

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**ОЛІХОВСЬКИЙ ВОЛОДИМИР ЯРОСЛАВОВИЧ**

УДК 658:005:336.22

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**МЕТОДИ ТА ІНСТРУМЕНТИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ В  
СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА**

08.00.04 – економіка та управління підприємствами  
(за видами економічної діяльності )

08 – Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело  
\_\_\_\_\_ / В.Я.Оліховський /

Науковий керівник: Загородній Анатолій Григорович, кандидат економічних  
наук, професор

Львів – 2018

## АНОТАЦІЯ

*Оліховський В.Я.* Методи та інструменти податкового планування в системі менеджменту підприємства. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (доктора філософії) за спеціальністю 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)». – Національний університет «Львівська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Львів, 2018.

Дисертацію присвячено розкриттю теоретико-методологічних та прикладних аспектів податкового планування та вирішення завдання оптимізації податкових платежів та податкового навантаження підприємства через методи, інструменти й моделі податкового планування.

Одним із основних завдань фінансово-господарської діяльності підприємства є одержання прибутку, який залишається в його розпорядженні після сплати податків та інших обов'язкових платежів. Тому основна увага менеджменту підприємства має бути спрямована на збільшення доходів, зменшення витрат та на оптимізацію податкових платежів. Для ефективної роботи менеджменту підприємствам щодо оптимізації податкових платежів необхідно використовувати системний підхід з організації податкового планування, який є основою концепції податкового планування. Актуальність обраної теми полягає у реалізації концепції податкового планування на підприємстві через її складові – принципи, методи, інструменти та моделі.

У першому розділі «Теорія та прикладні аспекти реалізації концепції податкового планування на підприємствах» розкрито суть, мету, завдання, види податкового планування. Запропоновано поняття «концепція податкового планування» та обґрунтовано його складові. Досліджено принципи податкового планування та розкрито зміст кожного з них. Систематизовано загальні та спеціальні методи податкового планування та виокремлено три групи спеціальних методів податкового планування. Розкрито суть інструментів

податкового планування та обґрунтована послідовність етапів їх розроблення. Проаналізовано податкове навантаження та сучасний стан використання методів та інструментів податкового планування.

Офіційні статистичні дані свідчать про значне податкове навантаження на підприємства України, яке коливається від 33,8 % до 37,3 % від ВВП. В таких умовах очевидним є пошук менеджментом підприємства шляхів оптимізації податкових платежів або зміни терміну їх сплати, що дасть змогу акумулювати кошти та додатковий час для стабілізації його фінансового стану.

Вагоме місце в системі менеджменту підприємства та в його податковій політиці займає податкове планування, суть якого полягає у виборі між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності та розміщення активів підприємства задля досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому. Воно базується на максимальному використанні усіх законодавчо визначених податкових пільг, альтернативних податкових рішень, прогалин податкового законодавства та інших способів оптимізації податкових платежів.

Концепція податкового планування – система поглядів платників податків щодо максимального використання можливостей чинного законодавства з метою зменшення податкових платежів чи зміни терміну їх сплати і, відповідно, – збільшення доходів і прибутків суб'єктів господарювання. Концепція податкового планування на підприємстві базується на відповідних принципах, а її реалізують, використовуючи методи, інструменти та моделі оптимізації податкових платежів, що дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, підвищити ефективність планування податків, змінити термін сплати чи оптимізувати податкові платежі.

У роботі розглянуто та узагальнено систему показників оцінювання податкового навантаження на підприємство, що дає змогу охарактеризувати різні аспекти впливу податкової системи на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. Інформаційною базою для розрахунків цих показників є дані бухгалтерського (фінансового), податкового та

управлінського обліку, а також офіційні статистичні дані.

У другому розділі «Використання методів та інструментів податкового планування на підприємствах» розкрито практичну реалізацію методів та інструментів податкового планування. У дисертаційній роботі обґрунтована відповідність між методами та інструментами податкового планування.

Досліджено використання в податковому плануванні елементів облікової політики. Розглянуто використання методу зміни термінів сплати податкових платежів через відтермінування, розтермінування податкових платежів чи використання податкового векселя. Проведено аналіз податкового навантаження на оплату праці та запропоновано види відносин (трудових, цивільно-правових, господарських) із фізичними особами (працівниками).

Облікова політика підприємства відіграє важливу роль у податковому плануванні. З одного боку її розглядають як нормативний документ, який здійснює вплив на методичну, організаційну та технологічну складову податкового планування, з іншого боку – як метод податкового планування, який дає змогу оптимізувати податкові платежі, перенести базу оподаткування або терміни сплати податків, використовуючи певні інструменти податкового планування. Суть податкового аспекту формування облікової політики підприємства полягає в тому, що з визначених законодавством варіантів ведення обліку вибирають той, який має переваги перед іншими з погляду оптимізації податкових платежів або перенесення бази оподаткування на майбутні періоди.

Одним із важливих інструментів податкового планування є зміна терміну сплати податку чи збору, суть якого полягає у перенесенні уповноваженим органом контролю установленого терміну сплати податку (збору) на пізніший. Зміна терміну не скасовує існуючого й не створює нового обов'язку щодо сплати податку й збору. Зміна терміну сплати податку здійснюють через: відтермінування податкових зобов'язань, розтермінування податкових зобов'язань та податковий вексель. Зміна терміну сплати податкових зобов'язань, як метод податкового планування, дає змогу платникам податків:

попередити виникнення або нагромадження податкового боргу (податкового зобов'язання), уникнути нарахувань штрафних санкцій та пені за несвоєчасну оплату податкового боргу, включити суму нарахованих процентів за користування відтермінуванням чи розтермінуванням податкових зобов'язань (боргу) до витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, надати підприємству додатковий час для стабілізації його фінансового стану.

За сучасної системи оподаткування в Україні податкове навантаження на фонд оплати праці працівників підприємства становить 41,5 %, з урахуванням податків і внесків, що стягують з найманих працівників. Запропонований автором метод вибору виду відносин (трудових, цивільно-правових та господарських) із фізичною особою (працівником) полягає у виборі тих відносин, для яких характерним є менше податкове навантаження на доходи (оплату праці). Усі нарахування і відрахування, пов'язані із заробітною платою і платниками яких є як працедавець, так і працівник, до бюджету перераховує підприємство, яке виплачує заробітну плату та виконує функцію податкового агента. Тому одна й та сама сума, виплачена фізичній особі (працівникові) може, залежно від виду відносин та документального підтвердження, зумовити різне податкове навантаження на доходи (оплату праці).

Розглянувши види відносин із фізичними особами (працівниками), їх вплив на податкове навантаження та витрати підприємства, зроблено висновок, що альтернативним варіантом для підприємства є вивід працівників за його штат з наступним оформленням їх суб'єктами підприємницької діяльності – платниками єдиного податку, які продовжують працювати на колишньому місці і виконувати свої попередні обов'язки, але вже на підставі цивільно-правового, а не трудового договору, а також використання аутсорсингу, що передбачає вивід персоналу за штат компанії – замовника і оформлення його у штат компанії – провайдера. Таким чином, підприємство залишається для звільнених осіб фактичним працедавцем, а формально вони перебувають у штаті аутсорсингового підприємства, яке платить їм зарплату, а також здійснює

всі належні відрахування до бюджету.

Використання методів та інструментів податкового планування дає змогу дотримуватись норм чинного законодавства, контролювати виконання податкових зобов'язань, оптимізувати податкові платежі та витрати, зменшити податкове навантаження підприємства.

У третьому розділі «Технологічні карти податкового планування в системі інструментів податкового планування на підприємствах» розкрито суть технологічних карт, їхню класифікацію, сфери їх використання. Автором запропоновано визначення терміну «технологічна карта податкового планування». Розроблено класифікацію технологічних карт податкового планування та виділено її основні елементи. Запропоновано та згруповано показники розрахунку економічної ефективності реалізації концепції податкового планування та ефективності використання в податковому плануванні технологічних карт.

Технологічна карта податкового планування (далі – ТКПП) – нормативний документ складений на певні податки, метод, інструмент чи модель оптимізації податкових платежів, що містить інструкції та рекомендації для реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Для цілей податкового планування автором запропонована класифікація ТКПП. Жодних нормативних документів на розроблення ТКПП сьогодні не існує, тому підприємство не є обмеженим при виборі елементів технологічних карт. Залежно від специфіки та складності операцій елементи ТКПП можна скорочувати або доповнювати новими. Користувачами ТКПП є безпосередньо відділ податкового планування або уповноважений фахівець податкового планування (бухгалтер, фінансовий директор, юрист тощо) та працівники, які задіяні на одному з етапів податкового планування.

У роботі автором досліджено показники оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві. Аналіз різних методів та особливостей групування показників оцінювання ефективності реалізації податкового планування на підприємстві, дав змогу виділити три

групи показників.

До першої групи запропоновано відносити показники абсолютного та відносного зменшення податкових платежів суб'єкта господарювання, які дають змогу побачити загальний ефект – результат реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

До другої групи показників віднесено показники абсолютного та відносного зменшення податкового навантаження, які дають змогу оцінити результат реалізації концепції податкового планування на підприємстві, через зміну його податкового навантаження.

Третю групу формують показники, які дають змогу розрахувати ефективність податкового планування. Ці показники поділено на дві підгрупи – загальні та часткові.

До загальних показників розрахунку ефективності податкового планування підприємства відносять: ефект від реалізації податкового планування на підприємстві, коефіцієнт ефективності реалізації концепції податкового планування, коефіцієнт ефективності діяльності відділу з реалізації податкового планування підприємства, показник коректності служби податкового планування.

До часткових показників розрахунку ефективності податкового планування підприємства запропоновано відносити коефіцієнти ефективності використання методів, інструментів, моделей податкового планування, податкових пільг, альтернативних податкових рішень, прогалин законодавства та технологічних карт податкового планування. За допомогою цих показників менеджмент підприємства має змогу приймати рішення щодо доцільності впровадження цих способів оптимізації податкових платежів та вносити корективи для їхньої реалізації на підприємстві.

**Ключові слова:** податки, податкове навантаження, концепція, принципи, методи, інструменти, моделі, технологічні карти податкового планування, ефективність реалізації концепції податкового планування.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### 1. Наукові праці, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації

#### 1.1. Монографія

1. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г. 2015. Технологічні карти податкового планування В: Н. Ronka і А. Zahorodnego ред. *Wubrane zagadnienia wspolczesnej rachunkowosci w Polsce i na Ukraine*. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej. с. 263-276 (*Особистий внесок автора: виділено основні елементи технологічних карт податкового планування, запропонована їхня класифікація та наведено приклад технологічної карти податкового планування*).

#### 1.2. Публікації у наукових фахових виданнях України та у виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз даних

2. Оліховський, В.Я., 2009. Напрями реалізації внутрішньовиробничого податкового планування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 647, с. 146-151.

3. Оліховський, В.Я., 2010. Методика розрахунку сумарного податкового навантаження виробництва певного виду продукції. *Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту*. Серія: «Економіка і менеджмент», 2 (8), с. 95-101.

4. Оліховський, В.Я., 2012. Теоретичні аспекти податкового планування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 722, с. 177-181.

5. \* Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2013. Зміна термінів сплати податків як елемент податкового планування. *Вісник Хмельницького національного університету*. Серія: «Економічні науки», 2 (2), с. 71-76. (*Міжнародні наукометричні бази даних: Російський індекс наукового*

---

\* Видання одночасно належить до наукових видань, які включені до міжнародних наукометричних баз даних



цитування, *Index Copernicus*, *Академія Google*) (Особистий внесок автора: розглянуто з погляду податкового планування механізм зміни термінів сплати грошових зобов'язань (податкового боргу).

6.\* Оліховський, В.Я., 2014. Шляхи оптимізації податкового навантаження на оплату праці. *Бізнес Інформ*, 6, с. 218-222. (Міжнародні наукометричні бази даних: *Ulrichsweb Global Serials Directory*, *Research Papers in Economics*, *Російський індекс наукового цитування*, *Index Copernicus*, *Directory of Open Access Journals*, *CiteFactor*, *Academic Journals Database*, *Scientific Indexing Services*, *Advanced Science Index*, *Open Academic Journals Index*, *GetInfo*, *BASE*, *InfoBase Index*, *OpenAIRE*, *WorldCat*, *SUNCAT Union Catalogue*, *COPAC Union Catalogue*, *Open Access Library*, *J-Gate*, *Академія Google*, *Research Bible*).

7. Оліховський, В.Я., 2014. Технологічні карти та можливості їх використання у податковому плануванні. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*, Серія: «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 794, с. 295-304.

8.\* Оліховський, В.Я., 2014. Використання резервів як інструменту податкового планування. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія: «Економічні науки», 7 (3), с. 140-144. (Міжнародні наукометричні бази даних: *Index Copernicus*, *Академія Google*).

9.\* Olikhovskiy, V. and Zagorodniy, A., 2017. Concept of tax planning at the enterprise. *Economics, Entrepreneurship, Management*, 4 (1), p.15-24. (Міжнародні наукометричні бази даних: *Російський індекс наукового цитування*, *Index Copernicus*, *CrossRef*) (Особистий внесок автора: розкрито суть концепції податкового планування та її складові, досліджено принципи податкового планування та розкрито зміст кожного з них, запропоновано виокремлення трьох груп спеціальних методів податкового планування, розглянуто інструменти податкового планування та обґрунтована послідовність етапів розроблення інструментів податкового планування).

---

\* Видання одночасно належить до наукових видань, які включені до міжнародних наукометричних баз даних

## 2.Опубліковані праці апробаційного характеру

10. Оліховський, В.Я., 2008. Внутрішньовиробниче податкове планування в системі оптимізації податкового навантаження на підприємство. В: *Маркетинг та логістика в системі менеджменту: VII Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 6-8 Листопад 2008. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

11. Оліховський, В.Я., 2009. Напрями внутрішньовиробничого податкового планування. В: *Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України: Наукова конференція аспірантів, пошукувачів та магістрів*. Львів, Україна, 26 Лютий 2009. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

12. Оліховський, В.Я., 2010. Вплив структури витрат на податкове навантаження підприємства. В: *Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні: Міжнародна науково-практична конференція*, Тернопіль, Україна, 23-24 Квітень 2010. Тернопіль: Крок.

13. Оліховський, В.Я., 2010. Розрахунок сумарного податкового навантаження виробництва певного виду продукції. В: *Nastoleni moderni vedy: VI Mezinarodna vedecko – prakticka conference – 2010, Dil 2. Ekonomicke vedy*, Praha, Česká republika, 29 Září - 05 Říjen 2010. Praha: Publishing House «Education and Scienoe».

14. Оліховський, В.Я., 2011. Податкове навантаження певного виду продукції. В: *Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами: II Наукова конференція аспірантів, пошукувачів та магістрів*. Львів, Україна, 17-18 Березень 2011. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

15. Оліховський, В.Я., 2011. Види податкового планування. В: *Сучасні проблеми економіки та менеджменту: Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 10-12 Листопад 2011. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

16. Оліховський, В.Я., 2013. Моделі поведінки платників податків. В:

*Naukowa przestrzen Europy – 2013: IX Międzynarodowa naukowa-praktyczna konferencji Ekonomiczne nauki*, Przemysł, Polska, 07-15 Kwiecień 2013. Przemysł: Nauka i studia.

17. Оліховський, В.Я., 2013. Аутсорсинг персоналу як елемент податкового планування. В: *Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин: Міжнародна науково-практична конференція*. Севастополь, Україна, 16-18 Травень 2013. Сімферополь: ТНУ ім. В.І. Вернадського.

18. Оліховський, В.Я., 2013. Використання методу відтермінування (розтермінування) грошових зобов'язань (податкового боргу) в податковому плануванні. В: *Інновації в маркетингу: теорія і практика: Міжнародна науково-практична конференція*. Одеса, Україна, 17-18 Травень 2013. Одеса: ЦЕДР.

19. Оліховський, В.Я., 2014. Податкове навантаження на оплату праці та його оптимізація. В: *Проблеми підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах ринкового середовища: III Всеукраїнська науково-практична конференція*. Дніпропетровськ, Україна, 24 Березень 2014. Дніпропетровськ: Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля.

20 Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014. Використання облікової політики в податковому плануванні. В: *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: III Міжнародна науково-практична конференція присвячена 70-річчю кафедри обліку підприємницької діяльності*. Київ, Україна, 3-4 Квітень 2014. Київ: КНЕУ. (Особистий внесок автора: розглянуто суть податкового аспекту побудови облікової політики).

21. Оліховський, В.Я., 2014. Резерв сумнівних боргів як інструмент податкового планування. В: *Соціально-економічна інтеграція України у глобальну інноваційну економіку: досвід підприємств і регіонів: Міжнародна науково-практична конференція*. Черкаси, Україна, 26-27 Вересень 2014. Черкаси: ЧДТУ.

22. Оліховський, В.Я., 2014. Визначення складу та порядку створення

резерву (забезпечень) майбутніх витрат і платежів як інструмент податкового планування. В: *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: III Міжнародна науково-практична конференція*. Тернопіль, Україна, 10-11 Жовтень 2014. Тернопіль: ТНЕУ.

23. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014. Застосування технологічних карт у податковому плануванні. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи: Міжнародна науково-практична конференція*. Кам'янець-Подільський, Україна, 23 Жовтень 2014. Тернопіль: Крок. (Особистий внесок автора: розглянуто суть технологічних карт податкового планування, наведено їхню класифікацію).

24. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014. Використання резервів у податковому плануванні. В: *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: II Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 24-25 Жовтень 2014. Львів: Видавництво Львівської політехніки. (Особистий внесок автора: розглянуто види резервів та їх застосування у податковому плануванні).

25. Оліховський, В.Я., 2015. Методи та інструменти податкового планування. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств: Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 20 Березень 2015. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

26. Olikhovskiy, V.YA and Zagorodniy, A.G. 2015. Mapy procesów w planowaniu podatkowym. В: *Wybrane zagadnienia wspolcze snej achunkowosfl w Polsce i na Ukrainie: Miedzynarodowa konferencja naukowa*. Lublin, Polska 21-22 Maj 2015. Lublin: UMCS. (Особистий внесок автора: розглянуто застосування технологічних карт податкового планування).

27. Olihovskyi, V. 2015. Instruments of tax planning. В: *Simpozionul științific al tinerilor cercetători: XIII-a Simpozionul științific al tinerilor cercetători*. Chișinău, Moldova, 23-24 Aprilie 2015. Chișinău: ASEM.

28. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2015. Суть ризиків податкового планування. В: *Теорія і практика сучасної економіки: XVI Міжнародна науково-практична конференція*. Черкаси, Україна, 19 Листопад 2015. Черкаси: ЧДТУ. (Особистий внесок автора: визначено суть ризиків податкового планування).

29. Оліховський, В.Я., 2016. Теоретичні аспекти податкової конкуренції. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств: II Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 18 Березень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

30. Оліховський, В.Я., 2016. Податкова конкуренція як напрям оптимізації податкових платежів. *Облік і оподаткування: реалії та перспективи: Всеукраїнська науково-практична конференція*. Ірпінь, Україна, 29-31 Березень 2016. Ірпінь: Університет ДФС України.

31. Оліховський, В.Я., 2016. Інформаційне забезпечення податкового планування на підприємстві. В: *Управління економічними процесами на макро- і мікрорівні: проблеми та перспективи вирішення: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 14-15 Квітень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

32. Оліховський, В.Я., 2016. Формування інформаційної системи податкового планування на підприємстві. В: *Фінанси, банківництво, страхування: Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 22-23 Вересень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

33. Оліховський, В.Я., 2016. Особливості застосування податкового векселя у податковому плануванні. В: *Проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та оподаткування: Всеукраїнська науково-практична конференція*. Дніпро, Україна, 22-24 Листопад 2016. Дніпро: НГУ.

34. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017. Принципи податкового планування. В: *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту*

*підприємства: III Міжнародна науково-практична конференція. Львів, Україна, 27-28 Квітень 2017. Львів: Видавництво Львівської політехніки (Особистий внесок автора: розглянуто сутність загальних та спеціальних принципів податкового планування).*

35. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017. Технологічні карти як інструмент покращення якості податкового планування суб'єктів господарювання. В: *Управління якістю в освіті та промисловості: досвід, проблеми та перспективи: III Міжнародна науково-практична конференція пам'яті професора Петра Столярчука. Львів, Україна, 11-12 Травень 2017. Львів: Видавництво Львівської політехніки. (Особистий внесок автора: розглянуто структуру технологічних карт податкового планування та етапи їх розроблення).*

36. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2018. Показники оцінювання економічної ефективності реалізації концепції податкового планування В: *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України: XII Всеукраїнська науково-практична конференція. Одеса, Україна, 31 Травень – 1 Червень 2018. року: Одеса: Бондаренко М.О. (Особистий внесок автора: запропоновано показники оцінювання ефективності методів, інструментів, схем, технологічних карт податкового планування).*

37. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2018. Оцінювання економічної ефективності використання технологічних карт податкового планування В: *Фінансовий ринок: інституції та інструменти: XVII Міжнародна наукова конференція. Львів, Україна, 3-6 Червень 2018. Львів: Видавництво Львівської політехніки (Особистий внесок автора: запропоновано показники оцінювання ефективності технологічних карт податкового планування).*

### **3. Опублікована праця, яка додатково відображає наукові результати дисертації**

38. Оліховський, В.Я., Загородній, А.Г., Вознюк, Г.Л. та Лучишин, Л.М. 2017. *Податки. Оподаткування. Податкове планування. Львів: ЗУКЦ.*

## ANNOTATION

*Olikhovskiy V.YA.* Methods and tools of tax planning in management system of the enterprise. – Qualifying scientific work on the rights of manuscript.

