

І.Л. Грабчук, к.е.н., доц.

С.М. Лайчук, к.е.н., доц.

Житомирський державний технологічний університет

ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ: ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Досліджено питання організації податкового планування на підприємстві. Розкрито сутність податкового планування в порівнянні з іншими найбільш поширеними формами реалізації податкової політики підприємства (розрахунок поточних податкових платежів, бюджетування податкових платежів). Розглянуто види податкового планування (стратегічне та поточне) та особливості їх проведення. Визначено передумови необхідності організації податкового планування та охарактеризовано послідовність проведення податкового планування на підприємстві, враховуючи його стадії функціонування: створення та здійснення діяльності суб'єктом господарювання. Окреслено основні положення забезпечення ефективної організації податкового планування (вибір суб'єкта податкового планування; окреслення сфери діяльності, яка підлягає податковому плануванню; розкриття методики та техніки проведення планування). Обґрунтовано найважливіші чинники, які визначають доцільність організації податкового планування на підприємстві. Наведено характеристику основних форм організації податкового планування.

Ключові слова: податкове планування; податкова політика; податковий тиск; оптимізація податкових платежів; організація.

Постановка проблеми. В сучасних складних економічних умовах (несприятливий інвестиційний клімат у країні, зниження світових цін на сировинні товари) суб'єкти господарювання намагаються всіма можливими шляхами скоротити суми податків, які підлягають сплаті, не порушуючи при цьому вимог чинного законодавства.

Не зважаючи на здійснювані реформи в даній сфері (зокрема, вдосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку, звітності, системи адміністрування податків, автоматизація процесів, вдосконалення адміністрування ПДВ, зниження податкового навантаження на фонд оплати праці), податковий тягар залишається достатньо великим, адже податкові надходження складають основну питому вагу в структурі доходів Державного бюджету України. Так, згідно Звіту про виконання Державного бюджету України за 2016 рік фактичні податкові надходження були збільшені порівняно із запланованими на 1324,87 млн. грн. або на 0,3 %.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В сучасній економічній літературі розроблено теоретичні основи щодо функцій та принципів оподаткування; запропоновано підходи щодо оцінки податкового навантаження як на макрорівні, так і на рівні господарюючих суб'єктів. Серед західних фахівців-дослідників податкового планування слід назвати роботи таких учених, як Е. Аткинсон, С. Джонс, М. Кінг, А. Маршалл, М. Міллер, Д. Робертсон, Х. Розен, П. Самуельсон.

Питання оптимізації податкового навантаження на суб'єктів господарювання, визначення особливостей організації податкового планування на підприємстві піднімалися в працях науковців: А.П. Грінька, Т.В. Бочулі, І.Є. Волошенюка [1], Ю.О. Забаренко [2], А. Єлісеєва [3], О.А. Магопеч [5], А.Ю. Ракитіної [6], О.В. Ходякової, А.С. Лук'яненко [7], Є. Щеглова [9] та інших.

Незважаючи на проявлений інтерес до даної тематики в наукових працях, окремі питання залишаються не в повній мірі розкритими, що обґрунтовує необхідність подальшого поглибленого вивчення вказаних питань.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні чинників, які визначають доцільність організації податкового планування, розкритті особливостей його організації, від ефективності здійснення якої залежатиме оптимізація оподаткування.

Викладення основного матеріалу дослідження. Незважаючи на певні позитивні зміни, що сталися в Україні в результаті дій щодо створення сприятливих умов для здійснення діяльності суб'єктами господарювання, характер оподаткування змінився незначно, а оподаткування залишилося основним фактором зовнішнього середовища, який найбільше впливає на його діяльність.

Податкові платежі представляють собою об'єкт планування та управління в межах чинного законодавства. Погоджуємося із Ю.О. Забаренко відносно того, що стає очевидною необхідність ефективної організації обліку і планування податкових витрат підприємства за допомогою активного використання легальних можливостей оптимізації потоків його податкових платежів [2, с. 5].

Як правило, реалізація податкової політики на підприємстві відбувається в таких формах:

1. Розрахунок поточних податкових платежів. Дана форма передбачає визначення сум та строків сплати податкових платежів, обрахованих відповідно до обраного варіанту оподаткування. Таким чином, цей підхід до організації податкової політики передбачає тільки фіксацію очікуваних податкових наслідків роботи підприємства. Проте він не відповідає вимогам, які висуває управлінський персонал в сучасних умовах до інформації, що обумовлює поширення інших підходів до організації податкової політики.

