкової політики та обліку податкових зобов'язань. Якщо оптимізація оподаткування — мета податкового менеджменту, то податкове планування — це комплекс методів та інструментів досягнення мети податкового менеджменту. Податкова оптимізація та планування дозволяють знизити податкове навантаження на підприємство та забезпечити зменшення фінансових витрат, отримати економічний ефект від вкладення вивільнених коштів, запобігти або знизити ризик появи штрафних санкцій та пені [3].

У практичній діяльності вітчизняних підприємств, зокрема і переробних, спостерігаються випадки необгрунтованої мінімізації суми податків та зборів, які сплачуються до бюджетів різних рівнів. На перший погляд, така організація податкової політики та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві дозволяє вивільнити значно більше фінансових ресурсів, ніж при здійсненні оптимізації. Це лише короткостроковий захід, оскільки вже в наступному звітному періоді він може призвести до появи штрафів і пені у підприємства за недотримання норм податкового законодавства та навмисного ухиляння від сплати податків та зборів до бюджету. Сума дисциплінарних стягнень може бути значно більшою від отриманої вигоди від мінімізації податкових платежів. Тому служба податкового менеджменту переробного підприємства

має спрямувати свою діяльність на всебічне вивчення стану податкової дисципліни на підприємстві, оцінити економічний та дисциплінарний ефект від обрання податкової політики підприємством та застосування заходів з оптимізації операцій з оподаткування. Важливою вимогою при цьому стає ретельне дотримання норм податкового права та досягнення економічного та фінансового ефектів від прийняття управлінських рішень.

Оптимізація податкових потоків повинна здійснюватися на основі ретельного дослідження облікової системи підприємства, стану розрахунків з бюджетом, правильності відображення облікових даних у податковій та фінансовій звітності, перевірки можливих переплат до бюджету, виявлення та виправлення помилок в бухгалтерському обліку, фінансовій звітності тощо. Всю цю інформацію можна отримати за результатами комплексного аудиту зобов'язань за податками і зборами. Це ефективний інструмент, який дозволяє не тільки перевірити фінансову звітність, але і знайти помилки та зловживання у господарських операціях з оподаткування, запобігти появі штрафних санкцій у майбутньому.

ВИСНОВКИ

З метою ефективного управління податковими потоками на підприємстві реалізується політика податкового менеджменту, основними складовими якої є податкова політика, податкове планування та оптимізація оподаткування, що взаємопов'язані та є необхідними складовими системи менеджменту підприємства. Оптимізація розрахунків із бюджетом означає прийняття найефективнішого управлінського рішення з альтернативних. Зокрема, це стосується обрання режиму оподаткування, використання податкових пільг, уникнення штрафних санкцій, зміни характеру господарських операцій тощо. Важливою умовою оптимізації є отримання фінансових або інших переваг від господарської діяльності, а також підвищення ефективності функціонування переробного підприємства. Поряд із оптимізацією варто здійснювати контроль виконання управлінських рішень, в результаті якого можуть формуватися пропозиції щодо зміни податкової політики підприємства в майбутньому. Це сприятиме досягненню соціально-економічних, фінансових та інших ефектів від здійснення операцій з оподаткування та сприятиме зростанню кредитного рейтингу переробних підприємств та довіри з боку інших кредиторів, податкових органів, бізнес-структур.

Література:

1. Поточні зобов'язання за видами економічної діяльності станом на 1 січня 2011 р. [Електронний ресурс]: [Архіви за 2008–2011 роки] // Державний комітет статистики України. — Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>.
2. Arens A. A. Auditing and Assurance Services / Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark Beasley. — 14-th ed. — United Kingdom: Prentice Hall, 2011. — 872 p.
3. Барулін С. В. Налоговый менеджмент [Электронный ресурс] / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко. — М.: ОМЕГА-А, 2008. — 268 с. — (Библиотека высшей школы). — Режим доступа: <http://www.litru.ru/br/?b=95871&p=1>.
4. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика: моногр. / Н. І. Дорош. — К.: Знання, 2006. — 495 с.
5. Купалова Г. І. Методологічні та практичні аспекти статистичної звітності підприємств / Г. І. Купалова // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 10. — С. 47–55.
6. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обгрунтування та організація процесу: [моногр.] / В. М. Мельник. — К.: Компютерпрес, 2006. — 277 с.
7. Поддєрьогін А. М. Податок на додану вартість та його вплив на діяльність суб'єктів підприємництва / А. М. Поддєрьогін // Фінанси України. — 2010. — № 5. — С. 48–57.
8. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами: [моногр.] / Б. Ф. Усач. — К.: Знання, 2005. — 247 с.
9. Михайлишин Н. Оцінка рівня податкового навантаження / Н. Михайлишин, С. Питель // Наукові записки Тернопільської академії народного господарства. Серія: Економіка. — 2005. — № 14. — С. 65–67.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання: Наказ Державної податкової адміністрації України від 01.04.2011 р. № 190 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

Стаття надійшла до редакції 08.06.2012 р.