Dissertation in order to obtain a scientific degree of Candidate of Economic Sciences (Doctor of Philosophy) of specialty 08.00.04 – Economics and Management of Enterprises (by the types of economic activity). – Lviv Polytechnic National University of Ministry of Education and Science of Ukraine, Lviv, 2018.

The dissertation is devoted to the disclosure of theoretical, methodological and applied aspects of tax planning and solving the problem of optimization of tax payments and tax burden of the enterprise using methods, tools and model of tax planning.

Provision of profit remaining after payment of taxes and other obligatory payments is one of the main tasks of financial and economic activity of almost all enterprises. Therefore, the focus of management at the enterprise should be directed towards increasing revenues and reducing cost of optimizing tax payments. For efficient management of enterprises in relation to optimization of tax payments, it is necessary to use systematic approach for tax planning organizing, which is the basis of the concept of tax planning. The relevance of scientific research is due to necessity to implement the concept of tax planning at the enterprise through its components: principles, methods, tools and models.

In the first chapter «Theory and applied aspects of the implementation of concept of tax planning at the enterprises», the essence, purpose, tasks and types of tax planning are considered. The notion of «tax planning concept» is proposed and its components are substantiated. The principles of tax planning are explored and the content of each of them is disclosed. The general and special methods of tax planning are systematized and three groups of special methods of tax planning are described. The essence of tax planning tools is explained and the sequence of stages of development of tax planning tools is substantiated. The tax burden and the current state of using tax planning methods and tools are analyzed.

Official statistics show a significant tax burden on Ukrainian enterprises which

ranges from 33,8 % to 37,3 % of GDP. In such circumstances, it is obvious that the enterprise management searches for ways of optimizing tax payments or changing their payment periods that will allow them to accumulate funds and additional time for stabilizing its financial condition.

Tax planning has an important place in the enterprise management system and in its tax policy. The choice between different options for implementation of financial and economic activity and the placement of assets of enterprise in order to achieve the lowest level of tax burden is the essence of tax planning. It is based on the maximum use of all legal tax benefits, alternative tax decisions, gaps in tax laws and other ways of tax payments optimization.

The concept of tax planning is the system of taxpayer's views on maximum use of the possibilities of current legislation in order to reduce the tax payments or change their payment period and, accordingly, increase income and profits of economic entities. The concept of tax planning at the enterprise is based on related principles and it is implemented using methods, tools and models of tax payments optimization that allows to control the payment of tax liabilities, to increase the effectiveness of tax planning, to change the payment deadline or to optimize tax payments.

The general system of indicators of estimation of tax burden of the enterprise is considered, that allows to characterize various aspects of the influence of tax system on the financial and economic activity of the enterprise. The data of accounting (financial), tax and management accounting, as well as official statistics are the information base for calculating these indicators.

In the second chapter «The use of methods and tools of tax planning at the enterprises», the practical implementation of methods and tools of tax planning is disclosed. In dissertation the correspondence between methods and tools of tax planning is substantiated.

The use of elements of accounting policies in tax planning is analyzed. The use of the method of changing the payment deadlines for tax liabilities by delaying, dividing the tax payments or by using the tax promissory note is considered. The



analysis of the tax burden on labor remuneration is made and types of relations (labor, civil, economic) with individuals (employees) are realized.

The accounting policy of the enterprise plays an important role in tax planning. On the one hand, it is considered as a normative document that influences the methodological, organizational and technological component of tax planning. On the other hand, accounting policy is considered as a method of tax planning that allows to optimize tax payments, to transfer the tax base or payments deadlines for tax liabilities using certain instruments of planning. The essence of tax aspect of formation of accounting policy of the enterprise is that the enterprise chooses one of accounting options determined by the legislation that has advantages over others in terms of optimization of tax payments or in terms the transfer of tax base for future periods.

The change of payment period for taxes or liabilities is one of the most important tools for tax planning. The essence of this instrument is the transfer by the control authority of the established period of the tax (liabilities) payment on later period.

Changing the term does not cancel the existing one and does not create a new obligation to pay tax and fee. The change of the tax period is carried out through: delaying of tax liabilities, pledging of tax liabilities and a tax bill. Changing the term of payment of tax liabilities as a method of tax planning allows taxpayers: to prevent the emergence or accumulation of tax debt (tax liability), to avoid charging penalties and fines for late payment of tax debt, to include the amount of accrued interest for the use of delayed or pledging of tax liabilities (debt) to expenses for the purpose of determining the object of taxation of income tax, to give the enterprise additional time to stabilize its financial state.

Under the modern system of taxation in Ukraine, the tax burden on the labor remuneration of employees is 41,5%, including taxes and contributions levied on wage earners. The method to choose the type of relations (labor, civil and economic) with an individual (employee) proposed by the author consist in choosing those relations, which are characterized by less tax burden on income (wages). All charges

and deductions related to wages and payers of both the employer and the employee are transferred to the budget by the enterprise which pays wages and acts as a tax agent. Therefore, the same amount paid to an individual (employee) may lead to a different tax burden on income (wages) depending on the type of relationship and documentary confirmation.

By considering the types of relations with individuals (employees), their impact on the tax burden and costs of the enterprise, it is concluded that the alternative option for the enterprise is the withdrawal of employees from its staff, followed by the registration of their business entities - payers of the single tax, which continue to work at the same place and fulfill their previous responsibilities, but already on the basis of a civil law, not an employment contract, as well as the use of outsourcing, which involves the withdrawal of employees from the staff company - customer and hiring them in a state company - provider. Thus, the company remains for the dismissed persons as the actual employer, and formally they are in the state of the outsourcing company, which pays them a salary, and also makes all appropriate deductions to the budget.

The use of tax planning methods and tools enables compliance with applicable law, control the fulfillment of tax obligations, optimize tax payments and expenses and reduce the tax burden of the enterprise.

In the third chapter «Technological maps of tax planning in the system of tax planning tools at the enterprise», the essence of technological maps, their classification and the scope of their use are explored. The author proposes the definition of concept of «technological map of tax planning». The classification of technological map of tax planning is developed and their main elements are highlighted by author. The indicators of calculation of economic efficiency of the implementation of the concept of tax planning and the efficiency of use of technological maps in the tax planning are proposed and grouped.

Technological tax planning map is a regulatory document compiled for certain taxes, method, tool or model of optimizing tax payments, which contains instructions and recommendations for the implementation of the concept of tax planning at the

enterprise.

For the purposes of tax planning, the author proposed classification of technological tax planning maps. There are no normative documents for the development of technological map of tax planning today, therefore, the enterprise is not limited in choosing the elements of technological maps. Depending on the specifics and complexity of the operations, the elements of the technological tax planning maps can be reduced or supplemented by new ones. The tax planning department or authorized tax planning specialist (for example, accountant, financial director, lawyer, etc.) and employees who are involved in one of the stages of tax planning are the users of technological tax planning maps.

In this dissertation author analyzes the indicators of the evaluation of the effectiveness of the concept of tax planning in the enterprise. The analysis of various methods and features of grouping the assessment indicators of the effectiveness of tax planning implementation at the enterprise made it possible to distinguish three groups of indicators.

The author proposes to include indicators of absolute and relative reduction of tax payments of the enterprise in first group of indicators. They give an opportunity to see the overall effect – the result of the implementation of the concept of tax planning at the enterprise.

The indicators of absolute and relative deviation of the tax burden of the enterprise belong to the second group. They allow to evaluate the result of the implementation of the concept of tax planning in the enterprise due to changes in its tax burden.

The indicators for calculation of the efficiency of tax planning of the enterprise form the third group of indicators. These indicators are divided into two subgroups - general and partial indicators.

The general indicators of calculation of effectiveness of tax planning at the enterprise include: the effect of implementation of tax planning at the enterprise, the coefficient of effectiveness of implementation of the concept of tax planning, the efficiency ratio of the department ency of the department for the implementation of

tax planning at the enterprise, the indicator of correctness of the tax planning service.

The author suggests to include the coefficients of efficiency of using methods, tools, models of tax planning, tax breaks, alternative tax decisions, gaps in legislation and technological maps of tax planning to the partial indicators of the calculation of effectiveness of tax planning at the enterprise.

Using these indicators enterprise management is able to make decisions about the feasibility of introducing these methods for optimizing tax payments and making adjustments for their implementation at the enterprise.

**Key words:** taxes, tax burden, concept, principles, methods, tools, models of technological maps tax planning, effectiveness of the implementation of the concept of tax planning.

## **LIST OF PUBLICATIONS BY THE SUBJECT OF DISSERTATION**

### **1. Publications, in which there are published main scientific results of dissertation**

#### **1.1. Monograph**

1. Olikhovskiy, V.YA. and Zagorodnyi, A.G., 2015. Technological maps of tax planning. In: H. Ronka and A. Zagorodnego, ed. 2015. *Selected issues of modern accounting in Poland and Ukraine*. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, pp. 263-276. (*Personal author's input: the main elements of technological maps of tax planning are highlighted, their classification is proposed, and the example of technological map of tax planning is described*).

#### **1.2. Publications in professional editions of Ukraine and in scientific periodicals and journals, that are cited in the list of international scientometric (peer-reviewed) databases**

2. Olikhovskiy, V.YA., 2009. Direction of implementation of internal production tax planning. *Bulletin of Lviv Polytechnic National University. Series: «Management and entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and problems of development»*, 647, pp.146-151.

3. Olikhovskiy, V.YA., 2010. Methodology of calculation of total tax burden on the production of particular product. *Bulletin of East European University of Economics*

*and Management. Series: «Economics and Management», 2 (8), pp.95-101.*

4. Olikhovskiy, V.YA., 2012. Theoretical aspects of tax planning. *Bulletin of Lviv Polytechnic National University. Series: «Management and entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and problems of development», 722, pp.177-181.*

5. \*Olikhovskiy, V.YA. and Zagorodnyi, A.G., 2013. The change in timing of tax payments as element of tax planning. *Bulletin of Khmelnytsky National University. Series: «Economic Sciences», 2 (2), pp.71-76. (Databases: Russian Science Citation Index, Index Copernicus, GoogleScholar) (Personal author's input: the mechanism of changing the timing of payment of tax liabilities is considered from the point of view of tax planning).*

6. \*Olikhovskiy, V.YA., 2014. Ways of optimizing tax burden on labor remuneration. *Business Inform, 6, pp.218-222. (Databases: Ulrichsweb Global Serials Directory, Research Papers in Economics, Russian Science Citation Index, Index Copernicus, Directory of Open Access Journals, CiteFactor, Academic Journals Database, Scientific Indexing Services, Advanced Science Index, Open Academic Journals Index, GetInfo, BASE, InfoBase Index, OpenAIRE, WorldCat, SUNCAT Union Catalogue, COPAC Union Catalogue, Open Access Library, J-Gate, GoogleScholar, Research Bible).*

7. Olikhovskiy, V.YA., 2014. Technological maps and possibilities of their use in tax planning. *Bulletin of Lviv Polytechnic National University. Series: «Management and entrepreneurship in Ukraine: stages of formation and problems of development», 794, pp.295-304.*

8.\*Olikhovskiy, V.YA., 2014. The use of reserves as tax planning tool. *Scientific Herald of Kherson State University. Series: «Economic Sciences», 7(3), pp.140-144. (Databases: Index Copernicus, GoogleScholar).*

9.\*Olikhovskiy, V. and Zagorodniy, A., 2017. Concept of tax planning at the enterprise. *Economics, Entrepreneurship, Management, 4 (1), pp.15-24. (Databases: Index Copernicus, CrossRef, Russian Science Citation Index)(Personal author's*

---

\* The publication simultaneously belongs to the scientific publications, that are cited in the list of international peer-reviewed databases

*input: the essence of tax planning concept and its components is described, the principles of tax planning are explored and the content of each of them is disclosed, the separation of three groups of special methods of tax planning is proposed, the tax planning tools are reviewed and the sequence of stages of development of tax planning tools is substantiated).*

## **2. Publications that reflect approbations**

10. Olikhovskiy, V.YA., 2008. Internal production tax planning in the system of optimizing the tax burden of the enterprise. In: *Marketing and logistics in the management system: VII International scientific and practical conference*. Lviv, Ukraine, 6-8 November 2008. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University.

11. Olikhovskiy, V.YA., 2009. Directions of internal production tax planning. In: *Problems of Accounting, Control and Analysis in Economy of Ukraine: Scientific Conference of Postgraduates, Researchers and Masters*. Lviv, Ukraine, 26 February 2009. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University.

12. Olikhovskiy, V.YA., 2010. Influence of the structure of expenses on the tax burden of the enterprise. In: *State and Prospects of Development of Accounting and Analytical System in Ukraine: International Scientific and Practical Conference*, Ternopil, Ukraine, 23-24 April, 2010. Ternopil: Krok.

13. Olikhovskiy, V.YA., 2010. Calculation of the total tax burden on the production of particular product. In: *Nastoleni moderni vedy: VI mezinarodna vedecko – prakticka conference – 2010, Dil 2. Ekonomicke vedy*, Prague, Czech Republic, 29 September - 05 October 2010. Praha: Publishing House «Education and Science».

14. Olikhovskiy, V.YA., 2011. The tax burden of particular type of product. In: *Accounting, analysis and control in the management system of business structures: II Scientific conference of postgraduates, searchers and masters*. Lviv, Ukraine, 17-18 March 2011. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University.

15. Olikhovskiy, V.YA., 2011. Types of tax planning. In: *Current Issues of Economics and Management: International Scientific and Practical Conference*.

Lviv, Ukraine, 10-12 November 2011. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University.

16. Olikhovskiy, V.YA., 2013. Models of behavior of taxpayers. In: *Scientific space of Europe - 2013: IX International scientific and practical conference of economics*, Przemysl, Poland, 07-15 April 2013. Przemysl: Science and studies.

17. Olikhovskiy, V.YA., 2013. Outsourcing of personnel as element of tax planning. In: *The financial system of Ukraine: problems and prospects of development in the conditions of transformation of socio-economic relations: International scientific and practical conference*. Sevastopol, Ukraine, 16-18 May 2013. Simferopol: Taurian National University named after V.I.Vernadsky

18. Olikhovskiy, V.YA., 2013. The use of method of delaying of financial obligations (tax liabilities) in tax planning. In: *Innovation in Marketing: Theory and Practice: International Scientific and Practical Conference*. Odessa Ukraine, 17-18 May, 2013. Odessa: Center for Economic Research and Development.

19. Olikhovskiy, V.YA., 2014. Tax burden on labor remuneration and its optimization. In: *Problems of increasing the competitiveness of enterprises in market environment: III All-Ukrainian scientific and practical conference*. Dnipropetrovsk, Ukraine, 24 March, 2014. Dnipropetrovsk: Dnipropetrovsk Alfred Nobel University.

20. Olikhovskiy, V.YA. and Zagorodnyi, A.G., 2014. Use of accounting policies in tax planning. In: *Accounting, Control and Analysis in Contemporary Economic Science and Practice: The 3rd International Scientific and Practical Conference devoted to the 70th anniversary of the Department of Business Entrepreneurship Accounting*. Kyiv, Ukraine, 3-4 April 2014. Kyiv: KNEU. *(Personal author's input: the essence of the tax aspect of accounting policy formation is considered)*.

21. Olikhovskiy, V.YA., 2014. Reserve for doubtful debts as tax planning tool. In: *Socio-economic integration of Ukraine into global innovation economy: the experience of enterprises and regions: International scientific and practical conference*. Cherkasy, Ukraine, 26-27 September 2014. Cherkasy: Cherkasy State Technological University.

22. Olikhovskiy, V.YA., 2014. Determining the composition and procedure of creating reserves (provisions) for future costs and liabilities as a tool for tax planning. In: *The state and prospects of the development of the accounting and information system in Ukraine: the 3rd International Scientific and Practical Conference*. Ternopil, Ukraine, October 10-11, 2014. Ternopil: TNEU.

23. Olikhovskiy, V.YA. and Zagorodnyi, A.G., 2014. The use of technological maps in tax planning. In: *Accounting, analysis, audit and management of economic processes in the world and national economy: history, modernity, perspectives: International scientific and practical conference*. Kamyanets-Podilsky, Ukraine, 23 October, 2014. Ternopil: Krok. *(Personal author's input: the essence of technological maps of tax planning is considered, their classification is proposed)*.

24. Olikhovskiy, V.YA. and Zagorodnyi, A.G., 2014. The use of reserves in tax planning. In: *Accounting and analytical support of the enterprise management system: II International Scientific and Practical Conference*. Lviv, Ukraine, 24-25 October, 2014. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University. *(Personal author's input: the types of reserves and their application in tax planning are considered)*.

25. Olikhovskiy, V.YA., 2015. Methods and tools for tax planning. In: *Accounting, analysis and audit in the system of information support of enterprises: All-Ukrainian scientific and practical Internet conference of young scientists*. Lviv, Ukraine, 20 March, 2015. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University.

26. Olikhovskiy, V.YA. and Zagorodniy, A.G., 2015. Process maps in tax planning. In: *Selected issues of contemporary accounting in Poland and Ukraine: International scientific conference*. Lublin, Poland, 21-22 May 2015. Lublin: UMCS. *(Personal author's input: the use of technological maps of tax planning is considered)*.

27. Olikhovskiy, V. 2015. Instruments of tax planning. In: *Scientific Symposium of Young Researchers: XIII Scientific Symposium of Young Researchers*. Chisinau, Moldova, 23-24 April 2015. Chisinau: ASEM.



28. Olikhovskiy, V.YA and Zagorodniy, A.G., 2015. The essence of tax planning risks. In: *Theory and Practice of Modern Economy: XVI International Scientific and Practical Conference*. Cherkasy, Ukraine, 19 November 2015. Cherkasy: Cherkasy State Technological University. (*Personal author's input: the essence of tax planning risks is determined*).

29. Olikhovskiy, V.YA., 2016. Theoretical Aspects of Tax Competition. In: *Accounting, analysis and audit in the system of information support of enterprises: II All-Ukrainian scientific and practical Internet conference of young scientists*. Lviv, Ukraine, 18 March 2016. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University.

30. Olikhovskiy, V.YA., 2016. Tax competition as a direction of optimization of tax payments. *Accounting and taxation: realities and prospects: All-Ukrainian scientific and practical conference*. Irpin, Ukraine, 29-31 March 2016. Irpin: University of SFS of Ukraine.

31. Olikhovskiy, V.YA., 2016. Information provision of tax planning at the enterprise. In: *Management of Economic Processes at Macro and Micro Levels: Problems and Perspectives for Solving: The 2nd International Scientific and Practical Internet Conference of Young Scientists*. Lviv, Ukraine, 14-15 April 2016. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University.

32. Olikhovskiy, V.YA., 2016. Formation of information system of tax planning at the enterprise. In: *Finance, Banking, Insurance: International Scientific and Practical Conference of Young Scientists*. Lviv, Ukraine, 22-23 September 2016. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University.

33. Olikhovskiy, V.YA., 2016. Features of the using tax bill in tax planning. In: *Problems and prospects of development of accounting, control and taxation: All-Ukrainian scientific-practical conference*. Dnipro, Ukraine, 22-24 November 2016. Dnepr: National Guard of Ukraine.

34. Olikhovskiy, V.YA. and Zagorodnyi, A.G., 2017. Principles of tax planning. In: *Accounting and analytical support of the enterprise management system: III International scientific and practical conference*. Lviv, Ukraine, 27-28

April 2017. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University. *(Personal author's input: the essence of general and special principles of tax planning is considered).*

35. Olikhovskiy, V.YA. and Zagorodnyi, A.G., 2017. Technological maps as a tool for improving the quality of tax planning of business entities. In: *Quality management in education and industry: experience, problems and perspectives: III International Scientific and Practical Conference in memory of Professor Petro Stolyarchuk*. Lviv, Ukraine, 11-12 May 2017. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University. *(Personal author's input: the structure of technological maps of tax planning and stages of their development are considered).*

36. Olikhovskiy, V.YA. and Zagorodnyi, A.G., 2018. Indicators for evaluation of economic efficiency of the implementation of the concept of tax planning. In: *Accounting and analytical support for the innovative transformation of Ukrainian economy: the XII All-Ukrainian Scientific and Practical Conference*. Odessa, Ukraine, May 31 - June 1, 2018: Odessa: Bondarenko M.O. *(Personal author's input: indicators of the evaluation of the effectiveness of methods, tools, schemes, technological maps of tax planning are proposed).*

37. Olikhovskiy, V.YA. and Zagorodnyi, A.G., 2018. Evaluation of economic efficiency of technological maps of tax planning. In: *Financial market, institutions and instruments: XVII International Conference*. Lviv, Ukraine, 3-6 June 2018. Lviv: Publishing house of Lviv Polytechnic National University. *(Personal author's input: the indicators of estimation of efficiency of technological maps of tax planning are proposed).*

### **3. Published work, which further reflects the scientific results of the dissertation**

38. Olikhovskiy, V.YA., Zagorodnyi, A.G., Voznyuk, G.L. and Luchyshyn, L.M., 2017. *Taxes. Taxation. Tax planning*. Lviv: WUC.