2. Бюджетування податкових платежів – система планових розрахунків з використанням взаємопов'язаних бюджетів підприємства, спрямована на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті в наступних податкових періодах. На відміну від розрахунку поточних податкових платежів, бюджетування дозволяє обчислити податкові зобов'язання не тільки на поточний, але й на наступні податкові періоди [4, с. 395].

3. Податкове планування – підхід до організації діяльності підприємства, за якого мінімізуються податкові зобов'язання за умови дотримання норм діючого законодавства України. Остання частина даного визначення є однією з основних, адже в протилежному випадку вказана ситуація отримує назву «ухилення від сплати податків» та передбачатиме можливість притягнення до кримінальної відповідальності директора та/або головного бухгалтера.

Податкове планування передбачає активне використання засобів податкової політики підприємства, що і відрізняє його від перших двох форм реалізації податкової політики підприємства. Воно направлено на зменшення бази оподаткування та переміщення бази оподаткування на більш пізні періоди, що призводить до відстрочки сплати податків [1, с. 18]. Саме ця форма дозволяє вибрати найбільш доцільний в конкретних умовах варіант господарської діяльності, з точки зору його податкових наслідків і кінцевого фінансового результату.

Причому податкове планування передбачає виконання заходів різноманітного характеру. Враховуючи їх, та підтримуючи позицію Є. Щеглова, податкове планування доцільно поділити на:

- стратегічне (передбачає вибір місця реєстрації, його територіальне розташування, юрисдикцію, вибір організаційно-правової форми та видів діяльності, визначення часток та складу засновників, формування внутрішньої організаційної структури підприємства);

- поточне (вибір облікової політики підприємства, форм оплати праці найманих працівників, вибір найоптимальнішої стратегії і тактики під час укладання господарських договорів, планування податкових платежів, безпосереднє застосування схем з оптимізації податкових платежів) [8].

Стратегічне податкове планування відбувається на етапі створення підприємства і, як правило, здійснюється його керівником із залученням зовнішніх фахівців. Поточне планування відбувається в ході звичайної діяльності підприємства і для його здійснення можуть залучатися співробітники різних структурних підрозділів.

Вищенаведене підтверджує той факт, що організація податкового планування різнитиметься залежно від стадії, на якій перебуває підприємство, – воно новостворене (в першу чергу увага приділятиметься вибору системи оподаткування) чи вже здійснює свою діяльність протягом певного часу (основними питаннями буде доцільність обраної системи оподаткування та можливість її оптимізації, враховуючи вже здійснені фінансові операції, суми податків, що сплачені в попередніх періодах, розрахунки з контрагентами) (рис. 1).

Наявність прагаліни в національному та міжнародному податковому законодавстві не дає змогу повною мірою використовувати стратегії уникнення податкового планування [10]. Саме тому слід враховувати, що забезпечення належного проходження наведених етапів можливе лише за умови ефективної організації податкового планування, для якої необхідно визначити такі положення:

– особу або структурний підрозділ, який буде здійснювати податкове планування на підприємстві;

– сферу діяльності, яка підлягає податковому плануванню (це може бути конкретна угода або господарська діяльність підприємства в цілому);

– методику та техніку проведення планування, враховуючи характер господарської діяльності підприємства.

Наведені заходи дозволяють обґрунтувати шляхи оптимізації оподаткування, визначити етапи впровадження змін на підприємстві. Проте на кожному підприємстві, в першу чергу, керівництво повинно вирішити питання, кому саме доручити виконання цих заходів, визначити доцільність залучення сторонніх фахівців.

Основним критерієм, який слід враховувати при організації податкового планування на підприємстві, є рівень податкового тиску (навантаження), який обраховується як відношення суми усіх видів податків, що сплачується підприємством у певний податковий період, до суми валової доданої вартості підприємства за відповідний період. Розрахунок даного показника виступає критерієм для визначення інтенсивності заходів з податкового планування.