## ЗМІСТ

ВСТУП	28
РОЗДІЛ 1. ТЕОРІЯ ТА ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	37
1.1. Податкове планування як чинник зменшення податкового навантаження на підприємство	37
1.2. Концепція податкового планування, його принципи та методи	55
1.3. Інструменти податкового планування та етапи їх формування	68
1.4. Аналізування податкового навантаження та сучасного стану використання методів та інструментів податкового планування на підприємствах	75
Висновок до першого розділу	90
РОЗДІЛ 2. ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДІВ ТА ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	93
2.1. Облікова політика в податковому плануванні	93
2.2. Зміна термінів сплати податкових платежів	121
2.3. Оптимізація податкового навантаження на доходи фізичних осіб	133
Висновок до другого розділу	144
РОЗДІЛ 3. ТЕХНОЛОГІЧНІ КАРТИ В СИСТЕМІ ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	147
3.1. Технологічні карти як інструмент податкового планування	147
3.2. Процедура розроблення технологічних карт податкового планування	157
3.3. Оцінювання економічної ефективності податкового планування та ефективності застосування технологічних карт податкового планування	168
Висновок до третього розділу	202
ВИСНОВКИ	205
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	207
ДОДАТКИ	237

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Податки є складовими собівартості продукції, робіт (послуг), їхньої ціни чи доходів від реалізації та прибутку кожного суб'єкта господарювання. Вони займають вагоме місце серед показників фінансово-господарської діяльності підприємства та впливають на кінцеві фінансові результати цієї діяльності. Сплата податків зумовлює вилучення з господарського обороту підприємства грошових коштів, що, безумовно, призводить до погіршення його фінансового стану, зниження маневреності капіталу.

Часті зміни політики держави в сфері податкового законодавства, його суперечливість, неоднозначність, суб'єктивність тлумачення окремих податкових норм з боку органів контролю змушують власників та менеджерів підприємства шукати шляхи зменшення податкового навантаження на підприємство задля зміцнення його конкурентоспроможності на ринку.

Важливі питання податкового менеджменту, управління податками та податкового планування у фінансово-господарській діяльності підприємств досліджені у роботах таких українських та зарубіжних вчених, як Акулінін Д.Ю., Акчуріна Е.В., Алексеев І.В., Бечко П.К., Бланк І.О., Бризгалін А.В., Веткин А.С., Вікторова Н.Г., Вилкова Є.С., Вишневский В.П., Горб В.А., Грицюк Н.О., Гусєва Т.А., Дадашев А.З., Євстигнеєв Є.М., Євченко Н.Г., Єсенєєв М.М., Єріс Л.М., Желізняк Р.Й., Жерліцин Д.М., Замасло О.Т., Зенкова М.В., Злобина Л.А., Іванов Ю.Б., Кеменяш І.Г., Кізіма А.Я., Козенкова Т.А., Крисоватий А.І., Кудріна О.Ю., Кузьмін О.Є., Лемішовська О.С., Лиса Н.В., Луцик А.І., Мельник О.Г., Петросянц К.В., Півняк Ю.В., Підлужний М.П., Ползікова Г.В., Рева Т.М., Рябцев А.В., Сердюк О.М., Скворцов І.Б., Сухарева Л.О., Тимошенко О.В., Тищенко О.М., Ткачик Л.П., Череп А.В., Чернякова Т.М., Чумакова О.О., Швадченко В.О., Шевчук І.В., Шкварчук Л.О., Шпак Н.О., Яремко І.Й. та інших. Теоретичні та прикладні основи податкового планування були предметом дисертаційних досліджень Єлісеєва А.В. (2003), Глущенко Я.І., Карпової В.В., Мусієнка О.І.

(2005), Галкіна І.Г., Мігунової М.І. (2006), Забаренко Ю.А. (2008), Бутенко К.В., Федішин Н.І. (2014). У працях цих науковців: обґрунтовано відмінності між податковим плануванням та плануванням податкових платежів (податковим бюджетуванням) та законні підстави оптимізації податкових платежів суб'єкта господарювання; здійснено класифікацію видів податкового планування, розглянуто його принципи, методи та організацію; розкрито інформаційне забезпечення податкового планування підприємства та ризику податкового планування; обґрунтовано показники оцінювання податкового навантаження підприємства та ефективності податкового планування.

Проте, ряд аспектів реалізації суб'єктами господарювання податкового планування вимагає подальшого дослідження. На сьогодні немає єдиного підходу до суті податкового планування, формування його концепції та її складових (принципів, методів, інструментів та моделей), реалізації податкового планування, показників оцінювання ефективності податкового планування. Саме ці проблеми, а також їх теоретичне та прикладне значення визначили вибір теми та актуальність основних напрямів дисертаційного дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Тема дисертації відповідає науковому напрямку кафедри обліку та аналізу «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». Матеріали дисертації використані при розробленні науково-дослідних робіт кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка». Зокрема, в межах науково-дослідної теми «Організаційно-методичні засади аналізу ефективності функціонування підприємства» (номер державної реєстрації 0112U001219) розглянуто інструменти податкового планування, а саме: види резервів, порядок їх створення та використання у податковому плануванні (розділ 3 «Розвиток економічного інструментарію в системі управління підприємства», підрозділ 3.2 «Інструментарій податкового планування в системі аналізу ефективності

функціонування підприємства», (акт про впровадження від 06.06.2018 р.); науково-дослідної теми «Економічний інструментарій управління розвитком підприємства» (номер державної реєстрації 0112U001222) автором розглянуто податкове навантаження на оплату праці та запропоновано шляхи його зниження, обґрунтовано метод зміни терміну сплати податкових платежів, розкрито суть технологічних карт та наведено їх класифікацію, запропоновано термін «технологічна карта податкового планування», виділено основні елементи технологічних карт податкового планування та запропоновано етапи їх побудови (розділ 2 «Методологічні аспекти економічного інструментарію управління розвитком підприємства», підрозділ 2.5 «Інструменти податкового планування в контексті сприяння економічного розвитку підприємства», (акт про впровадження від 06.06.2018 р.); науково-дослідної теми «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (номер державної реєстрації 0115U004221) автором розкрито суть концепції податкового планування та виокремлено три групи показників розрахунку економічної ефективності реалізації концепції податкового планування (акт про впровадження від 06.06.2018 р.).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційного дослідження є формулювання нових і розвиток існуючих теоретично-прикладних засад з удосконалення податкового планування на підприємстві на відповідних принципах та реалізація концепції податкового планування, що передбачає використання методів, інструментів та моделей оптимізації податкових платежів, які є базисною умовою формування наукової методології податкового планування, а також розроблення ефективного економічного механізму податкового планування.

Для досягнення поставленої мети в дисертації передбачено вирішення таких завдань:

- запропонувати та обґрунтувати концепцію податкового планування;
- розвинути спеціальні методи податкового планування та

обґрунтувати інструменти їх застосовування;

– розкрити та поглибити зміст методів та інструментів податкового планування та обґрунтувати взаємозв'язок між ними;

– запропонувати використання технологічних карт у реалізації концепції податкового планування на підприємстві;

– удосконалити методичний підхід до оцінювання економічної ефективності податкового планування;

– удосконалити показник ефекту від реалізації податкового планування.

**Об'єктом дослідження** є процес податкового планування на підприємствах.

**Предметом дослідження** є теоретичні, методологічні та практичні проблеми удосконалення податкового планування суб'єктів господарювання.

**Методи дослідження.** Дисертаційну роботу виконано з використанням загальнонаукових методів дослідження об'єкта та специфічних методів економічних досліджень, зокрема: методів аналізу та синтезу для визначення сутності податкового планування, технологічних карт податкового планування (розд. 1, підр. 1.1; розд. 3, підр. 3.1); методу узагальнення для класифікації податкового планування, технологічних карт податкового планування і дослідження його принципів, методів та інструментів (розд.1, підр. 1.2, підр. 1.3; розд. 2; розд. 3, підр. 3.2); методу індукції для визначення чинників впливу на податкове навантаження на підприємство (розд.1, підр. 1.4); методу дедукції для дослідження взаємозв'язку методів та інструментів податкового планування (розд. 2); методу групування для виокремлення методів податкового планування та показників ефективності податкового планування (розд. 1, підр. 1.2; розд.3, підр. 3.3), графічного, схематичного та табличного методів для наочного представлення результату проведеного дослідження.

Дослідження здійснювалось на основі теоретичних та методичних положень вітчизняних та зарубіжних науковців у сферах податкового

планування, оптимізації податкових платежів, управління податками, податкового менеджменту, податкового аудиту. Інформаційною базою дисертаційної роботи є законодавчо-нормативні акти, інструктивні та методичні документи з питань оподаткування та регулювання господарської діяльності, дані управлінської та фінансової звітності підприємств, інтернет-ресурси, матеріали періодичних видань і міжнародних оглядів, інші довідково-інформаційні джерела.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробленні практичних рекомендацій щодо запровадження та реалізації концепції податкового планування на підприємстві. У ході дослідження отримано такі основні результати, що визначають наукову новизну дисертації:

***вперше:***

– запропоновано концепцію податкового планування як систему поглядів платників податків щодо максимального використання можливостей чинного законодавства з метою оптимізації податкових платежів чи зміни терміну їх сплати, яка базується на принципах і передбачає його реалізацію через методи, інструменти та моделі податкового планування;

***удосконалено:***

– спеціальні методи податкового планування, які, на відміну від існуючих, доповнено та узагальнено у таких групах: методи, що базуються на податкових пільгах; методи, в основі яких лежить використання альтернативних податкових та інших рішень; методи, використання яких зумовлене прогалинами податкового законодавства. Обґрунтовано можливість їх застосування через інструменти податкового планування, що дає змогу ефективно реалізувати концепцію податкового планування на підприємстві;

– інструменти податкового планування, які, на відміну від інших, визначено як засоби реалізації концепції податкового планування та



запропоновано етапи їхнього розроблення. Обґрунтовано взаємозв'язок методів та інструментів податкового планування з метою його ефективної реалізації на підприємстві;

– технологічні карти, які, на відміну від інших, запропоновано використовувати для податкового планування як нормативні документи складені на певні податки, методи, інструменти та моделі податкового планування, що містять інструкції та рекомендації для послідовної та чіткої реалізації концепції податкового планування на підприємстві;

– підхід до оцінювання економічної ефективності податкового планування, який, на відміну від інших, доповнено коефіцієнтами ефективності використання методів, інструментів, моделей податкового планування, альтернативних податкових рішень, прогалін законодавства, технологічних карт податкового планування, ефективності використання технологічних карт податкового планування та запропоновано показники розрахунку економічної ефективності реалізації концепції податкового планування згрупувати у три групи: показники абсолютного та відносного зменшення податкових платежів підприємства, показники абсолютного та відносного відхилення податкового навантаження підприємства, показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства;

***дістав подальшого розвитку:***

– метод розрахунку показника ефекту від реалізації податкового планування, який, на відмінну від інших, запропоновано визначати як різницю між зміною в податкових платежах підприємства протягом звітного періоду та сумою зміни податкових платежів внаслідок зміни об'єктів оподаткування і сумою зміни податкових платежів внаслідок зміни ставок оподаткування.

**Практичне значення одержаних результатів** дослідження полягає у впровадженні на підприємствах запропонованих методичних рекомендацій щодо реалізації концепції податкового планування через методи, інструменти та моделі податкового планування, а також застосування

технологічних карт та оцінювання економічної ефективності реалізації концепції податкового планування. Отримані результати дисертаційного дослідження впроваджені у діяльність: ТзОВ «Гал-Дизайн» (довідка № 09-01 від 10.09.2016 р.), ТзОВ «Аутсорсинг та бізнес-консалтинг» (довідка № 2 від 10.05.2018 р.), ТзОВ СУНП «Делім-Україна» (довідка № 7 від 22.05.2018 р.).

Результати дослідження застосовуються у навчальному процесі Національного університету «Львівська політехніка» за програмами підготовки студентів економічних спеціальностей в процесі викладання таких навчальних дисциплін, як «Податкове планування» та «Аудит оподаткування підприємств» (для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» другого (магістерського) рівня вищої освіти), «Податкова система» (для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» першого (бакалаврського) рівня вищої освіти) (довідка № 67-01-1093 від 13.06.2018 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Наукові результати, що викладені в дисертації та виносяться на захист, є результатом особистої праці здобувача. З наукових праць, що були опубліковані у співавторстві, використано лише ідеї, що належать особисто автору.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дисертації доповідались та обговорювались на наукових та науково-практичних конференціях, зокрема: «Маркетинг та логістика в системі менеджменту» (6-8 листопада 2008 р., м. Львів); «Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України» (26 лютого 2009 р., м. Львів); «Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні» (23-24 квітня 2010 р., м. Тернопіль); «Nastolení moderní vedy-2010» (29 září - 05 říjen 2010 r., Praha); «Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами» (17-18 березня 2011 р., м. Львів); «Сучасні проблеми економіки та менеджменту» (10-12 листопада 2011р., м. Львів) «Naukowa przestrzen Europy – 2013» (07-15 kwietnia 2013 r., Przemysl); «Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин» (16-18 травня 2013 р., м. Севастополь);

«Інновації в маркетингу: теорія і практика» (17-18 травня 2013 р., м. Одеса); «Проблеми підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах ринкового середовища» (24 березня 2014 р., м. Дніпропетровськ); «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці» (3-4 квітня 2014 р., м. Київ); «Соціально-економічна інтеграція України у глобальну інноваційну економіку: досвід підприємств і регіонів» (26-27 вересня 2014 р., м. Черкаси); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (10-11 жовтня 2014 р., м. Тернопіль); «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи» (23 жовтня 2014 р., м. Кам'янець-Подільський); «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (24-25 жовтня 2014 р., м. Львів); «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств» (20 березня 2015 р., м. Львів); «Wybrane zagadnienia wspolcze snej achunkowosfl w Polsce i na Ukrainie» (21-22 maja 2015 r., Lublin); «Simpozionul științific al tinerilor cercetători» (23-24 aprilie 2015 r., Chișinău); «Теорія і практика сучасної економіки» (19 листопада 2015 р., м. Черкаси); «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств» (18 березня 2016 р., м. Львів); «Облік і оподаткування: реалії та перспективи» (29-31 березня 2016 р., м. Ірпінь); «Управління економічними процесами на макро- і мікрорівні» (14-15 квітня 2016 р., м. Львів); «Фінанси, банківництво, страхування» (22-23 вересня 2016 р., м. Львів); «Проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та оподаткування» (22-24 листопада 2016 р., м. Дніпро); «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (27-28 квітня 2017 р., м. Львів); «Управління якістю в освіті та промисловості: досвід, проблеми та перспективи» (11-12 травня 2017 р., м. Львів); «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» (31 травня - 1 червня 2018 р., м. Одеса); «Фінансовий ринок: інституції та інструменти» (3-6 червня 2018 р., м. Львів).

**Публікації.** Результати дисертації опубліковані у 38 наукових працях (1 монографії, 8 статях у наукових фахових виданнях України, з яких 4 у виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз, 28 тез доповідей, 1 навчальному посібнику). Загальний обсяг публікацій 39,03 друк. арк., з яких особисто дисертанту належить 15,09 друк. арк.

**Обсяг і структура роботи.** Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 179 сторінках. Робота містить 28 таблиць, 36 рисунків, 12 додатків. Список використаних джерел складається з 295 найменувань.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРІЯ ТА ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

### 1.1. Податкове планування як чинник зменшення податкового навантаження на підприємство

Податки здійснюють значний вплив на фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання. Сплата податків зумовлює вилучення з господарського обороту підприємства грошових коштів, що призводить до погіршення його фінансового стану через зниження маневреності капіталу та зменшення ліквідності активів.

Офіційні статистичні дані свідчать про значне податкове навантаження на підприємства України, яке коливається від 33,8 % до 37,3 % від величини валового внутрішнього продукту (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

#### Показники податкового навантаження на підприємствах України

Показники	Роки				
	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6
Валовий внутрішній продукт, млрд. грн.	1454,9	1566,7	1979,5	2383,2	2982,9
Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млрд. грн.	354,0	367,5	507,6	650,8	828,2
Податок на додану вартість, млрд. грн.	128,3	139,0	178,5	235,6	313,9
Податок на доходи фізичних осіб, млрд. грн.	72,1	75,2	100,0	138,8	185,7
Податок на прибуток підприємств, млрд. грн.	55,0	40,2	39,0	60,22	73,4
Акцизний податок, млрд. грн.	36,7	45,1	70,8	101,7	121,5
Мито, млрд. грн.	13,3	12,6	40,3	20,4	24,5
Військовий збір, млрд. грн.	0	2,5	9,1	11,5	15,1
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів, млрд. грн.	28,9	33,6	42,0	46,6	51,1
Місцеві податки і збори, млрд. грн.	7,3	8,1	27,0	42,3	53,3
Чистий прибуток (збиток) підприємств (сальдо), млрд. грн.	-22,8	-590,1	-373,5	29,7	181,7
прибуток, млрд. грн.	179,3	202,7	353,0	396,7	515,0
збиток, млрд. грн.	202,1	792,8	726,5	367,0	333,3

## Продовження табл. 1.1

1	2	3	4	5	6
Частка збиткових підприємств у % до загальної кількості підприємств	35,0	34,5	26,7	27,0	27,5
Єдиний соціальний внесок, млрд. грн.	188,6	181,1	185,7	131,8	180,8
*Рівень податкового навантаження на підприємства, %	37,3	35,0	35,0	33,8	34,8

*Примітка: узагальнено за даними Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України та \* розраховано автором*

Найбільшу питому вагу в загальній сумі податкових надходжень до зведеного бюджету України 2017 р. складають надходження з: податку на додану вартість – 313,9 млрд. грн. (25 %), податку на доходи фізичних осіб – 185,7 млрд. грн. (22,4 %), акцизного податку 121,5 млрд. грн. (14,67 %) та податку на прибуток – 73,4 млрд. грн. (8,86 %). У період з 2013 по 2017 рр. спостерігається велика частка збиткових підприємств (26,7 % до 35 % від їх загальної кількості), що є негативною тенденцією, адже саме ці підприємства попадають під ризик невчасно і в неповному обсязі проводити розрахунки з бюджетом. У таких умовах необхідним є пошук менеджментом підприємств шляхів зниження податкових платежів або зміни термінів їх сплати, що може дати змогу закумуляувати кошти та виграти час для стабілізації їхнього фінансового стану.

Найпоширенішим серед способів зниження податкового навантаження на підприємство є податкове планування. Існують й інші способи оптимізації оподаткування, проте не всі з них є правомірними з юридичного погляду.

З проведеного нами дослідження, а саме результати анкетування керівників, фінансових директорів, головних бухгалтерів, аудиторів та фахівців з оподаткування, показали, що при здійсненні фінансово-господарської діяльності вагоме значення в управлінні підприємством приділяють податковим платежам та податковому плануванню. Метою цього є правильне нарахування та сплата податкових платежів, уникнення штрафів, своєчасне формування та подання податкової звітності і пошук шляхів зменшення податкового навантаження на підприємство.

У сучасних українських реаліях, які характеризуються великою

кількістю податків, суперечливістю і неоднозначністю податкового законодавства та суб'єктивністю його тлумачення з боку органів контролю, межа правомірності в оптимізації оподаткування не є чіткою. Через це необхідно звернути увагу на розмежування таких категорій (понять), як ухилення від сплати податків та податкове планування.

Аналіз наукових праць з оподаткування (Урман, 2001; Бризгалін та ін., 2001; Юткіна, 2002; Ковальчук та Рева, 2000; Акулін, 2002; Вишневський та Веткін, 2003; Загородній та Єлісеєв, 2003; Рева, 2003; Дадашев та Кіріна, 2004; Вилкова та Романовський, 2004; Чернік та ін. 2004, Крисоватий та Кізима, 2004; Боброва та Головецький, 2005; Мусієнко, 2005; Горб, 2005; Глущенко, 2005; Бризгалін, 2005; Степанюк, 2005; Вишневський ред., 2006; Галкін, 2006; Іванов та Тищенко, 2006; Іванов та ін., 2006; Сухарьова, Сухарьов та Глущенко, 2006; Балакірев та Литвиненко, 2007; Мігунова та Циркунова, 2007; Петросянц, 2007; Білоусова, 2007; Єрхоїн та ін., 2007; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007, 2008; Євстигнєєв, 2008; Россіхна, 2008; Забаренко, 2008; Яброва, 2008; Євченко, 2009; Лукаш, 2009; Притуляк, 2009; Супруненко, 2009; Атаманенко, 2010; Вилкова, 2011, с. 56-58; Максимова, 2011; Мітюкова, 2011; Поляк та Романова ред., 2012; Большухіна, 2013; Прокопеко та Швабу, 2013; Бутенко, 2014; Вікторова, 2015) дає змогу виділити три моделі поведінки платників податків (див. рис. 1.1).