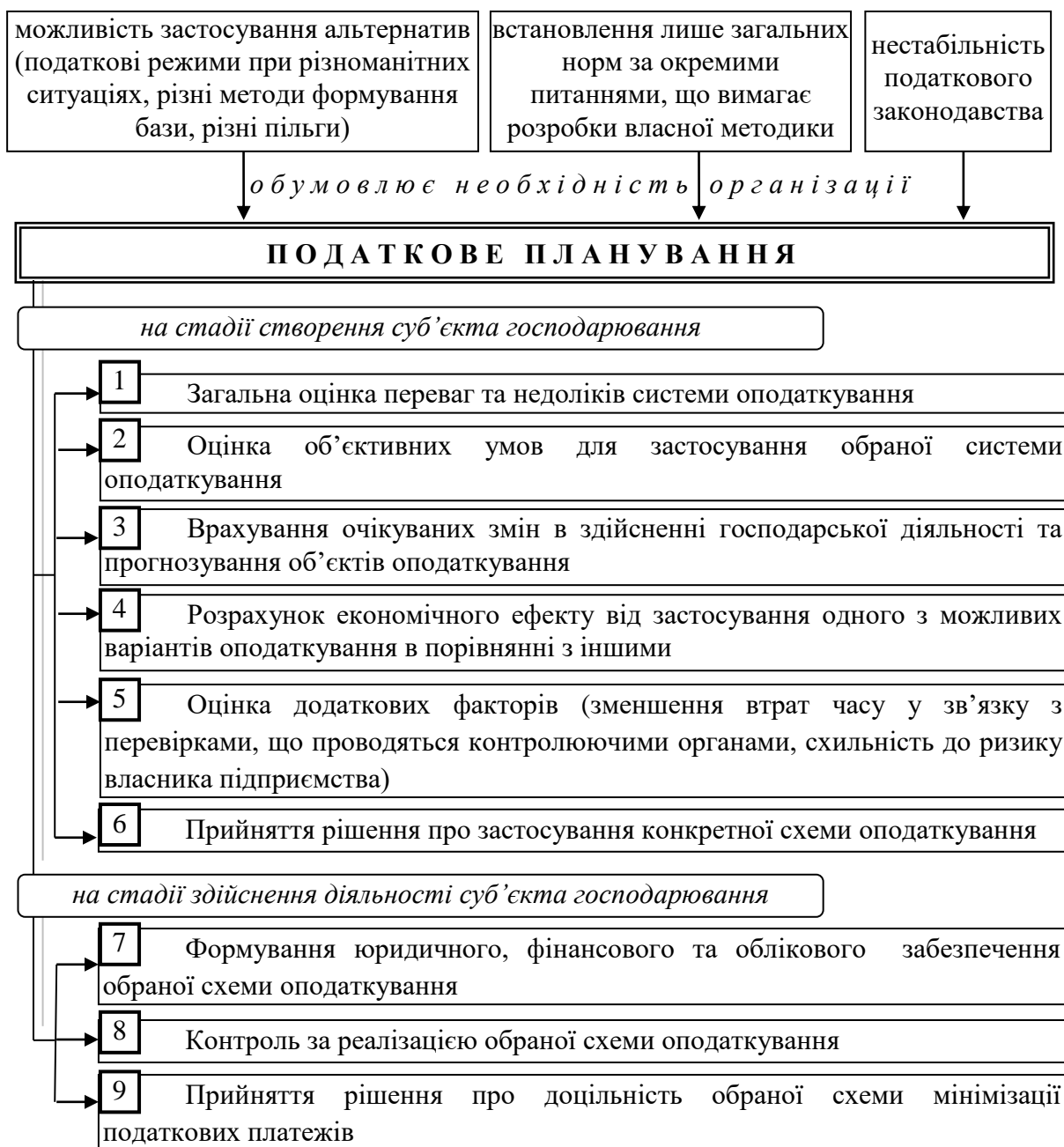


Рис. 1. Послідовність проведення податкового планування на підприємстві

Серед дослідників відсутня єдність щодо кількісних значень рівня податкового тиску для визначення потреби у податковому плануванні [6, с. 119–120; 7, с. 216; 8, с. 141–142]. На нашу думку, розбіжності можуть бути обумовлені різними сферами діяльності підприємства та їх особливостями оподаткування. Проте дослідники однак щодо формування кількості груп за даним критерієм:

- 1) з мінімальною необхідністю податкового планування;
- 2) зі значною необхідністю податкового планування;
- 3) з максимальною необхідністю податкового планування;
- 4) з необхідністю зміни діяльності.

Існують й інші думки щодо доцільності організації податкового планування на підприємстві. Так, А. Єлісеєв вважає, що податкове планування доцільно завжди, незалежно від фінансового стану підприємства [3]. А визначальним фактором, який впливає на процес його організації, є фінансові можливості суб'єкта господарювання. Не можемо з цим твердженням погодитися, адже без наявності достатньої суми грошових коштів ні утримувати окремий структурний підрозділ, ні виділяти в штаті посаду для виконання функцій податкового планування, просто неможливо.