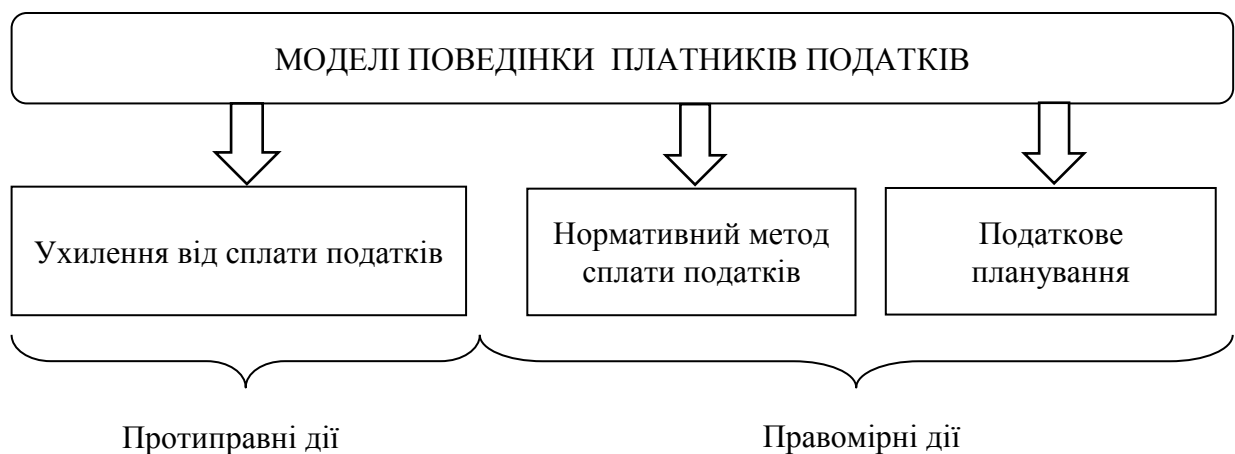


Рис. 1.1. Моделі поведінки платників податків

*Примітка: виокремлено автором*

Ухилення від сплати податків Глущенко І.Я. (2005) розглядає як «незаконне використання податкових пільг, приховування доходів, несвоєчасну сплату податкових платежів, неподання чи несвоєчасне представлення документів, необхідних для обчислення й сплати податків, що призводять до незаконного зменшення податкових зобов'язань» (Глущенко, 2005). Відповідно до ст. 212 Кримінального Кодексу України за ухилення від сплати податкових платежів передбачено штраф, позбавлення права обіймати певні посади чи здійснювати підприємницьку діяльність, кримінальну відповідальність (Кримінальний Кодекс України, 2001). Поняття «ухилення від сплати податків» використовують в Україні не тільки при притягненні платника податків до кримінальної відповідальності. До ухилення від сплати податків відносять більшість податкових правопорушень. У Податковому Кодексі України (далі – ПКУ) (2010) під податковим правопорушенням «розуміють протиправні діяння (дії чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, чи їх посадових осіб, а також посадових осіб органів контролю, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог податкового законодавства», за які встановлена відповідальність (фінансова, адміністративна чи кримінальна) (Податковий кодекс України, 2010; Кодекс України про адміністративні правопорушення, 1984; Постанова пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», 2004).

Нормативний метод сплати податків передбачає нарахування та сплату юридичними та фізичними особами податкових платежів відповідно до законодавства без вибору альтернативних варіантів оптимізації податкових платежів (Оліховський, 2012).

У «Фінансово-економічному словнику» наведено два визначення поняття «податкове планування»:

1) «визначення сум податкових платежів на плановий період, зокрема: податків, що їх відносять на витрати виробництва та обігу; податкових платежів, що їх відносять до ціни реалізації продукції (податок на додану



вартість, акцизний податок тощо); податків на прибуток, загальної суми податкових платежів;

2) вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства і розміщення його активів з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому» (Загородній та Вознюк, 2005, с. 415; 2011, с.528).

Податкове планування здійснюють «тільки в рамках чинного податкового законодавства, а в його основі лежать максимальне використання усіх визначених законом податкових пільг» (Єлісеєв, 2003), альтернативних рішень, прогалин законодавства.

Деякі автори (Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007; Вилкова та Романовский, 2004, с. 118-121; Глушенко, 2005; Іванов та ін. 2006; Вилкова, 2011, с. 56) виділяють ще одну модель поведінки платників податків, а саме – обхід (уникнення, запобігання) податків, що передбачає використання як законних (через недосконалість законодавства або через навмисне створені «податкові лазівки» для певних категорій платників), так і незаконних способів і прийомів зменшення податкових зобов'язань. Проте ця модель об'єднує, як ухилення від сплати податків, так і податкове планування, тому ми її не розглядатимемо.

Перша та третя моделі поведінки платників податків дають змогу знизити податкові платежі. Погоджуємось з твердженням Загороднього А.Г. та Єлісеєва А.В. (2003, с. 40): «Все, що суперечить законодавству, навіть, якщо воно використовується із добрими (для підприємства чи для конкретного підприємця) намірами, не може бути виправдане жодними аргументами ... несплата податків – це злочин проти держави. Невикористання всіх законних можливостей для зменшення оподаткування – це злочин проти власного підприємства» (Загородній та Єлісеєв, 2003, с. 40).

Проте, в практичній діяльності підприємств відмінність між податковим плануванням і ухиленням від сплати податків не завжди є чіткою. «Адже, для того, щоб несплата податків вважалася ухиленням від оподаткування, в процесі досудового слідства потрібно довести, що

обвинувачуваний мав прямий умисел не сплатити податки. При нинішньому стані податкового законодавства, яке не виключає багатозначність трактувань, є нестабільним і громіздким, доволі важко провести чітку доказову межу між ненавмисною помилкою службової особи і наявністю у неї прямого умислу» (Панасейко та Панасейко, 2008, с. 230).

Розглянемо детальніше суть податкового планування. Аналіз наукової та фахової літератури (Атаманенко, 2010, с. 335-337; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007; Бланк, 1998, 2007; Бризгалін та ін., 2001; Букіна, 2002; Вилкова та Романовский, 2004, с. 118-121; Глущенко, 2005; Горб, 2005; Загородній та Єлісеєв, 2003, с. 40-45; Загородній та Вознюк, 2005, с. 415; Іванов та ін., 2006; Крисоватий та Кізима, 2004, с. 203; Мігунова та Циркунова, 2007, с. 14-19; Поляк та Романова ред, 2012; Притуляк, 2009, с. 243-245; Россіхна, 2008; Степанюк, 2005; Супруненко, 2009; Тищенко, Кизим та Михасьова, 2010, с. 39, Лісовий та Лісова, 2013, с. 268; Єлісеєв та Підлужний, 2003, 2008; Замасло, 2004; Карпова, 2005; Пансков, 2014; Толкушкін, 2003, с. 441; Щеглов, 2010, Ползікова, 2015; Гринчук та Гринчук, 2011) дає змогу виокремити основні підходи щодо суті податкового планування (Додаток А), які відображено на рис.1.2.

Підхід до суті податкового планування на рівні держави (макрорівні) полягає у розробленні плану наповнення державного бюджету на плановий (фінансовий) рік. Головним при цьому є аналізування виконання бюджету за попередній період, аналізування видатків держави та розрахунок витратних статей бюджету на майбутній період. Виходячи з витратної частини здійснюють розрахунок й планування дохідної частина бюджету.

За даними Державної казначейської служби України найбільшу частку в дохідній частині зведеного бюджету України становлять податкові надходження (2014 р. – 367511 млн. грн. (80,58 %), 2015 р. – 507635,9 млн. грн. (77,85 %), 2016 р. – 650781,7 млн. грн. (83,14 %), 2017 р. – 828158,8 млн. грн. (81,45 %)).

На рівні суб'єкта господарювання (мікрорівні) виділяють два підходи до суті податкового планування.

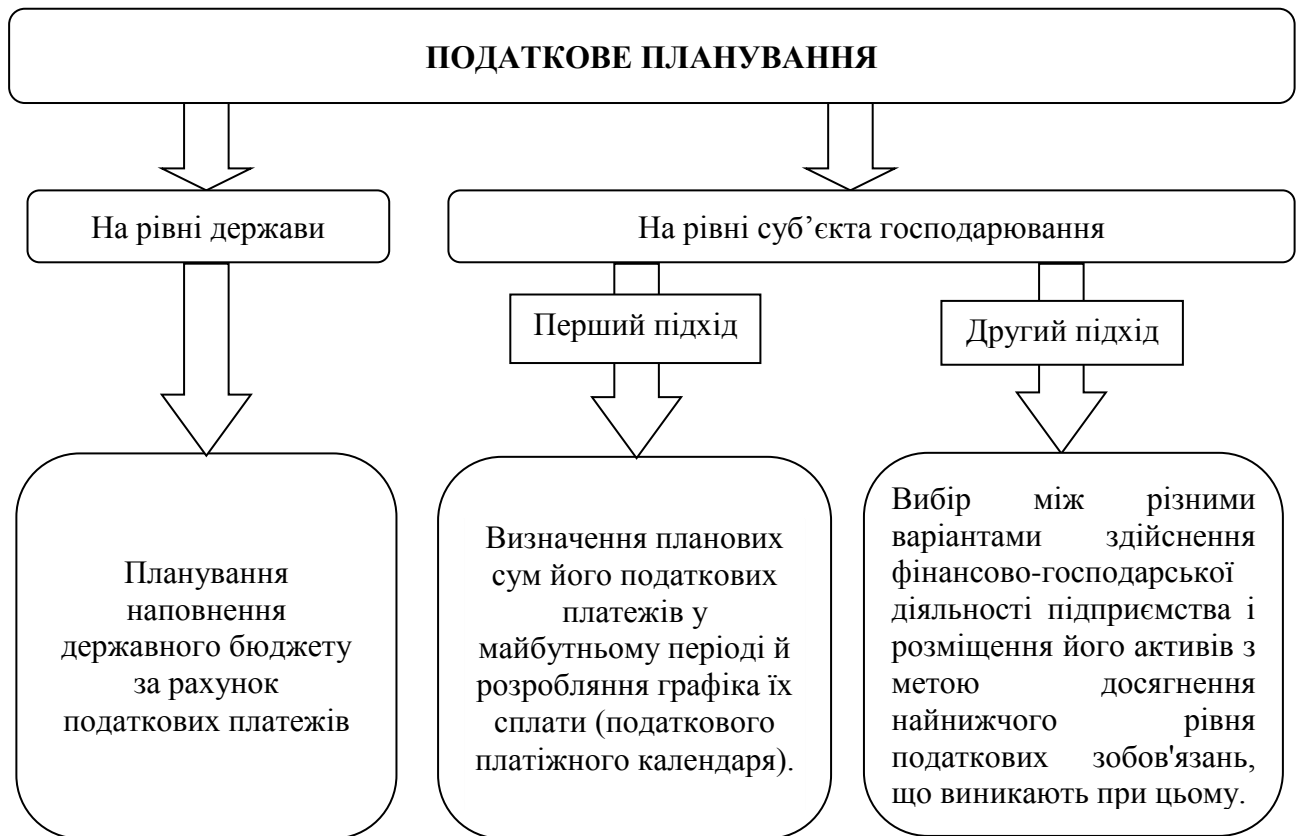


Рис.1.2 Наукові підходи до визначення поняття «податкове планування»

*Примітка: узагальнено автором*

При першому підході податкове планування трактують як «важливий етап розроблення податкової політики підприємства, спрямований на визначення планових сум його податкових платежів у майбутньому періоді й розроблення графіка їх сплати» (Іванов та ін., 2006, с. 204-205; Пепеляєва та ін., 2003, с. 430). На думку Єлісеєва А.В. цей підхід визначає поняття «планування податкових платежів». Іванов Ю.Б. та ін. (2006), Карпова В.В. (2005), Крисоватий А.І. та Кізима А.Я. (2004) планування податкових платежів ще називають податковим бюджетуванням або бюджетуванням податків.

Згідно з другим підходом, податкове планування передбачає «вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства і розміщення його активів з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому. В основі податкового планування лежить максимальне використання усіх передбачених законом пільг, а також оцінка позиції податкових органів та

урахування основних напрямів податкової, бюджетної та інвестиційної політики держави» (Азріліян ред., 2003; Єлісеєв, 2003).

У роботах Єлісеєва А.В. у співавторстві з Загороднім А.Г. та Підлужним М.П. розглянуто основні відмінності між плануванням податкових платежів (податковим бюджетуванням) та податковим плануванням (Єлісеєв, 2003, с. 60-64; Загородній та Єлісеєв, 2003, с. 44; Єлісеєв та Підлужний, 2003, 2008), які наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Відмінності між плануванням податкових платежів  
(податковим бюджетуванням) та податковим плануванням

Ознака	Характеристика	
	Планування податкових платежів (податкове бюджетування)	Податкове планування
Мета планування	Обчислення сум окремих податків та загальної суми податкових платежів на плановий період	Оптимізація (мінімізація) сум окремих податків та загальної суми податкових платежів у плановому періоді
Варіантність планування	Одноваріантне	Передбачає декілька варіантів
Використання інструментів планування	Розглядаються податкові пільги, можливі за конкретного виду діяльності	Розглядаються можливі схеми оптимізації податкових платежів
Результат планування	Сума податків, що підлягають сплаті до бюджету та цільових позабюджетних фондів	Рівень зменшення податкового навантаження на підприємство

*Примітка (Єлісеєв, 2003, с. 60-64; Загородній та Єлісеєв, 2003, с. 44; Єлісеєв та Підлужний, 2003, 2008)*

Планування податкових платежів є одноваріантним і безальтернативним, тому що види податків та терміни їх сплати регламентують на законодавчому рівні. На відміну від планування податкових платежів (бюджетування податкових платежів), податкове планування – ширше поняття і передбачає не лише обчислення сум окремих податків та загальної суми податкових платежів на плановий період, а й можливість

вибору між альтернативним використанням тих чи інших моделей оподаткування з метою оптимізації сум окремих податків та загальної суми податкових платежів у плановому періоді (Єлісеєв, 2003).

Зауважемо, що трактування цих двох понять податкового планування значно відрізняються. Тому, можна стверджувати, що при першому підході мова йде про планування податкових платежів, а при другому – про податкове планування. У табл. 1.3 наведено основні складові планування податкових платежів (податкового бюджетування) та податкового планування.

Таблиця 1.3

Складові планування податкових платежів (податкового бюджетування) та податкового планування

Складові	Планування податкових платежів (податкове бюджетування)	Податкове планування
1. Вивчення, аналіз та прогнозування нормативно-правових змін податкового законодавства	+	+
2. Обчислення сум податкових платежів, які належать до сплати та розроблення податкового календаря	+	+
3. Планування фінансових джерел покриття податкових платежів	+	+
4. Оптимізація сплати податків та зниження податкового навантаження на підприємство	-	+
5. Оцінювання ефективності податкового планування	-	+
6. Сплата податків без штрафних санкцій та без кредиторської заборгованості перед бюджетом та позабюджетними фондами	+	+

*Примітка складено на основі (Єлісеєв, 2003, с. 60; Загородній та Єлісеєв, 2003, с. 44)*

Як видно з табл. 1.3, чотири складові податкового планування із шести наведених, є одночасно й складовими планування податкових платежів (податкового бюджетування). Враховуючи вище сказане та наявні відмінності між плануванням податкових платежів (податковим бюджетуванням) та податковим плануванням перший вид планування є одним із складових елементів другого.

Отже, податкове планування можна охарактеризувати як найбільш

складну, найвищу форму реалізації податкової політики підприємства, яка базується на застосуванні заходів щодо розрахунку поточних податкових платежів та бюджетуванні податків (Єлісеєв, 2003; Карпова, 2005; Тищенко, Кизим та Михасьова, 2010, с. 39).

Проведене дослідження дає змогу виокремити податкове планування з поміж моделей поведінки платників податків, як легальний шлях зменшення податкових зобов'язань, що передбачає не лише обчислення сум окремих податків та загальної суми податкових платежів на плановий період, а й можливість вибору між альтернативним використанням тих чи інших схем оподаткування з метою оптимізації сум окремих податків та загальної суми податкових платежів у плановому періоді (Оліховський, 2012).

Отже, податкове планування – це вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності і розміщення активів підприємства з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому. «Податкове планування реалізується тільки в рамках чинного податкового законодавства, а в його основі лежать максимальне використання усіх визначених законом податкових пільг та реалізація оптимізаційних податкових схем» (Єлісеєв, 2003).

Як різновид менеджменту, податковий менеджмент дає змогу оцінити та проаналізувати вплив факторів податкового середовища на діяльність підприємства в умовах неоднозначності, якими на сьогодні характеризується зовнішнє податкове середовище. До таких умов відносимо мінливість, суперечливість та невизначеність нормативно правової бази, суб'єктивність тлумачення окремих податкових норм з боку органів контролю та інше.

Отже, податковий менеджмент як різновид менеджменту забезпечує виконання таких функцій:

планування, що полягає у плануванні податкових платежів, складення податкового календаря сплати цих платежів та подання податкової звітності підприємства, плануванні методів та інструментів оптимізації податків;

організування – передбачає створення служби чи відділу управління

податковими платежами (в.т.ч з податкового планування), яка діятиме на підставі положень, посадових інструкцій, нормативних документів та полягає у реалізації податкової політики підприємства та концепції податкового планування через методи, інструменти та моделі податкового планування;

мотивування передбачає координацію діяльності працівників та заохочування їх до ефективного виконання заданих функцій при реалізації податкової політики й податкового планування;

контролювання, яка полягає у прийнятті управлінських рішень, спрямованих на усунення причин та закріплення досягнутого успіху. А також прийняття рішень щодо ефективності та доцільності використання методів та інструментів податкового планування й здійснення контролю за їх реалізацією на підприємстві;

регулювання, що полягає в усуненні відхилень, недоліків в коригуванні методів та інструментів оптимізації податкових платежів через розробку і впровадження керуючою системою відповідних заходів (Кузьмін та Мельник, 2003; Рева, 2003; Дідковська та Гордієнко, 2007; Паранчук, Романів та Червінська, 2007; Півняк, 2006; Іванов. ред., 2010; Есенеев, 2010;).

В системі менеджменту важливе місце посідає планування, яке є першою та фундаментальною функцією менеджменту. Виходячи з цього започатковане та подальше управління підприємством базується на бізнес-плануванні. Бізнес план – письмовий офіційний документ, що містить розроблені концептуальні засади податкового планування, які є основою для подальших розрахунків фінансових підрозділів документа. Тому можна стверджувати, що саме податкове планування стає фундаментальною функцією в системі управління підприємством.

Основною метою податкового планування як структурної одиниці податкового менеджменту є досягнення паритету інтересів підприємства та державних органів влади.

З огляду на це, виділяємо такі основні завдання податкового планування в підприємстві:

максимізація прибутку підприємства та його раціональне розміщення (використання);

оптимізація податкових платежів з урахуванням фінансових планів підприємства;

управління грошовими потоками та податковими платежами підприємства;

раціональне розміщення активів підприємства;

правильне та своєчасне нарахування і сплата податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, а також державних цільових фондів згідно з чинним законодавством.

Як було вище нами зазначено, податкове планування на підприємстві реалізується завдяки функціям менеджменту і, відповідно, виконує основні завдання, спрямованні на оптимізацію податкових платежів та раціоналізацію управлінських рішень. Враховуючи різноплановість, застосування податкового планування в управлінському процесі, він знаходить своє відображення також видах менеджменту, зокрема: податковому, фінансовому, інноваційному, інформаційному та стратегічному менеджментах. Розглянемо більш детально місце та значення податкового планування у видах менеджменту.

Податкове планування, як функція податкового менеджменту є невід'ємною складовою загального процесу управління діяльністю підприємства. Оскільки для формування і досягнення цілей організації необхідно враховувати також особливості функцій менеджменту: організування, мотивування, контролювання та регулювання суб'єкта господарської діяльності.

Безперечно податкове планування є функцією податкового менеджменту, однак, важливу роль воно відіграє і у системі фінансового менеджменту. Зокрема, «розроблення та реалізації управлінських рішень щодо формування, розподілу і використання фінансових ресурсів підприємства та організації обороту його грошових коштів є планування фінансової діяльності підприємства за всіма її напрямками» (Бланк, 1998). «Серед основних завдань фінансового планування є планування грошових



потоків (надходження та використання коштів під час здійснення підприємством господарської діяльності), зокрема, й тих, які пов'язані зі сплатою податків, зборів та обов'язкових платежів податкового характеру до державного та місцевих бюджетів і до позабюджетних цільових фондів» (Єлісеєв, 2003, с. 72-74). «У процесі податкового планування здійснюється збір і опрацювання даних про ситуації, які виникають на підприємстві під впливом системи оподаткування, розробляються різні напрями діяльності, визначаються фінансові й товарні потоки, взаємовідносини з постачальниками, покупцями, кредиторами, на яких базується прийняття певних управлінських рішень» (Долгальов, 2011).

В основі інноваційного менеджменту податкове планування застосовується для запровадження інноваційних ідей, які полягають у пошуку та впровадженні методів та інструментів податкового планування, застосуванні технологічних карт для цілей податкового планування з метою оптимізації податкових платежів на підприємстві.

Як вид інформаційного менеджменту податкове планування забезпечує підприємство інформацією щодо правильності нарахування та сплати податкових платежів, податкових пільг, альтернативних рішень, прогалин законодавства та інших шляхів оптимізації податкових платежів, змін податкового законодавства.

У стратегічному менеджменті податкове планування базується на реалізації стратегічних цілей діяльності суб'єкта сплати податків з розрахунку на тривалий період функціонування. А саме, передбачає вибір місця реєстрації, його територіальне розташування, організаційно-правову форму діяльності, визначення засновників, формування організаційної структури організації тощо.

Як вже вище було зазначено, податкове планування також є складовою податкової політики підприємства, яка одночасно формує стратегію розвитку підприємства та полягає у виборі найоптимальнішого варіанту сплати податків за альтернативних напрямів операційної діяльності, проведення (здійснення) господарських операцій.

Податковий менеджмент як різновид менеджменту реалізують на підприємстві як цілісний, упорядкований управлінський процес. Зокрема, процес формування та функціонування податкового менеджменту в організації втілюється через основні функції менеджменту. Відповідно визначеним функціям в організації управлінці підбирають оптимальні методи менеджменту, до яких належать: економічні, технологічні, адміністративні та соціально-психологічні. В сукупності це складає структуру податкової політики підприємства.

Завдяки раціонально організованому податковому плануванню підприємство ефективно втілює управлінські рішення у сфері сплати та оптимізації податків. Зазвичай це завдяки підготовці наказів та розпоряджень, які формуються інституційними рівнями менеджменту і реалізуються в діяльність управлінськими технічними ланками підприємства.

Процес податкового менеджменту на підприємстві носить циклічний характер та має здатність повторюватись, оскільки прийняті управлінські рішення знаходять своє відображення як і у функціях податкового менеджменту, так і у методах його подальшого застосування. Модель цього процесу зображено на рис. 1.3.

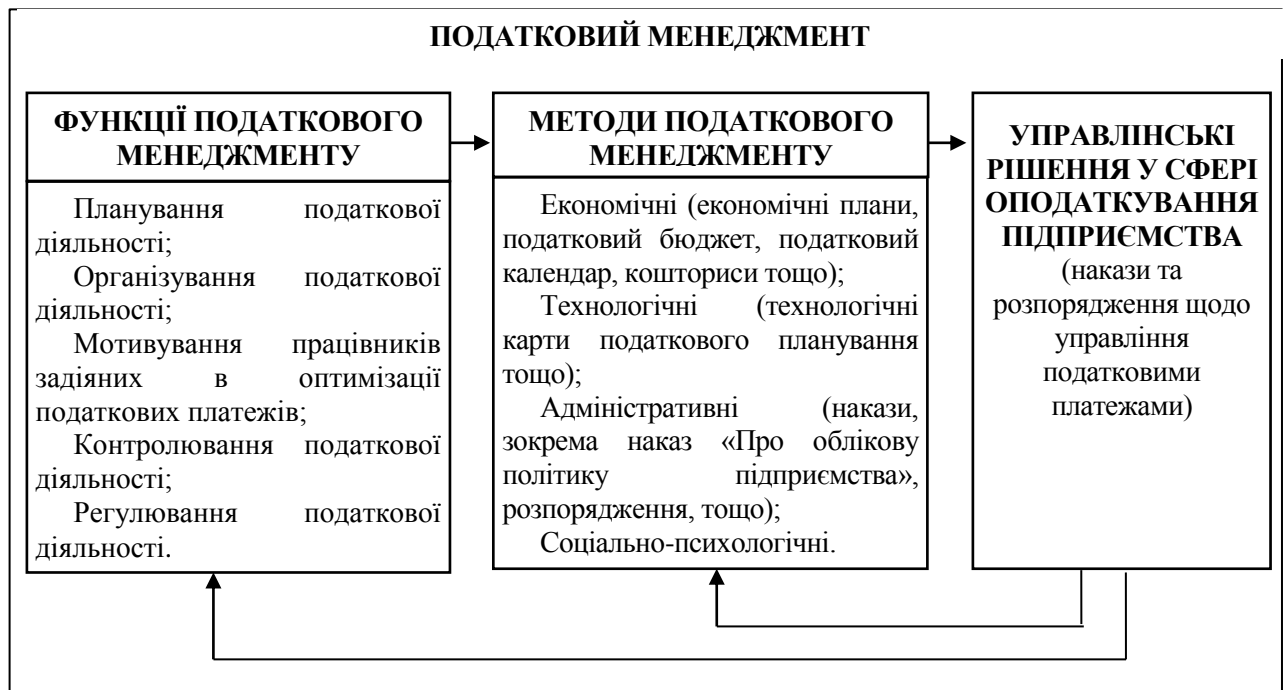


Рис. 1.3 Процес податкового менеджменту

*Примітка: розроблено автором*

Податкове планування розпочинається з інформаційної оцінки зовнішнього середовища підприємства, аналізу його можливостей та загроз господарської діяльності. Враховуючи інформаційне забезпечення, підприємство формує податковий менеджмент і втілює його завдяки обраним методам менеджменту та відповідними до них інструментам податкового планування. Результатом цього поетапного процесу стає оптимізація сплати податкових платежів, раціонально побудована податкова політика підприємства, що позитивно впливає на ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

Отже, податкове планування займає невід'ємне та вагоме місце у системі податкового менеджменту підприємства (див. рис. 1.4.)

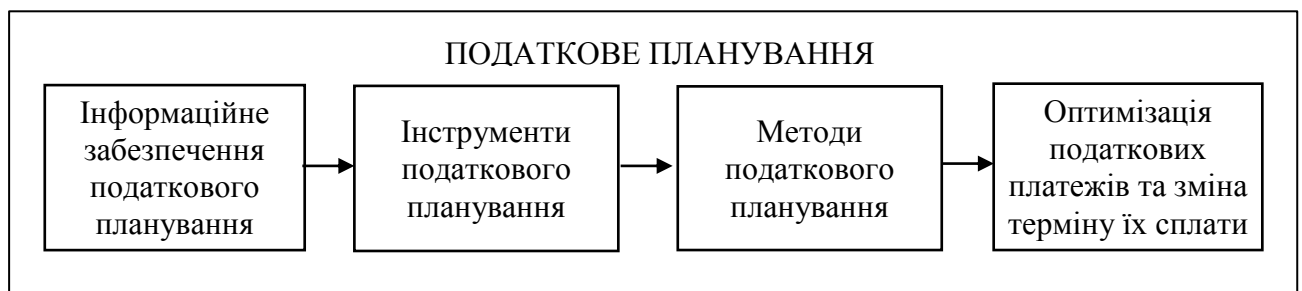


Рис. 1.4. Процес податкового планування

*Примітка: розроблено автором*

Методи, інструменти та моделі реалізації податкового планування значною мірою залежать від його виду. У практичній діяльності підприємства використовують різні види податкового планування. Науковці по різному класифікують податкове планування. Водночас актуальним залишається відсутність в економічній літературі однозначної думки щодо класифікації видів податкового планування. Детальну класифікацію видів податкового планування запропоновано науковцями в роботах (Загородній та Єлісеєв, 2003; Іванов, Карпова Мігунова та Карпов, 2006; Крисоватий та Кізима, 2004; Вилкова та Романовский, 2004; Мігунова, 2006; Мігунова та Циркунова, 2007; Крисоватий, Кізима та Маслій, 2011, с. 36). На основі цих робіт систематизовано класифікація видів податкового планування (рис.1.5).

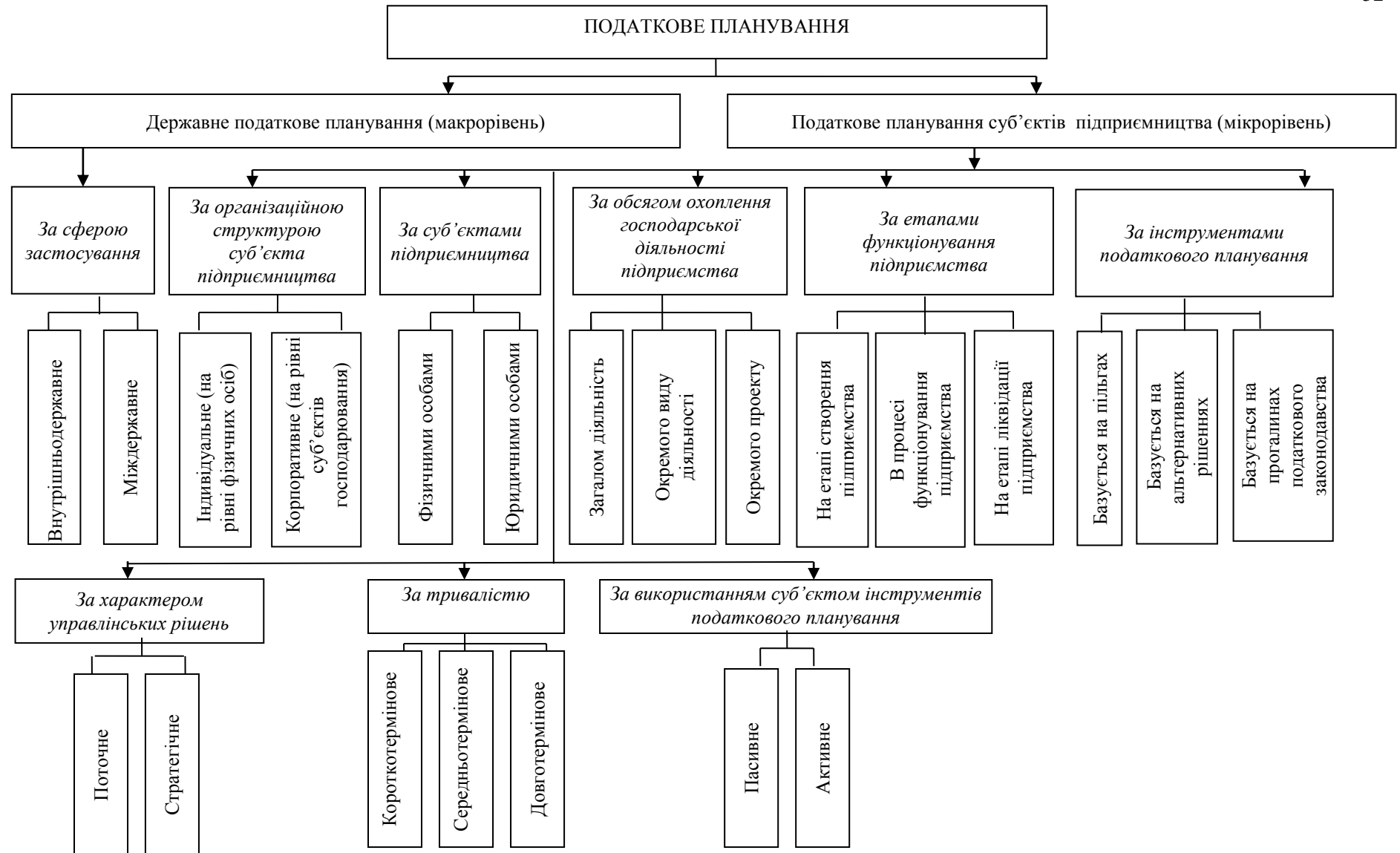


Рис. 1.5. Класифікація видів податкового планування

Примітка: систематизовано автором

Класифікацію видів податкового планування здійснено на дворівневій основі. На першому рівні виокремлено податкове планування, яке здійснює держава (макрорівень), на другому – податкове планування, яке здійснюють на рівні суб'єктів підприємництва (макрорівень). Основною метою податкового планування на макрорівні є наповнення зведеного бюджету податками, а мета податкового планування на мікрорівні – оптимізація податкових платежів. Ці два види податкового планування відрізняються за метою, цілями та методикою застосування.

Залежно від сфери застосування державне податкове планування (макрорівень) поділяють на внутрішньодержавне та міждержавне. «Внутрішньодержавне податкове планування поширюється на господарські операції, які реалізуються всередині певної держави, а міждержавне – на зовнішньоекономічні операції суб'єктів підприємництва» (Єлісеєв, 2003).

Наступною класифікаційною ознакою видів податкового планування є організаційна структура суб'єктів підприємництва. Згідно цієї ознаки виділяють індивідуальне (на рівні фізичних осіб) і корпоративне (на рівні суб'єктів господарювання) податкове планування. «Індивідуальне податкове планування реалізують суб'єкти підприємництва, що не мають корпоративної структури та, які здійснюють діяльність без створення юридичної особи» (Єлісеєв, 2003; Карпова, 2005). «До корпоративного відносять податкове планування, що здійснюють суб'єкти підприємницької діяльності з корпоративною структурою» (Іванов та ін., 2008) та особливістю якого є «використання гнучкої структури корпорацій з метою перерозподілу прибутку між відповідними структурними одиницями цієї корпорації» (Єлісеєв, 2003; Горб, 2005).

Податкове планування можуть здійснювати як громадяни – суб'єкти підприємницької діяльності, так і юридичні особи. При виборі методів та інструментів оптимізації податкових платежів юридичні особи повинні враховувати галузь та вид господарської діяльності, а також розмір (вид) підприємства (мікро, мале, середнє, велике).

За обсягом охоплення господарської діяльності підприємства податкове

планування поділяють на те, яке охоплює загалом господарську діяльність, окремий вид діяльності (виробничу, комерційну, фінансову, інвестиційну, торговельну, посередницьку, зовнішньоекономічну, транспортну, банківську, інноваційну тощо) або окремий підприємницький проект.

Податкове планування можуть реалізовувати не лише на етапі функціонування підприємства, але й на етапі створення чи ліквідації. Податкове планування на етапі створення підприємства «пов'язане з визначенням оптимальної організаційно-правової форми, структури суб'єкта підприємства, місця його реєстрації та розташування та інших питань щодо створення нової господарської одиниці. Податкове планування, здійснюване в процесі функціонування підприємства, спрямоване на організування поточної та перспективної діяльності суб'єкта господарювання з оптимальною сплатою податкових платежів. Податкове планування на етапі ліквідації підприємства має за мету оптимізувати податкові платежі під час процесу ліквідації підприємства» (Федишин, 2014).

«За інструментами, які використовують у податковому плануванні, воно може базуватися на використанні податкових пільг – повне чи часткове звільнення суб'єктів підприємництва від сплати певних податків, пов'язане з певною діяльністю або виробництвом певної продукції, на використанні альтернативних рішень – вибором найбільш прийняттого рішення з погляду оптимізації податкових платежів, з окремих питань підприємницької діяльності, не урегульованих податковим законодавством» (Слісєєв, 2003), а також на прогалинах законодавства, що полягає у комбінуванні суперечливих норм податкового законодавства.

За характером управлінських рішень податкове планування поділяють на: стратегічне та поточне. Поточним називають податкове планування, яке реалізують в «процесі поточної діяльності підприємства з розрахунку на порівняно короткий проміжок часу (до 1 року), як правило, на один або декілька податкових періодів» (Іванов та ін., 2008), а саме: «заходи щоденного моніторингу зміни законодавчої бази, контроль правильності обчислення і

переказ податкових зобов'язань, дослідження причин різних змін середньостатистичних показників підприємства, а також заходи з поточної оптимізації оподаткування, складання типових схем господарських операцій та реалізації угод» (Єлісеєв, 2003). Стратегічне податкове планування базується на «реалізації стратегічних цілей діяльності суб'єкта господарювання з розрахунку на тривалий період функціонування суб'єкта податкового планування (1-3 роки)» (Іванов та ін., 2008) та полягає у «складанні прогнозів податкових зобов'язань підприємства, розробленні податкового календаря, а також реалізації заходів щодо оптимізації податкових платежів та зниження податкового навантаження на підприємство» (Єлісеєв, 2003).

За тривалістю податкове планування поділяють на короткотермінове – з часовим обмеженням до 1 року, середьотермінове – з часовим обмеженням від 1 до 3 років та довготермінове – з часовим обмеженням від 3 і більше років.

За використанням суб'єктом інструментів податкового планування її поділяють на пасивне та активне. «В основі пасивного податкового планування лежить альтернативна оптимізація. Така оптимізація можлива тоді, коли в податковому законодавстві є дві чи більше альтернативних норм, а доцільність використання кожної з них вирішує фахівець підприємства чи фізична особа – платник податку. Прикладом пасивного податкового планування є вирішення питання щодо доцільності переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкта малого підприємництва» (Єлісеєв, 2003; Загородній та Єлісеєв, 2003). Активне податкове планування здійснюють з використання спеціально розроблених методів, інструментів та моделей оптимізації податкових платежів.

## **1.2. Концепція податкового планування, його принципи та методи**

Великий тлумачний словник сучасної української мови сутність терміну «концепція» розкриває як «систему доказів певного положення, систему поглядів на те чи інше явище; спосіб розуміння, тлумачення якихось

явищ» (Бусел ред., 2005, с. 571; 2009).

Концепція податкового планування – це система поглядів платників податків щодо максимального використання можливостей чинного законодавства з метою зменшення податкових платежів чи зміни терміну їх сплати і, відповідно, – збільшення доходів і прибутків суб'єктів господарювання (Olikhovskiy and Zagorodniy, 2017). Ця концепція базується на відповідних принципах, а її реалізують, використовуючи методи, інструменти та моделі оптимізації податкових платежів, що дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, підвищувати ефективність планування податків, змінювати термін їх сплати чи оптимізувати податкові платежі. Взаємозв'язок складових реалізації концепції податкового планування на підприємстві наведено на рис. 1.6.

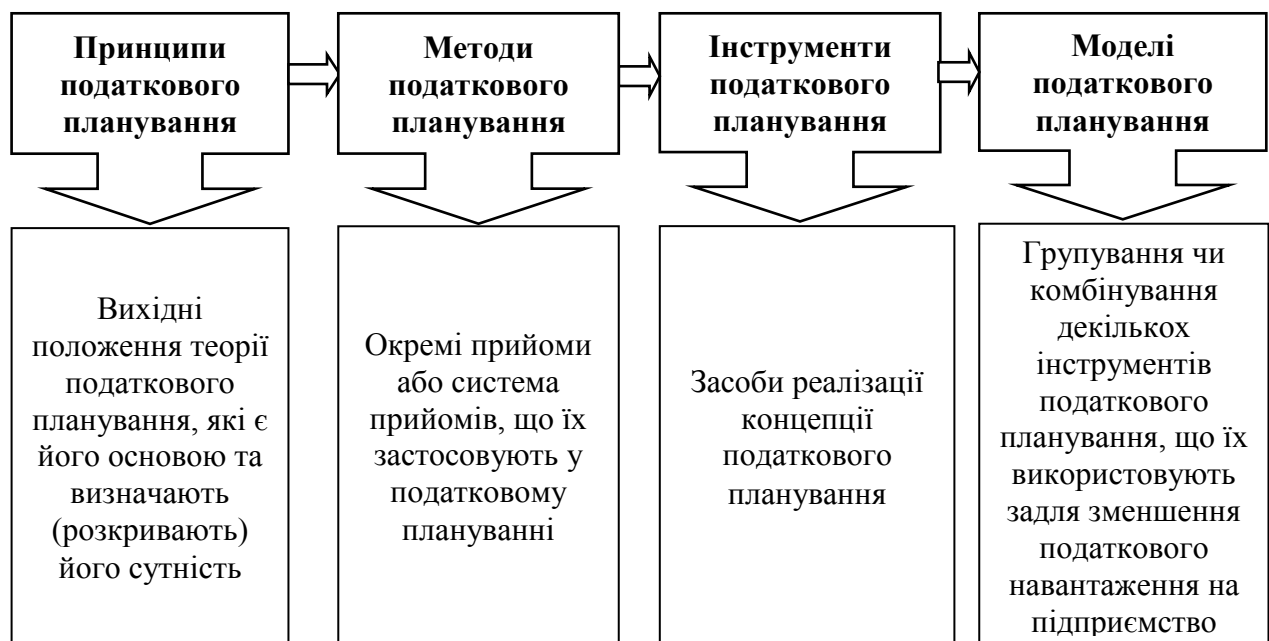


Рис. 1.6. Взаємозв'язок складових реалізації концепції податкового планування на підприємстві

*Примітка: власна розробка*

Найважливішою складовою концепції податкового планування є його принципи – основні теоретичні положення, які визначають сутність та основу податкового планування, та їхнє теоретичне обґрунтування.

На сьогодні серед науковців у сфері податкового планування відсутня



єдина думка щодо принципів податкового планування (Додаток Б). З огляду на чисельність і різнобічність трактувань принципів податкового планування їх класифікують на загальні та спеціальні (Карпова, 2005; Іванов та ін., 2008).

Загальні принципи податкового планування характеризують зв'язок внутрішньофірмового планування й управління з податковим плануванням. Ці принципи, які властиві будь-якому виду планування підприємницької діяльності, у тому числі й податковому плануванню як підсистемі внутрішньофірмового планування й управління (менеджменту підприємства). До них належать такі принципи як: системність, участь (колегіальність), неперервність, гнучкість та точність. Водночас спеціальні принципи, притаманні лише податковому плануванню. Вони визначають специфіку процесу податкового планування, його відмінні ознаки в системі менеджменту підприємства. До них належать принципи: перспективності, законності, оптимальності, альтернативності, комплексності, натуральності (Оліховський та Загородній, 2017a, 2017d.).

За результатами аналізу літературних джерел, наведених у додатку Б, у табл. 1.4 розкрито сутність основних принципів податкового планування.

Таблиця 1.4

#### Принципи податкового планування

Принципи податкового планування	Сутність принципів податкового планування
1	2
Загальні принципи податкового планування	
Принцип єдності (системності)	Податковому плануванню притаманний системний характер, який полягає у взаємозв'язку планування податкових платежів із загальними планами підприємства. Нескоординованість дій зумовлює негативні відхилення у виконанні показників податкових бюджетів.
Принцип участі	У розробленні засобів оптимізації податкових платежів мають брати участь усі працівники підприємства, задіяні в реалізації заходів податкового планування.
Принцип неперервності	Процес податкового планування здійснюють неперервно, при цьому раніше розроблені засоби оптимізації податкових платежів необхідно постійно аналізувати й коригувати відповідно до змін законодавства.
Принцип гнучкості	Засоби оптимізації податкових платежів складають так, щоби згодом мати змогу їх відкоригувати під непередбачені зміни середовища (наприклад, під зміни податкового чи іншого законодавства).

## Продовження табл. 1.4

1	2
Принцип точності	Засоби оптимізації податкових платежів мають бути точними, конкретизованими та деталізованими тою мірою, яка дає змогу враховувати зовнішні й внутрішні чинники (умови).
Спеціальні принципи податкового планування	
Принцип перспективності	У процесі податкового планування слід враховувати можливі зміни податкового законодавства та інших зовнішніх чинників у майбутньому.
Принцип законності	Податкове планування необхідно здійснювати відповідно до чинного законодавства. Відповідати законодавству повинні засоби оптимізації податкових платежів, а також їхній документальний супровід. Використання цього принципу дає змогу розмежувати податкове планування та ухилення від сплати податкових платежів.
Принцип комплексності	Податкове планування усіх податкових платежів потрібно здійснювати в комплексі, враховуючи їх взаємний вплив. Це зумовлено тим, що різні податки та збори мають спільні (або пов'язані між собою) елементи податкових баз, причому самі вони можуть бути віднесені до бази оподаткування за іншими податками чи зборами.
Принцип альтернативності	Вибір та розроблення засобів оптимізації податкових платежів необхідно здійснювати на альтернативній основі з урахуванням усіх можливих варіантів проведення господарських операцій. Наявність альтернатив дає змогу розширити можливість вибору варіанта оподаткування з оптимальними показниками та підвищити ефективність реалізації податкового планування.
Принцип оптимальності (оптимального співвідношення ризику та вигід)	Полягає у пошуку та використанні найефективнішого господарського рішення, що дає змогу оптимізувати податкові платежі (зменшити базу оподаткування). Економічний ефект від реалізації заходів оптимізації податкових платежів повинен перевищувати витрати на їхнє впровадження та ризики, які можуть виникнути при цьому. Згідно із цим принципом податкове планування треба здійснювати виходячи з того, що показник прибутковості від господарської операції має бути максимальним, а ризики – мінімальними.
Принцип натуральності	Засоби оптимізації податкових платежів, які використовують у податковому плануванні, не повинні суттєво відрізнятися від звичайного порядку здійснення господарських операцій, щоб не привертати зайвої уваги з боку органів контролю. Розглядаючи певний варіант оптимізації податкових платежів, необхідно проаналізувати, чи має платник податку достатню матеріальну, ресурсну та іншу базу для проведення таких операцій.