Проте розрахунок показника рівня податкового тиску дозволяє обґрунтовувати форму організації податкового планування, визначити необхідність залучення фахівців для вирішення окремих питань зі сфери оподаткування. Слід також враховувати, що для вирішення поточних цілей на підприємстві може створюватися тимчасова робоча група із залученням працівників з інших підрозділів підприємства (бухгалтерська служба, юридичний, планово-економічний та фінансовий відділи тощо), де вони працюють на постійній основі. Такий підхід до форми організації податкового планування на підприємстві дозволяє як раз уникнути додаткових витрат, в той же час забезпечуючи виконання поставлених завдань. Крім того, його впровадження, на думку О.А. Магопець [5, с. 175], забезпечує усунення негативних моментів, пов'язаних з відсутністю бази інформаційного забезпечення прийнятих в області податкового планування управлінських рішень, уникнення розривів інформаційного поля, встановлення зворотного зв'язку між структурними підрозділами підприємства.

В межах однієї операції (угоди) функції з податкового планування здійснюються працівниками бухгалтерської служби. Якщо ж передбачено укладання угода на велику суму грошових коштів або дослідження потребує вся діяльність підприємства в цілому, то доцільним є залучення зовнішніх фахівців. Це можуть бути представники аудиторських чи консалтингових фірм. При чому фахівці з податкового планування повинні мати ґрунтовні знання в сфері податкового законодавства та розуміти усі нюанси податкового законодавства.

Звичайно, що в сучасних умовах господарювання працівники бухгалтерської служби добре обізнані із законодавчими актами, що регулюють оподаткування. Проте працівники спеціалізованих фірм частіше виконують вказані функції на практиці, тому мають значно більший досвід у вирішенні даного питання. В той же час використання послуг аудиторських чи консалтингових фірм призведе до зростання витрат, тоді як несистематичне висунення завдання до бухгалтера підприємства (щодо здійснення податкового планування) не вимагає понесення додаткових витрат.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Податкове планування – цілеспрямована діяльність платника, спрямована на максимальне використання чинного законодавства з метою досягнення найбільшого фінансового результату шляхом законної оптимізації господарської діяльності підприємства з точки зору її податкових наслідків.

Встановлено, що визначення доцільності податкового планування залежить від фінансових можливостей підприємства, а також від суми податків, що сплачуються протягом податкового періоду в порівнянні з валовою доданою вартістю підприємства за відповідний період, тобто від податкового тиску. В першу чергу, визначення доцільності податкового планування вплине на вибір суб'єкта його здійснення на підприємстві – створений підрозділ (на тимчасовій чи постійній основі), окремих працівників, залучені сторонні фахівці.

Організація податкового планування на підприємстві дозволить зробити висновки щодо подальшої діяльності господарюючого суб'єкта в частині податкового навантаження та знизити податковий тиск в конкретній ситуації.

Список використаної літератури:

1. *Грінко А.П.* Дослідження організації податкового планування як однієї з умов ефективного розвитку вітчизняних підприємств [Електронний ресурс] / *А.П. Грінко, Т.В. Бочуля, І.С. Волошенюк* // Технологический аудит и резервы производства. – 2016. – № 6 (4). – С. 15–20. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2016_6\(4\)_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2016_6(4)_4).
2. *Забаренко Ю.О.* Економічний механізм податкового планування на промисловому підприємстві : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.08 / *Ю.О. Забаренко* ; Ін-т економіки пром-сті НАН України. – Донецьк, 2008. – 20 с.
3. *Слісєєв А.* Організація податкового планування на підприємстві [Електронний ресурс] / *А.Слісєєв.* – Режим доступу : http://www.vlasnasprava.info/ua/business_az/how_to_grow/taxation.html?m=publications&t=rec&id=474.
4. *Лайчук С.М.* Податкова політика суб'єктів малого бізнесу / *С.М. Лайчук* // Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 393–399.
5. *Магопець О.А.* Методологічні підходи до організації податкового планування на підприємстві [Електронний ресурс] / *О.А. Магопець* // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія : Економічні науки. – 2009. – Вип. 16 (2). – С. 171–181. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_16\(2\)_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_16(2)_30).
6. *Ракитіна А.Ю.* Особливості організації податкового планування на підприємстві [Електронний ресурс] / *А.Ю. Ракитіна* // Управління розвитком. – 2013. – № 21. – С. 119–121. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_21_49.
7. *Ходякова О.В.* Концепція реалізації ефективного податкового планування на підприємстві / *О.В. Ходякова, А.С. Лук'яненко* // Бізнес-Інформ. – 2012. – № 3. – С. 213–218.
8. *Шкроміда Н.Я.* Податкове планування як елемент формування облікової політики на підприємстві [Електронний ресурс] / *Н.Я. Шкроміда* // Вісник Прикарпатського університету. Серія : Економіка. – 2015. – Вип. 11. – С. 141–145. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vpu_Ekon_2015_11_29.