*Примітка: систематизовано автором на основі (Карпова, 2005; Магонець, 2009; Глибокова, 2006; Бечко та Лиса, 2009; Іванов та ін., 2008; Калінеску, Антіпов та Бурлуцька,*

2009; Бець та Клим, 2007; Глуценко, 2008; Корягін та Брич, 2010; Притуляк, 2009; Хомяк та Лемішовська, 2010; Шевченко, 2010; Шульженко та Шульженко, 2008; Загородній та Федішин, 2010; Федішин, 2014; Бернік, Бризгалін та Головкін, 2007; Погорецький, 2005)

Методи податкового планування – окремі прийоми або система прийомів, що їх застосовують у податковому плануванні. Щодо методів податкового планування то в економічній літературі в сфері податкового планування науковці виділяють дві групи методів: загальні та спеціальні (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Методи податкового планування

Примітка: сформовано автором на основі (Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007, с. 114-119, 134-136; Бечко та Лиса, 2009, с. 217-225; Вилкова та Романовский, 2004, с. 118-

124; Гусева, 2006, с. 139-248; Загородній та Єлісєєв, 2003, с. 52-54; Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с. 46-65; Іванов та ін., 2006, с. 151-157; Крисоватий, Кізіма та Маслій, 2011, с. 52-57; Іванов та ін., 2008, с. 441-452; Сало та Євченко, 2009, с. 106-110; Селезнева, 2012, с. 115-117, 296-336; Єфименко та ін., 2013, с. 401-402; Ходякова та Лук'яненко, 2012, с. 59-67; Гринчук та Гринчук, 2011; Замасло, 2004; Федішин, 2011; Джаарбеков, 2005; Муравйов, 2001; Замасло, 2003).

У Додатку В розкрито суть методів податкового планування відповідно до трактувань різних науковців. До загальних методів податкового планування відносять методи, які мають широку сферу застосування, і можуть бути використанні як загалом для бюджетування та планування фінансово-господарської діяльності підприємства, так і для податкового планування. До них належать такі методи: розрахунково-аналітичний, нормативний, мікробалансів, графоаналітичних залежностей, матрично-балансовий, статистичні, економіко-математичного моделювання. Ці методи податкового планування використовують для оцінювання доцільності податкового планування і вирішення питань щодо реалізації концепції податкового планування. Загальні методи податкового планування наведено на у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

## Загальні методи податкового планування

Метод податкового планування	Трактування методу
1	2
Розрахунково-аналітичний метод	Полягає в корегуванні планових показників під прогностні зміни внутрішніх і зовнішніх чинників. У податковому плануванні цей метод переважно використовують, розраховуючи суми податків за альтернативними варіантами оподаткування через коригування показників цих варіантів під прогностні зміни податкового законодавства (наприклад, скасування пільг, підвищення чи зниження ставок оподаткування тощо).
Нормативний метод	Полягає в розрахунку загальної суми податків і зборів та інших податкових платежів, сплачуваних підприємством на підставі чинних ставок і баз оподаткування й дає змогу визначити податкове навантаження підприємства. Цей метод використовують на стадії розрахунку податкових платежів за альтернативними варіантами оподаткування з метою обчислення сум податкових платежів на підставі чинних ставок (які в цьому випадку є нормативом) і баз оподаткування.

Продовження табл. 1.5

1	2
	$P_{Pi} = O_{Opi} \times C_{Opi} \quad (1.1)$ <p>де <math>P_{Pi}</math> – де сума і-того податкового платежу, грн.; <math>O_{Opi}</math> – оподатковувана податком база і-того податку, грн.; <math>C_{Opi}</math> – і-того податку, %</p>
Метод мікробалансів	<p>Полягає у створенні бухгалтерської моделі господарсько-фінансової операції через кореспонденцію бухгалтерських рахунків і визначення на їх основі проекту податкового планування з оптимальними показниками. Оцінювання певного варіанту оподаткування господарських операцій в різних умовах передбачає:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>виділення групи господарських операцій, які мають безпосереднє відношення до певного варіанта оподаткування;</li> <li>складання бухгалтерських проведень за обраними господарськими операціями;</li> <li>розрахунок мікробалансів на підставі цих бухгалтерських проведень і визначення результуючої суми прибутку;</li> <li>порівняння альтернативних варіантів та вибір варіанту з оптимальними значеннями показників.</li> </ul> <p>Цей метод використовують на завершальній стадії податкового планування, коли відома сума податкових платежів за кожним проектом.</p>
Метод графоаналітичних залежностей	<p>Передбачає побудову графічної чи аналітичної залежності фінансового результату підприємства від одного чи декількох найважливіших параметрів балансу з подальшим вибором варіанту з оптимальними показниками. Розрахунок при цьому здійснюють у такій послідовності:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>виділяють блок господарських операцій, які впливають на досліджуваний параметр;</li> <li>за допомогою ряду послідовних розрахунків мікробалансів чи математичних обчислень за формулами визначають залежність фінансового результату від досліджуваного параметра;</li> <li>графічно зображають визначені залежності;</li> <li>обирають оптимальний варіант здійснення господарської операції.</li> </ul> <p>Метод графоаналітичних залежностей використовують на стадії виділення основних факторів, які впливають на податкове навантаження підприємства й вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками.</p>
Матрично-балансовий метод	<p>Ґрунтується на тому, що баланс підприємства записується у вигляді матриці, до якої послідовно підбирають та виписують показники господарських операцій за альтернативними варіантами податкового планування й обирається варіант з оптимальними показниками. Прикладом використання матриці в бухгалтерському обліку є шахова відомість. Розрахунок у матрично-балансовому методі податкового планування проводять у такій послідовності:</p>

## Закінчення табл. 1.5

1	2
	<p>баланс підприємства записують у вигляді матриці, елементами якої є суми оборотів за бухгалтерськими рахунками, а та яка містить стовбець із підсумковою сумою оборотів за дебетами рахунків та стрічку із підсумками оборотів за кредитами рахунків (шахова відомість);</p> <p>дебетові та кредитові обороти за альтернативними господарськими операціями записують у вигляді векторів (матриць, які складаються з одного стовпця чи однієї стрічки);</p> <p>до початкової матриці послідовно додають (виходячи із базової балансової рівності активів та пасивів) вектори дебетових оборотів та віднімають вектори кредитових і отримують кінцеві сальдо.</p> <p>Таким чином підбирають і записують показники господарських операцій за альтернативними варіантами оподаткування і обирають варіант з оптимальними показниками.</p>
Статистичні методи	<p>На основі використання методів статистичного аналізу виділяють основні чинники, які впливають на розмір податкового навантаження підприємства. Мають широкий спектр застосування в податковому плануванні. Зокрема, на основі використання різних методів статистичного аналізу (факторного, кореляційно-регресійного аналізу та ін.) виділяють основні чинники, що впливають на величину податкового навантаження підприємства, на основі яких розробляють напрями оптимізації податкових платежів. Ці методи застосовують для розрахунку ефективності заходів податкового планування, зокрема у разі проведення аналізу динаміки податкових платежів, розрахунку показників виконання бюджету податків тощо.</p>
Методи економіко-математичного моделювання	<p>Грунтуються на математичній побудові й описі моделі досліджуваного об'єкта, якою у податковому плануванні є альтернативні варіанти оподаткування. Відповідно до цих методів будується економіко-математична модель розрахунку суми прибутку або витрат з урахуванням впливу податкових платежів за альтернативними варіантами оподаткування й обирається варіант із оптимальними показниками. Такі методи застосовують на етапі визначення податкового навантаження на підприємство, розрахунку податкових платежів за варіантом податкового планування й вибору варіанта планування з оптимальними показниками.</p>

*Примітка: систематизовано автором на основі (Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007, с.114-119, 134-136; Бечко та Лиса, 2009, с. 217-225; Вилкова та Романовський, 2004, с. 118-124; Загородній та Єлісеєв, 2003, с. 52-54; Карпова, 2005; Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с. 46-65; Іванов та ін., 2006, с. 151-157; Крисоватий, Кізіма та Маслій, 2011, с. 52-57; Іванов та ін., 2008, с. 441-452; Сало та Євченко, 2009, с. 106-110; Селезнева, 2012, с. 115-117, 296-336; Єфименко та ін., 2013, с. 401-402; 21, с. 216-218; Ходякова та Лук'яненко, 2012, с. 59-67; Гринчук та Гринчук, 2011; Замасло, 2003).*

До спеціальних методів податкового планування науковці відносять методи, які використовують у податковому плануванні підприємства з метою пошуку та застосування альтернативних варіантів оподаткування. Хоча науковці по різному виділяють та трактують ті чи інші спеціальні методи податкового планування, суть яких узагальнено нами та розкрито у Додатку В.

Аналіз літературних джерел (Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007, с.114-119, 134-136; Бечко та Лиса, 2009, с. 217-225; Вилкова та Романовский, 2004, с. 118-124; Гусева, 2006, с. 139-248; Загородній та Єлісеєв, 2003, с. 52-54; Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с. 46-65; Іванов та ін., 2006, с. 151-157; Крисоватий, Кізіма та Маслій, 2011, с. 52-57; Іванов та ін., 2008, с. 441-452; Сало та Євченко, 2009, с. 106-110; Селезнева, 2012, с. 115-117, 296-336; Єфименко та ін., 2013, с. 401-402; 21, с. 216-218; Ходякова та Лук'яненко, 2012, с. 59-67; Муравйов, 2001; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007; Сунцова, 2013 с.31-33; Замасло, 2003) з податкового планування дає нам змогу виокремити три групи спеціальних методів податкового планування:

- методи, що базуються на податкових пільгах – використання пільг, вибір місця реєстрації платника податку тощо;

- методи, в основі яких лежить використання альтернативних податкових та інших рішень – заміна (розподіл) відносин, зміна термінів сплати податкових платежів, використання елементів облікової політики та різних систем оподаткування, делегування податків, вибір виду трудових відносин із працівниками, визначення та зміна структури капіталу, раціональне розміщення прибутку, вибір структури видів діяльності та структури видів продукції тощо;

- методи, використання яких зумовлене прогалинами податкового законодавства, котрі полягають у використанні різного тлумачення норм законодавства в різних нормативних документах.

Виокремленні нами спеціальні методи податкового планування наведено на рис. 1.8.

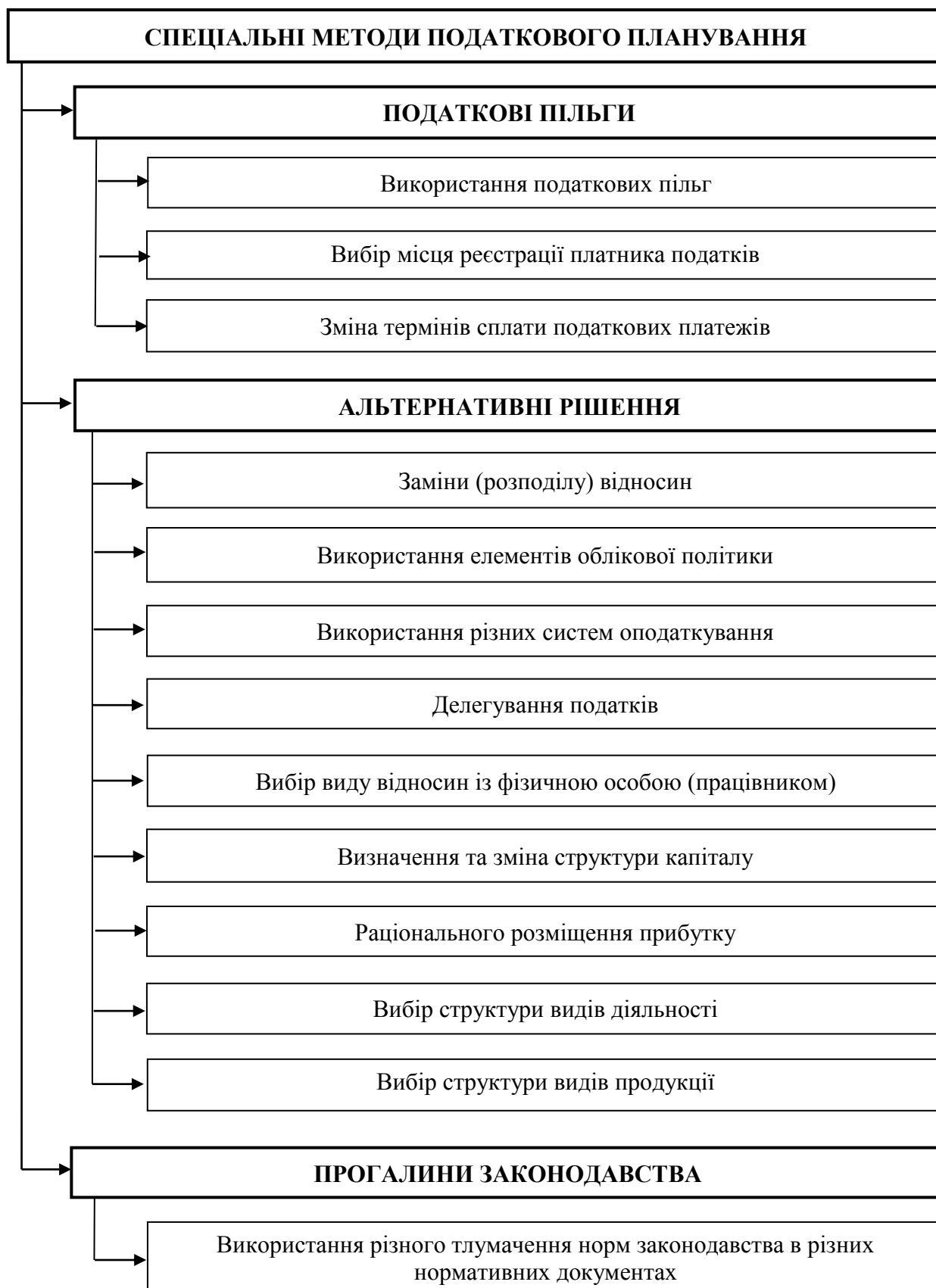


Рис. 1.8. Спеціальні методи податкового планування

*Примітка: запропоновано дисертантом на основі опрацювання наукових джерел з досліджуваної тематики*



Метод використання податкових пільг – метод податкового планування, що полягає у зменшенні об'єкта оподаткування шляхом вибору видів діяльності, видів продукції, спеціальних режимів оподаткування з пільговим режимом оподаткування. «Використання методу застосування законодавчо встановлених пільг і преференцій для різних галузей економіки та груп платників податків є можливим завдяки встановленню особливих режимів оподаткування для окремих галузей, видів діяльності, що найбільше потребують державної підтримки, окремих груп платників податків (суб'єктів малого бізнесу), окремих територій та підприємств, що беруть участь у вирішенні соціальних питань (працевлаштування інвалідів, надання добродійної допомоги неприбутковим установам, організаціям та особам, що потребують такої підтримки), підприємств, що орієнтуються на експорт тощо» (Замасло, 2004).

Вибір місця реєстрації, як метод податкового планування, безпосередньо зумовлений регіональною диверсифікацією діяльності підприємства, яка дає змогу використовувати податкові переваги окремих територій, де діяльність оподатковують за меншими (нижчими) ставками або повністю вона звільнена від оподаткування. Цей метод реалізують через такі інструменти податкового планування як вільні (спеціальні) економічні зони та офшори.

Зміна терміну сплати податкового платежу – перенесення уповноваженим органом установленого терміну сплати податку (збору) на пізніший. Зміна терміну сплати податку відбувається через: відтермінування податкових зобов'язань, розтермінування податкових зобов'язань та податковий вексель.

Метод заміни (розподілу) відносин – полягає в заміні операцій (частини операції) або розподілі господарської операції на декілька частин на операції з аналогічною метою, проте з лояльнішим (більш пільговим) порядком оподаткування. Цей метод реалізують через заміну або розподіл відносин.

Заміна форм господарських відносин полягає в тому, щоб замінити господарську операцію із високим рівнем оподаткування на господарську операцію з нижчим рівнем оподаткування, при цьому кінцевий економічний результат цих взаємозамінних операцій має бути однаковим або близьким за змістом. Тобто мета господарської операції однакова, а ставки оподаткування за різних варіантів документального оформлення цієї операції – різні.

Поділ господарських операцій подібний до заміни форм господарських відносин, однак відмінність між ними полягає в тому, що при використанні поділу господарських операцій замінюють не всю операцію, а лише її частину. Тому його застосовують у випадках, коли з погляду оподаткування вигіднішим є поділити господарську операцію на частини, кожна з яких оподатковується за меншими ставками порівняно з усією операцією, а сукупно досягається оптимізація оподаткування суб'єкта господарювання.

Метод використання елементів облікової політики як метод податкового планування, полягає в розробленні варіанта облікової політики, спрямованого на оптимізацію податкових платежів. Суть податкового аспекту формування облікової політики підприємства полягає в тому, що з визначених законодавством варіантів ведення обліку вибирають той, який має переваги перед іншими з погляду оптимізації податкових платежів.

Метод використання систем оподаткування полягає у виборі з наявних систем оподаткування найефективнішого порядку оподаткування. Чинне законодавство передбачає такі основні форми оподаткування суб'єктів господарювання: загальну та спрощену.

«Метод делегування податків передбачає передавання сплати податкових платежів спеціально створеним структурам, діяльність яких спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство» (Карпова, 2005). «Цей метод пов'язаний із розміщенням податкомістких видів діяльності на інших підприємствах, контрольованих платником (перенесення сплати ПДВ на підприємство-експортер тощо)»

(Сунцова, 2018).

Метод вибору виду відносин (трудових, цивільно-правових, господарських) із фізичними особами (працівниками) полягає у виборі відносин із фізичними особами (працівниками) з меншим податковим навантаженням на доходи фізичних осіб (оплату праці). Усі нарахування і відрахування, платниками яких є як працедавець, так і працівник, до бюджету перераховує підприємство, яке виплачує заробітну плату та виконує функцію податкового агента. Тому одна й та сама сума, виплачена фізичній особі залежно від виду відносин (характеру виплати) та документального підтвердження, може призвести до різного податкового навантаження на оплату праці.

Метод визначення та зміни структури капіталу підприємства полягає у раціональному розміщенні та зміні структури капіталу або складових структури капіталу (власного та залученого капіталу) з метою оптимізації податкових платежів.

Метод раціонального розміщення прибутку полягає в раціональному розміщенні прибутку (через виплату дивідендів, на формування статутного чи резервного капіталів) з метою оптимізації податкових платежів.

Метод вибору структури видів діяльності полягає у зміні структури видів діяльності. В залежності від різних видів діяльності, якими займається підприємство, воно сплачує різні суми податкових платежів. Можливий вибір сфери діяльності новостворюваного суб'єкта господарювання регламентовано у класифікаторі видів економічної діяльності (КВЕД).

Метод вибору структури видів продукції полягає у змінні структури видів продукції, які підприємство реалізовуватиме, передбачає необхідність обрання саме тих видів продукції, оподаткування яких несе мінімальний рівень податкового навантаження на підприємство, за рахунок використання різних ставок і об'єктів оподаткування.

Послідовність застосування методів податкового планування наведено на рис. 1.9.