9. Щеглов Е. Налоговое планирование и решение налоговых споров [Электронный ресурс] / Е.Щеглов. – Режим доступа : <https://www.legalalliance.com.ua/ukr/publikacii/nalogovoe-planirovanie-i-resenie-nalogovyh-sporov/>.
10. Fuest C. Profit shifting and «Aggressive» tax planning by multinational firms: Issues and options for reform / C.Fuest, C.Spengel, K.Finke, J.H. Heckemeyer, H.Nusser // World Tax Journal. – 2013. – № 4 (3). – Pp. 307–324.

References:

1. Grin'ko, A.P., Bochulja, T.V. and Voloshenjuk, I.Je. (2016), «Doslidzhennja organizacii' podatkovogo planuvannja jak odniji z umov efektyvnogo rozvytku vitchyznjanyh pidpryjemstv», *Tehnologicheskij audit y rezervy proizvodstva*, No. 6 (4), pp. 15–20, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2016_6\(4\)_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2016_6(4)_4)
2. Zabarenko, Ju.O. (2008), *Ekonomichnij mehanizm podatkovogo planuvannja na promyslovomu pidpryjemstvi*, avtoref. dys... kand. ekon. nauk, 08.00.08, In-t ekonomiky prom-sti NAN Ukrai'ny, Donec'k, 20 p.
3. Jelisjejev, A., *Organizacija podatkovogo planuvannja na pidpryjemstvi*, available at: http://www.vlasnasprava.info.ua/business_az/how_to_grow/taxation.html?_m=publications&_t=rec&id=474
4. Lajchuk, S.M. (2006), «Podatkova polityka sub'ektiv malogo biznesu», *Visnyk ZhDTU*, Serija *Ekonomichni nauky*, No. 4 (38), pp. 393–399.
5. Magopec', O.A. (2009), «Metodologichni pidhody do organizacii' podatkovogo planuvannja na pidpryjemstvi», *Naukovi praci Kirovograds'kogo nacional'nogo tehničnogo universytetu*, Serija *Ekonomichni nauky*, Vol. 16 (2), pp. 171–181, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_16\(2\)_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_16(2)_30)
6. Rakytina, A.Ju. (2013), «Osoblyvosti organizacii' podatkovogo planuvannja na pidpryjemstvi», *Upravlinnja rozvytkom*, No. 21, pp. 119–121, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_21_49
7. Hodjakova, O.V. and Luk'janjenko, A.S. (2012), «Konceptija realizacii' efektyvnogo podatkovogo planuvannja na pidpryjemstvi», *Biznes-Inform*, No. 3, pp. 213–218.
8. Shkromyda, N.Ja. (2015), «Podatkove planuvannja jak element formuvannja oblikovoi' polityky na pidpryjemstvi», *Visnyk Prykarpats'kogo universytetu*, Serija *Ekonomika*, Vol. 11, pp. 141–145, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vpu_Ekon_2015_11_29
9. Shheglov, E., *Nalogovoe planirovanie i reshenie nalogovyh sporov*, available at: <https://www.legalalliance.com.ua/ukr/publikacii/nalogovoe-planirovanie-i-resenie-nalogovyh-sporov/>
10. Fuest, C., Spengel, C., Finke, K., Heckemeyer, J.H. and Nusser, H. (2013), «Profit shifting and «Aggressive» tax planning by multinational firms: Issues and options for reform», *World Tax Journal*, No. 4 (3), pp. 307–324.

ГРАБЧУК Ірина Леонідівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- комп'ютеризація бухгалтерського обліку;
- проблеми організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

ЛАЙЧУК Світлана Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- методика обліку орендних та лізингових операцій.

Стаття надійшла до редакції 16.06.2017.