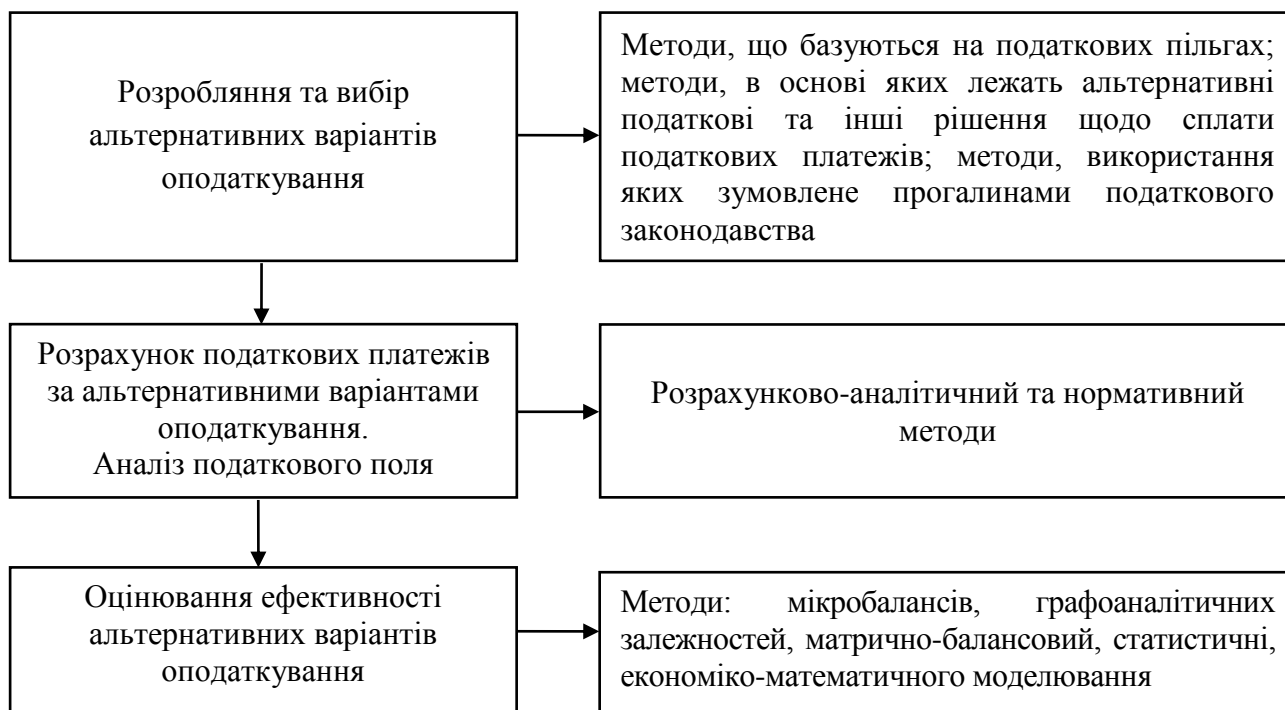


Рис. 1.9. Послідовність застосування методів податкового планування

*Примітка: розроблено автором на основі (Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с. 64; Іванов та ін., 2006, с. 157)*

Вибір спеціальних методів податкового планування здійснюють залежно від особливостей організації та діяльності підприємства (організаційно-правової форми, виду діяльності, податкового поля підприємства тощо) та реалізують їх через використання інструментів та моделі податкового планування.

### 1.3. Інструменти податкового планування та етапи їх формування

Податковий кодекс України є основним законодавчим актом, який «регулює відносини у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію органів контролю, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за

порушення податкового законодавства» (Податковий кодекс України, 2010).

Як свідчать результати анкетного опитування, на сьогодні основними несприятливими факторами для ведення бізнесу є велике (значне) податкове навантаження (в.т.ч на оплату праці), нестабільність законодавства з оподаткування, часті зміни ставок податків, об'єктів оподаткування, податкової звітності, значна кількість підзаконних документів (листів, наказів, розпоряджень), зростання штрафних санкцій тощо. Відповідно, менеджери шукають способи оптимізації податкових платежів, щоб заощадити грошові кошти і спрямувати їх на потреби розвитку підприємства.

У процесі реалізації податкового планування використовують різноманітний інструментарій від норм чинного законодавства до пошуку можливих прогалин у ньому.

Важливе значення при виборі таких інструментів має можливість впливу на основні елементи податку: платників податку, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, ставки податку, порядок обчислення податку, податковий період, термін та порядок сплати податку, термін та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Інструменти податкового планування – це засоби реалізації концепції податкового планування, до них відносять: заміну та розподіл відносин, зміну терміну сплати податкових платежів, вибір видів діяльності та видів продукції, вибір спеціальних режимів оподаткування, списання запасів, амортизаційні відрахування, розподіл транспортно-заготівельних витрат, формування резервів (резервного капіталу), вибір системи оподаткування, перенесення об'єкта оподаткування, вид відносин, зміну структури капіталу чи його складових тощо (Оліховський, 2015a, 2015b; Olikhovskiy and Zagorodniy, 2017c).

У процесі розроблення інструментів податкового планування підприємство має дотримуватись етапів, наведених на рис. 1.10.

Виокремлюють три групи інструментів:

податкові пільги – передбачене податковим та митним законодавством

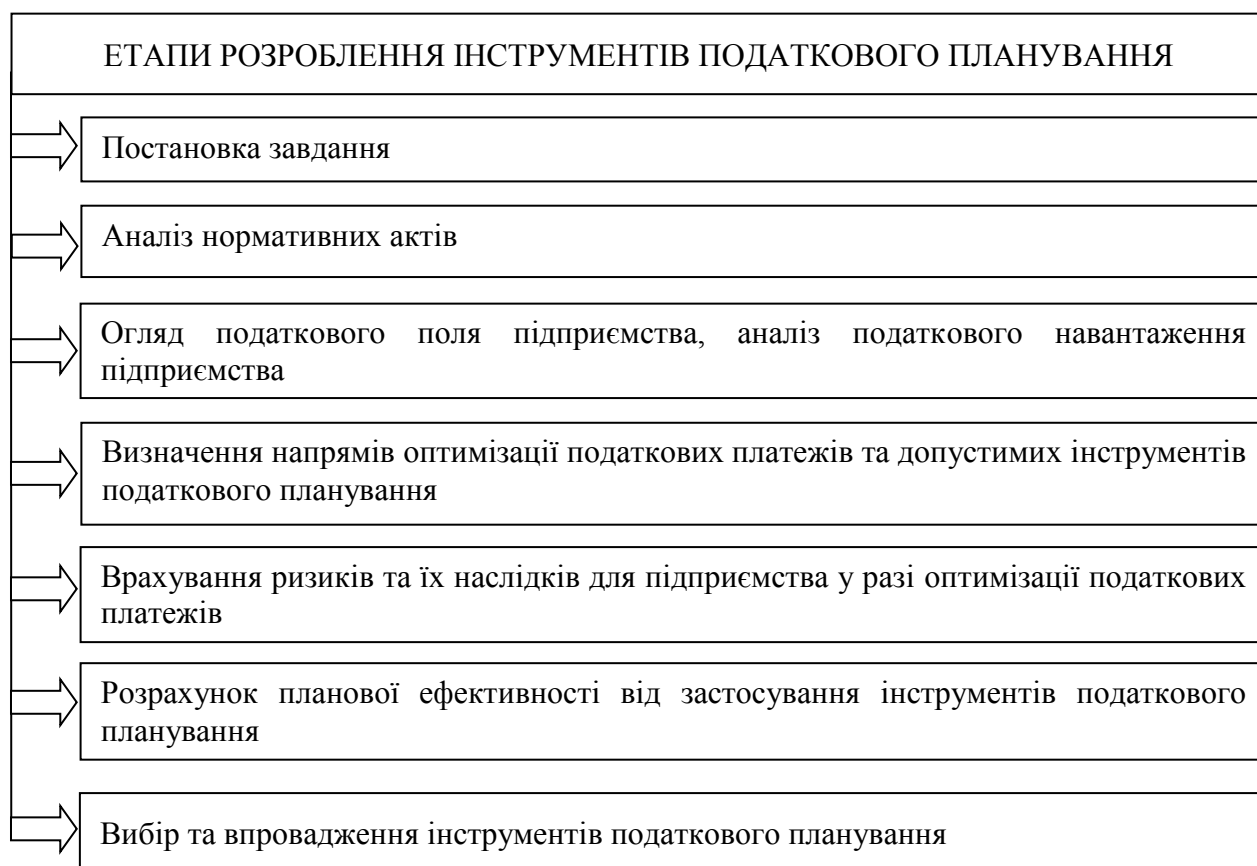


Рис.1.10. Етапи розроблення інструментів податкового планування

*Примітка: власна розробка*

звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, зазначених у ПКУ (2010). Елементи податку, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначає виключно ПКУ (2010). Згідно з ст. 30 ПКУ (2010) податкові пільги надають через: «податкове вирахування (знижки), що зменшують базу оподаткування до нарахування податку та збору; зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; встановлення зниженої ставки податку та збору; звільнення від сплати податку та збору» (Податковий кодекс України, 2010);

альтернативні рішення – вибір найприйнятнішого рішення щодо використання певних інструментів, моделей оподаткування з погляду оптимізації податкових платежів;

прогалини законодавства – комбінування суперечливих положень

(норм) податкового законодавства з іншими нормативними актами з метою оптимізації податкових платежів із урахуванням презумпції правомірності дій платника податку (Olikhovskiy, and Zagorodniy, 2017c).

Розглянувши суть методів та інструментів податкового планування, автором запропоновано відповідність між ними та шляхи їхньої реалізації (див. табл. 1.6)

Таблиця 1.6

## Відповідність методів та інструментів податкового планування

Групи методів та інструментів	Методи податкового планування	Інструменти податкового планування	Форми та шляхи реалізації інструментів податкового планування
1	2	3	4
Податкові пільги	Використання податкових пільг	Пільгові види діяльності, види продукції, спеціальні режими оподаткування	Організаційно-правові форми суб'єктів господарювання з пільговим режимом оподаткування
			Пільгові види діяльності
			Пільгові види продукції
			Спеціальні режими оподаткування
	Вибір місце реєстрації	Вільні економічні зони, офшори	На території власної держави в межах ВЕЗ (СЕЗ)
			За кордоном, де встановлено пільги для іноземних інвестицій
			За кордоном з помірною системою оподаткування
	Використання зміни терміну сплати податкових платежів	Відтермінування, розтермінування податкових платежів, податковий вексель	Відтермінування податкових платежів
			Розтермінування податкових платежів
			Використання податкового векселя
Альтернативні рішення	Використання облікової політики	Амортизаційні відрахування	Прямолінійний метод
			Метод зменшення залишкової вартості
			Метод прискореного зменшення залишкової вартості
			Кумулятивний метод
			Виробничий метод
		Виокремлення основних засобів з-поміж інших споріднених видів активів за критеріями: вартість та термін використання	Основні засоби
			Малоцінні необоротні матеріальні активи
			Малоцінні та швидкозношувані предмети
		Термін корисного використання об'єкта основних засобів або нематеріальних активів	Мінімальний термін корисного використання об'єкта основних засобів або нематеріальних активів
			Максимальний термін корисного використання об'єкта основних засобів або нематеріальних активів
		Порядок обліку витрат на утримання основних засобів та їхній ремонт	Сума ремонту основних засобів збільшує первісну вартість основних засобів
			Сум ремонту основних засобів враховують до витрат

## Продовження табл.1.6

1	2	3	4
		Списання запасів	Метод ФІФО
			Метод середньозваженої собівартості
			Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів
			Метод нормативних затрат
			Метод ціни продажу
		Розподіл транспортно-заготівельних витрат	Метод прямого підрахунку
			Метод середнього відсотка
		Формування резервів (резервного капіталу)	Формування резерву відпусток
			Формування резерву майбутніх витрат і платежів
			Формування резервного капіталу
		Розподіл загальновиробничих витрат	Постійні загальновиробничі витрати
			Змінні загальновиробничі витрати
		Метод визначення ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами	Метод вимірювання та оцінки виконаної роботи
			Метод співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі
			Метод співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.
	Варіант оцінки незавершеного виробництва	До оцінки готової продукції: за сумою прямих матеріальних витрат, за сумою всіх прямих витрат, за фактичною виробничою собівартістю, за плановою (нормативною) виробничою собівартістю	
		Після оцінки готової продукції: за плановою (нормативною) виробничою собівартістю, за фактичною виробничою собівартістю.	
	Заміни (розподілу) відносин	Заміна відносин	Заміна господарських операцій
			Заміна частини договору
		Розподіл відносин	Заміна частини господарських операцій
	Використання системи оподаткування	Вибір системи оподаткування	Загальна система оподаткування
			Спрощена система оподаткування.
	Делегування податків	Перенесення об'єкта оподаткування	Структурі сателіту
			Іншому суб'єкту оподаткування
	Вибір виду відносин із фізичною особою (працівником)	Трудові, цивільно-правові, господарські	Трудовий договір (працівник оформлений як штатний працівник або сумісник)
			Цивільно-правовий договір (підприємство самостійно нараховує і сплачує усі податкові платежі і внески)
			Цивільно-правовий договір (оформлення працівника як суб'єкта підприємницької діяльності, платника єдиного податку)
Господарські відносини (аутсорсинг (аутстафінг))			
Раціонального розміщення прибутку	Розподіл прибутку	Виплата дивідендів	
		Скерування на формування статутного капіталу	
		Скерування на формування резервного капіталу	
Визначення та зміни структури капіталу підприємства	Зміна структури капіталу	Оптимізація співвідношення власного та залученого капіталу	
		Зміна складових структури капіталу	
	Нарощування власного капіталу		
Залучення позикового капіталу			



Закінчення табл.1.5

1	2	3	4
	Вибір структури видів діяльності	Зміна структури видів діяльності	Підлягають ліцензуванню
			Пільговий вид діяльності
			Зміна виду діяльності
	Вибір структури видів продукції	Зміна структури видів продукції	Підлягають ліцензуванню
			Пільгові види продукції
			Зміна виду продукції
Прогалини законодавства	Використання різного тлумачення норм законодавства в різних нормативних документах	Неузгодженість окремих податкових та інших нормативних документів	Відсутність у податковому законодавстві норми, яка регламентує певні елементи сплати податку
			Можливість подвійного тлумачення певної норми податкового законодавства
			Неузгодженість певної норми податкового законодавства з іншими законодавчими актами (кодексами, законами тощо)

*Примітка: запропоновано дисертантом на основі опрацювання наукових джерел з досліджуваної тематики*

Наведений у табл. 1.6 взаємозв'язок дає змогу побачити форми та шляхи реалізації інструментів податкового планування. Перелік методів та інструментів податкового планування є невичерпним. Його можна змінювати та доповнювати новими елементами.

З проведеного анкетування, зокрема менеджерів підприємств, можна виділити основні методи та інструменти податкового планування, які застосовуються на підприємстві. Насамперед, це є використання облікової політики, вибір відносин із фізичними особами, зміна терміну сплати податкових платежів, вибір системи оподаткування, використання податкових пільг тощо.

Проте існує проблема чіткого виконання завдань. Поява нових видів робіт зобов'язує кваліфікованих працівників знати, як максимально ефективно виконати роботу або керувати процесом. Іноді це неможливо без якісно підготовлених технологічних карт на певні види робіт (послуг).

Як показує практика та проведені нами наукові дослідження, саме технологічні карти податкового планування слугують нормативними інструментами, завдяки яким на підприємстві реалізуються управлінські рішення у сфері податкового планування. Вважаємо, що технологічні карти забезпечують інформування менеджерів усіх ланок та безпосередніх

виконавців. Їх основними завданнями має бути налагодження управлінського процесу, щодо оптимізації податкових платежів та здійснення раціонального податкового планування згідно вимог чинного законодавства України. Процедура розроблення технологічних карт та методика ефективності їх використання більш детально розглядається у третьому розділі.

Групування (комбінація) інструментів податкового планування з метою оптимізації податкових платежів є моделлю податкового планування. Класифікацію моделей податкового планування розглянуто у працях (Загородній, Вознюк, 2011, с. 441; Іванов та ін., 2006, с. 150-152) та наведено на рис. 1.11.

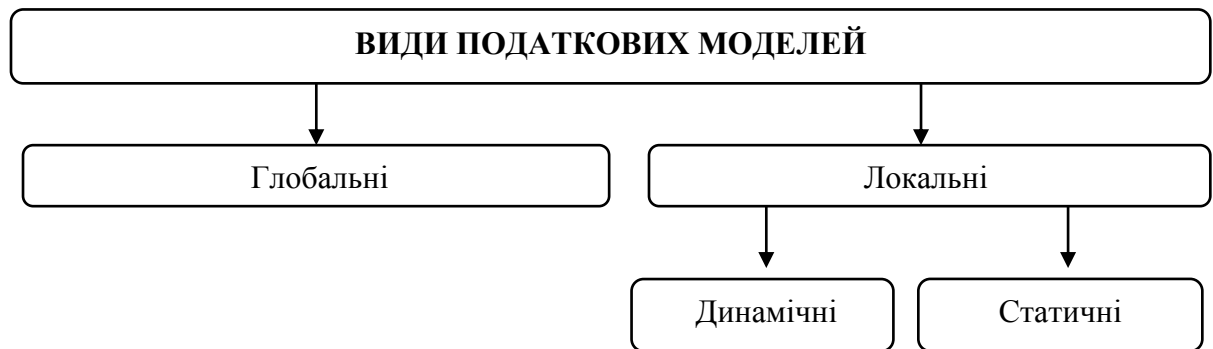


Рис. 1.11. Види моделей податкового планування (Загородній, Вознюк, 2011, с. 441; Іванов та ін., 2006, с. 150-152)

Моделі податкового планування поділяють на глобальні та локальні. До глобальних моделей податкового планування належать моделі, які дають змогу без структур-сателітів оптимізувати більшість податкових платежів на тривалий період. Локальними вважають моделі, які дають змогу оптимізувати один чи два податкові платежі на обмежений час. Локальні моделі поділяють на динамічні та статичні. До динамічних моделей податкового планування належать моделі, які є доповненням до дохідних операцій підприємства, де сума економії податкових платежів прямо пов'язана із сумою дохідної операції, що дає змогу оптимізувати податкові платежі в гнучкому режимі на постійній основі. До статичних моделей податкового планування належать моделі, які мають разовий чи

обмежувальний характер і в яких сума економії податкових платежів не є у прямій залежності від операцій з одержання доходу. Статичні моделі не є гнучкими та їх застосовують не завжди, а лише у разі потреби (Загородній та Вознюк, 2011, с. 441; Іванов та ін., 2006, с. 150-152).

#### **1.4. Аналізування сучасного стану використання методів та інструментів податкового планування на підприємствах**

Одним із головних завдань реалізації концепції податкового планування на підприємстві, крім оптимізації податкових платежів та зміни терміну їх сплати, є зниження податкового навантаження. В літературних джерелах, що стосуються проблематики оподаткування паралельно з терміном «податкове навантаження» зустрічаються його синоніми, зокрема, близькими за змістом вчені вважають такі поняття як «податковий тягар», «податковий тиск», «податковий прес», «податковий рівень».

«Новий економічний і юридичний словник» податковий тягар пояснює як «ступінь, рівень економічних обмежень, що накладаються на платників податків, які обумовлені відрахуванням коштів на сплату податків, відволіканням їх від інших можливих напрямків використання» (Азріліян ред., 2003, с. 69).

На думку Соколовської А.М. (2006) «податкове навантаження (податковий тягар) – викликане оподаткуванням погіршення добробуту платника податків, що проявляється у зменшенні його доходу (і відповідно – споживання ринкових благ), не компенсованому наданням суспільних благ, профінансованих за рахунок сплачених податків, а також у зміні структури добробуту (споживання) їх платника» (Соколовська, 2006).

У монографії за ред. проф. Іванова Ю.Б. (2007, с. 150-151) податкового навантаження розглянуто «як показник, який характеризує частку нарахованих податків та зборів, які має сплатити платник податків для

наповнення дохідної частини бюджетів різних рівнів» (Іванов ред., 2007, с. 150-151), а поняття «податковий тягар» розуміють як: «1) на рівні господарюючого суб'єкта – відносний показник, що характеризує частку нарахованих податків у доходах, обчислених з урахуванням вимог податкового законодавства щодо формування різних елементів податку; 2) на рівні держави – співвідношення суми податкових платежів та сукупного національного продукту; 3) узагальнену характеристику дії податків, що показує частку вилучень із сукупного доходу держави, а також із доходів окремих категорій платників» (Іванов ред. 2007, с. 150-151).

У «Фінансовій енциклопедії» за ред. Орлюка О.П. (2008) «податковий тиск (тягар, прес) – узагальнений показник, що визначається співвідношенням загальної суми податкових платежів і сукупного національного продукту» (Орлюк ред., 2008, с. 330).

В енциклопедії «Фінанси. Бюджет. Податки. Національна та міжнародна термінологія» податкове навантаження розглянуто «як узагальнену характеристику дії податків, що визначає інтенсивність оподаткування» (Єфименко ред., 2010, с. 307).

У «Фінансово-економічному словнику» термін «податкове навантаження» визначено «як співвідношення суми сплачуваних податків, зборів та інших обов'язкових платежів з доходами, прибутком та іншими фінансовими результатами платника податків», а термін «податковий тягар» – «як питому вагу всіх податкових платежів за певний час (фінансовий рік) у валовому доході платника податку» (Загородній та Вознюк, 2011, с. 441, с.755).

«Податкове навантаження є важливим фіскальним показником, що характеризує сукупний вплив податків на економіку країни загалом чи на окремих суб'єктів господарювання» (Адонін, 2012).

В економічній літературі податкове навантаження розглядають позицій якісного та кількісного підходів. «Кількісний підхід до визначення сутності податкового навантаження передбачає його розгляд як певного відносного показника, який можна визначити співвідношенням загальної

суми, або окремих податкових платежів до валової доданої вартості, виторгу від реалізації продукції (робіт, послуг), валового доходу, обсягу операцій з податку на додану вартість, виплат з оплати праці, валового внутрішнього продукту, прибутку підприємства, об'єму реалізації продукції (товарів, робіт послуг)» (Єфименко ред., 2010, с. 284). Податкове навантаження «як кількісна характеристика відображає рівень оподаткування у країні або рівень оподаткування окремих суб'єктів господарювання» (Ярова, 2010).

Податкове навантаження як якісна характеристика «визначає вплив оподаткування на економіку в цілому, її окремі галузі та конкретні підприємства» (Ярова, 2010). З позицій цього підходу «податкове навантаження (тиск) може бути визначено як сукупність ефектів впливу податків на економіку загалом та (або) на окремих платників податків, пов'язаних з економічними обмеженнями, які виникають у результаті сплати податків та відволікання коштів від інших можливих напрямів їхнього використання» (Єфименко ред., 2010, с. 284). Зокрема, у науковій праці Маршалок Т. Я. (2011) податкове навантаження розглядає як «якісний показник, який виражається через вплив податків на фінансово-господарські процеси суб'єктів господарювання й економіку загалом, але його кількісну ознаку характеризує частка податкових надходжень у валовій доданій вартості чи валовому внутрішньому продукті або фактично сплачене платником податкове зобов'язання в окремих звітних результатах господарської діяльності» (Маршалок, 2011).

Необхідно зазначити, що відповідно до економічного впливу податкове навантаження розглядають на макро- та мікрорівнях. На макрорівні податкове навантаження характеризує вплив податків на економіку країни загалом, а на мікрорівні – на зменшення доходів платників податків.

На рівні держави (макрорівні) податкове навантаження розраховують як відношення суми податкових надходжень зведеного бюджету України та ВВП. У міжнародній практиці до податкових надходжень також враховують обов'язкові відрахування на соціальне страхування.

$$ПН = \frac{ПНБ + ЄСВ}{ВВП} * 100\% \quad (1.2)$$

де *ПНБ* – податкові надходження зведеного бюджету України, грн., *ЄСВ* – єдиний соціальний внесок, грн., *ВВП* – валовий внутрішній продукт, грн.

На рівні суб'єктів господарювання (мікрорівні) податкове навантаження характеризує частку податкових платежів підприємства у їх доходах, витратах чи прибутку, обчислених з урахуванням вимог податкового законодавства. Його розраховують як співвідношення суми сплачуваних податків, зборів та інших обов'язкових платежів з доходами, витратами, прибутком та іншими фінансовими результатами платника податків.

Податкове навантаження обчислюють як для окремого податку, так і сукупно для всіх податків, які сплачує підприємство.

На величину податкове навантаження суб'єктів господарювання впливають зовнішні та внутрішні чинники, які наведено на рис. 1.12.

На сьогодні єдиної методики щодо розрахунку податкового навантаження не існує.

У працях Єлісеєва А. В. (2003) та Бланка І.О. (2007, с. 164-167) запропоновано показники для оцінки рівні податкового навантаження на підприємство:

сума сплачуваних підприємством податків (1.3):

$$П_{\Pi} = \sum_{i=1}^n П_{\Pi i}, \quad (1.3)$$

де  $P_{\Pi i}$  – сума *i*-того податкового платежу за певний період (місяць або квартал або рік), *n* – кількість податкових платежів в періоді.

структура (частка) податків та окремих їх видів у доходах, в ціні виробника та в ціні реалізації, а також у собівартості продукції може формуватися як для загального обсягу виробництва чи реалізації, так і для обсягу за окремими видами продукції, робіт та послуг, а також для окремих структурних підрозділів підприємства (Єлісеєв, 2003).

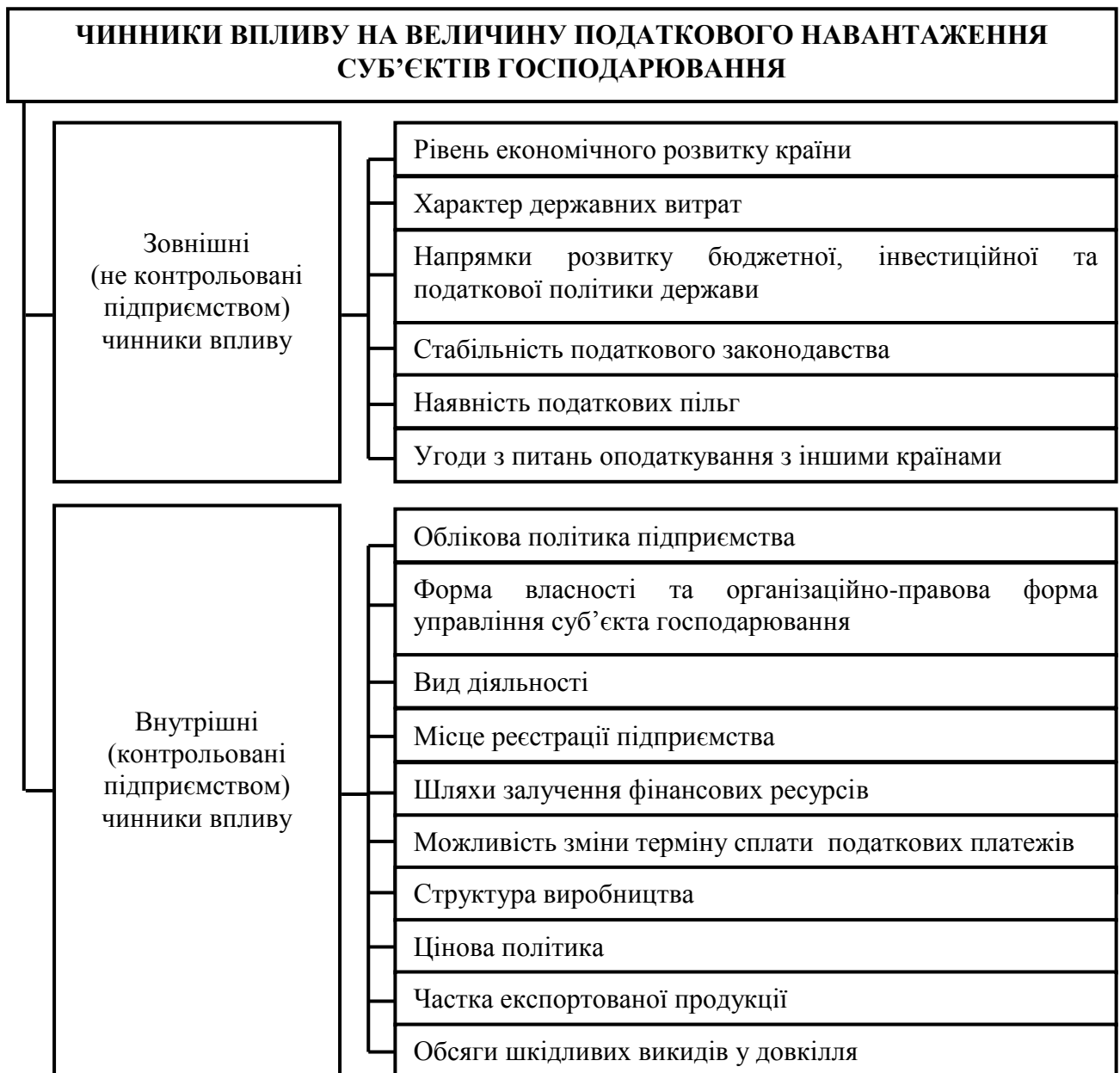


Рис. 1.12. Чинники впливу на величину податкового навантаження суб'єктів господарювання (Федишин, 2014)

Для аналізу такої структури всі податки необхідно згрупувати за джерелами їх сплати. За результатами групування розраховують частку податків у доходах ( $\gamma_D$ ), витратах ( $\gamma_B$ ), прибутку ( $\gamma_P$ ) та ціні ( $\gamma_C$ ):

$$\gamma_D = \frac{P_D}{D} \times 100\%, \quad (1.4)$$

$$\gamma_B = \frac{P_B}{B} \times 100\%, \quad (1.5)$$

$$\gamma_{Pr} = \frac{P_{Pr}}{Pr} \times 100 \%, \quad (1.6)$$

$$\gamma_{Ц} = \frac{(P_{Д} + P_{В} + P_{Pr})}{Ц} \times 100\%, \quad (1.7)$$

де  $P_{Д}, P_{В}, P_{Pr}$  – відповідно, сума податків базою оподаткування яких є доходи, витрати, прибуток, грн.;  $В, Д, Pr, Ц$  – відповідно, сума доходу, витрат, прибутку та ціни, грн.;

загальний коефіцієнт оподаткування ( $K_{зоп}$ ), який дає змогу здійснити загальну характеристику вибраної податкової політики підприємства, відображає відношення чистого прибутку до загального розміру всіх сплачених податків розраховують за формулою:

$$K_{зоп} = \frac{ЧП}{P_{п}}, \quad (1.8)$$

де  $ЧП$  – чистий прибуток підприємства, отриманий за певний час, грн.;  $P_{п}$  – сума податкових платежів за період, грн.;

коефіцієнт податкомісткості реалізації продукції ( $K_{прп}$ ) – характеризує загальну суму податкових платежів, яка припадає на одиницю реалізованої продукції. Його обчислюють за формулою:

$$K_{прп} = \frac{P_{п}}{O_p}, \quad (1.9)$$

де  $O_p$  – обсяг реалізації продукції за певний час, грн.;

коефіцієнт оподаткування доходів ( $K_{д}$ ) – дає змогу оцінити рівень обкладання доходів підприємства тими податковими платежами, які включають до ціни продукції:

$$K_{д} = \frac{P_{ц}}{Д}, \quad (1.10)$$

де  $P_{ц}$  – сума податків, що їх включають до ціни продукції за певний період, грн.;  $Д$  – сума доходу підприємства за певний період, грн.;



коефіцієнт оподаткування витрат ( $K_B$ ) – характеризує частку податків, які відносять на витрати на виробництво (собівартість), у величині собівартості продукції, робіт послуг:

$$K_B = \frac{П_B}{B}, \quad (1.11)$$

де  $П_B$  – сума податків, що їх відносять на витрати на виробництво (собівартість) за певний період, грн.;  $B$  – сума витрат виробництва чи обігу за певний період, грн;

коефіцієнт оподаткування прибутку ( $K_{Опр}$ ) – характеризує частку податків, які підприємство сплачує з прибутку, в сумі отриманого ним прибутку:

$$K_{Опр} = \frac{П_{Пр}}{П_p}, \quad (1.12)$$

де  $П_{Пр}$  – сума податків, що їх сплачують з прибутку за певний період, грн.;  $П_p$ , – сума прибутку отриманого за певний період, грн;

коефіцієнт оподаткування операційної діяльності – характеризує частку податків, які підприємство сплачує з операційної діяльності ( $K_{Од}$ ):

$$K_{Од} = \frac{П_{Од}}{Д_{Од}}, \quad (1.13)$$

де  $П_{Од}$  – сума податків, сплачених підприємством у процесі операційної діяльності, грн.;  $Д_{Од}$  – сума доходів від операційної діяльності підприємства, грн.;

коефіцієнт оподаткування інвестиційної діяльності – характеризує частку податків, які підприємство сплачує з інвестиційної діяльності ( $K_{Ид}$ ):

$$K_{Ид} = \frac{П_{Ид}}{Д_{Ид}}, \quad (1.14)$$

де  $П_{Ид}$  – сума податків, сплачених підприємством у процесі інвестиційної діяльності, грн.;  $Д_{Ид}$  – сума доходів від інвестиційної діяльності

підприємства, грн.;

коефіцієнт оподаткування фінансової діяльності – характеризує частку податків, які підприємство сплачує з інвестиційної діяльності ( $K_{\PhiД}$ ):

$$K_{\PhiД} = \frac{П_{\PhiД}}{Д_{\PhiД}}, \quad (1.15)$$

де  $П_{\PhiД}$  – сума податків, сплачених підприємством у процесі фінансової діяльності, грн.;  $Д_{\PhiД}$  – сума доходів від фінансової діяльності підприємства, грн.

Крисоватий А.І. та Кізіма А.Я. (2004) при оцінюванні податкового навантаження підприємства, крім вище перелічених показників, запропонували розраховувати:

показник чистого прибутку підприємства ( $П_{\text{чп}}$ ):

$$П_{\text{чп}} = Ц \times O_{\text{в}} - B_{\text{з}} - П_{\text{з}} \quad (1.16)$$

де  $Ц$  – ціна ринкова, грн.,  $O_{\text{в}}$  – обсяг виробництва конкретного виду продукції у натуральному вираженні;  $B_{\text{з}}$  – вартісний показник загальних витрат, які пов'язанні з виробництвом продукції, що визначаються рівнем середніх витрат на одиницю продукції і її обсягом у натуральному вираженні, грн.;  $П_{\text{з}}$  – загальна сума податкових зобов'язань, які виникають при виробництві певного виду і обсягу продукції, грн.;

показник агрегованого оподаткування одиниці продукції ( $A_{\text{о}}$ ) характеризує середню величину податків у розрахунку на одиницю продукції:

$$A_{\text{о}} = \frac{П_{\text{з}}}{O_{\text{в}}} \quad (1.17)$$

Для підприємств, які виробляють неоднорідну продукцію, показник агрегованого оподаткування науковці пропонують визначати на одиницю її вартості (1.18):

$$A_{\text{о}} = \frac{П_{\text{з}}}{Ц \times O_{\text{в}}}, \quad (1.18)$$

показник загального рівня оподаткування підприємства відносно

фінансових результатів його діяльності (агрегована ставка ( $C_o$ )):

$$C_o = \frac{\Pi_3}{\Pi_p}, \quad (1.19)$$

Науковці Бланк І.О. (2007, с. 164-167), Сало І.В. та Євченко Н.Г. (2009, с. 122-124) та Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. (2004) при розрахунку податкового навантаження пропонують розраховувати коефіцієнт ефективності оподаткування ( $K_{EO_1}$ ) за такою формулою:

$$K_{EO_1} = \frac{\text{ЧП}}{\Pi_{\Pi}}, \quad (1.20)$$

Бечко П.К. та Лиса Н.В. (2009, с. 236-239), крім вище перелічених показників податкового навантаження, запропонували коефіцієнт ефективності оподаткування розраховувати з однією з дох нижче наведених формул:

$$K_{EO_2} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ПВ}}, \quad (1.21)$$

$$K_{EO_3} = \frac{\text{ЧД}}{\Pi_{\Pi}}, \quad (1.22)$$

де  $\text{ЧП}$  – чистий прибуток підприємства, отриманий за певний час, грн.;  $\text{ПВ}$  – сукупні податкові витрати (у податкові витрати включають непрямі податки на доходи у розмірі сум до сплати, тобто з урахуванням сум, що відшкодовуються, так і податки, що відносяться на витрати та фінансові результати, в тому числі чистий прибуток), грн.;  $\text{ЧД}$  – чистий дохід підприємства, отриманий за певний час, грн.

Крім того, авторами запропоновано розраховувати показник податкоємності продажів ( $K_{\text{ПР}}$ ), який характеризує загальну суму податкових платежів, яка припадає на одиницю реалізованої продукції. Його обчислюють за формулою:

$$K_{\text{ПР}} = \frac{\text{ПВ}}{O_p}, \quad (1.23)$$

де  $O_p$  – обсяг реалізації продукції за певний час (у обсяг продажів як

підсумковий показник діяльності підприємства необхідно включати чистий дохід від реалізації продукції, робіт послуг та отримані від покупців суми непрямих податків), грн.

На основі вище наведених праць систематизовано та запропоновано систему показників оцінювання податкового навантаження, що дають змогу здійснити аналіз кількісних значень сплачуваних підприємством податків як загалом, так і за їх видами, за окремими періодами, складовими ціни, окремими видами продукції, видами виробництв та за структурними підрозділами підприємства (рис. 1.13).

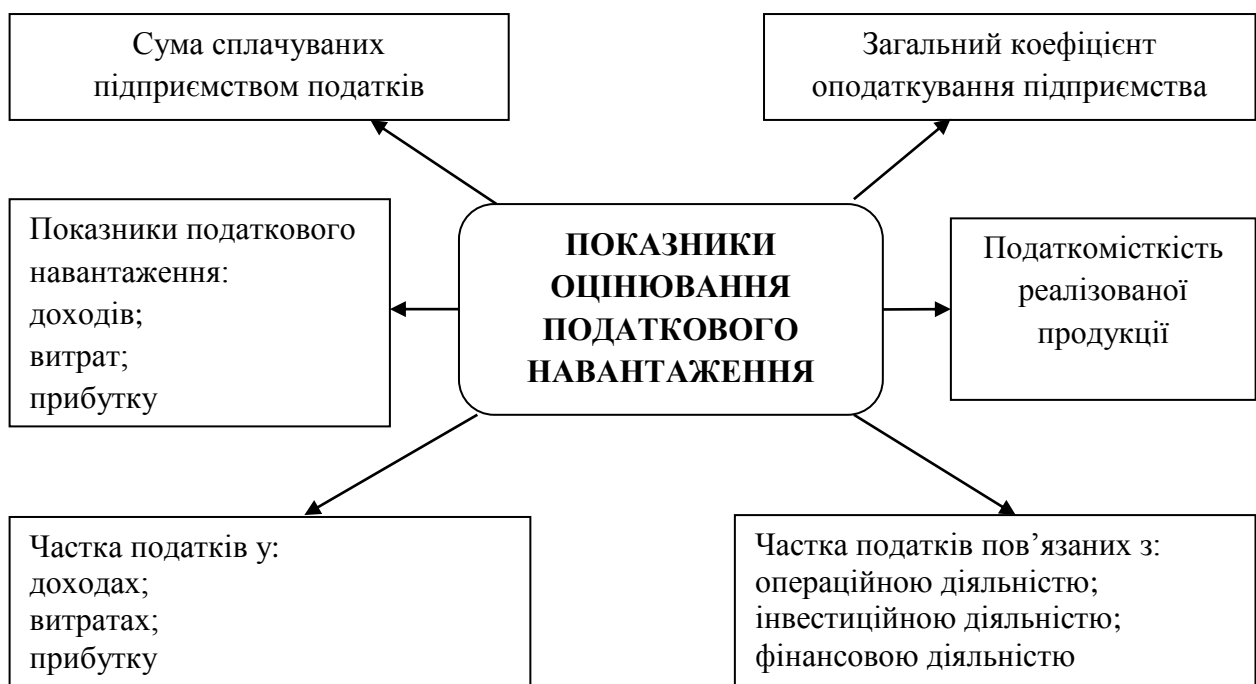


Рис. 1.13. Система показників оцінювання рівня податкового навантаження на підприємство

*Примітка: систематизовано автором*

Податкове навантаження доходів ( $ПН_D$ ) характеризує частку усіх податків та зборів у доходах суб'єкта господарювання:

$$ПН_D = \frac{П_D}{Д}, \quad (1.24)$$

Податкове навантаження витрат ( $ПН_B$ ) характеризує частку усіх податків та зборів у витратах суб'єкта господарювання:

$$ПН_B = \frac{П_П}{B}, \quad (1.25)$$

Податкове навантаження прибутку ( $ПН_{Пр}$ ) характеризує частку усіх податків та зборів у прибутку суб'єкта господарювання:

$$ПН_{Пр} = \frac{П_П}{П_p}, \quad (1.26)$$

Частка податків пов'язаних з операційною (інвестиційною, фінансовою) діяльністю ( $Ч_{Од}(Ч_{Цд}, Ч_{Фд})$ ) характеризує частку податків та зборів які підприємство сплачує з операційної (інвестиційної, фінансової) діяльності:

$$Ч_{Од}(Ч_{Цд}, Ч_{Фд}) = \frac{П_{Од}(П_{Цд}, П_{Фд})}{Д_{Од.}(Д_{Цд}, Д_{Фд})}, \quad (1.27)$$

Зокрема, проведене дослідження діяльності підприємств показало значне податкового навантаження протягом 2015-2017 рр. (табл. 1.7)

Таблиця 1.7

## Розрахунок податкового навантаження на підприємства

Підприємство	Роки	Податкове навантаження на доходи	Податкове навантаження на витрати	Податкове навантаження на прибутки	Податкомісткість
ТзОВ «Гал-Дизайн»	2015	0,243	0,255	5,30	0,243
	2016	0,309	0,348	2,74	0,317
	2017	0,308	0,347	2,76	0,314
ТзОВ СУНП «Делім Україна»	2015	0,299	0,355	1,91	0,304
	2016	0,304	0,346	2,53	0,309
	2017	0,295	0,322	2,62	0,299
ПАТ «Конвеєр»	2015	0,390	0,363	-	0,493
	2016	0,268	0,269	85,98	0,333
	2017	0,258	0,286	2,62	0,354
ДП «ЛДАРЗ»	2015	0,181	0,211	1,26	0,224
	2016	0,182	0,190	4,37	0,195
	2017	0,158	0,175	1,68	0,164

*Примітка: розраховано автором на основі даних підприємств*

Система показників оцінювання рівня податкового навантаження на підприємство базується на даних бухгалтерського (фінансового), податкового та управлінського обліку та дає змогу охарактеризувати різні аспекти впливу

податкової системи на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання.

Необхідно виділити методику розрахунку податкового навантаження, запропоновану Світовим банком разом з аудиторською компанією «PricewaterhouseCoopers» («PwC»), яка базується на трьох критеріях: кількість і величина податків та термін необхідний для їх сплати. За рейтингом «Оподаткування-2018» (Paying Taxes 2018) у 2018 р. Україна піднялася на 43 місце. Згідно з оприлюдненими даними, загальне податкове навантаження в Україні становить 37,8 %, в Європейському Союзі – 40,5 %, тоді як загальний світовий показник – 39,6%. Послаблення податкового навантаження на бізнес стало наслідком зменшення ставки Єдиного соціального внеску до 22 %. Позитивний тенденцію Україна показує відносно кількості податкових платежів на рік – їх п'ять, за середнього показнику в світі – 24, в Європейському Союзі – 12. Водночас на підготовку і подання податкової звітності в Україні в середньому потрібно 327,5 години на рік, тоді як в Європейському Союзі цей показник – 161 година, а загальний світовий – 240 годин у рік (PricewaterhouseCoopers, 2018).

Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності у 2014-2017 рр. наведено у табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності у 2014-2017 рр.

Показники	Фінансовий результат до оподаткування, млн. грн	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат, млн. грн	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат, млн. грн
1	2	3	4	5	6
2017 р.					
сільське, лісове та рибне господарство	79546,7	86,2	92990,7	13,8	13444,0
промисловість	85429,5	71,6	227886,2	28,4	142456,7
будівництво	-3760,7	71,4	10353,4	28,6	14114,1

## Продовження табл. 1.8

1	2	3	4	5	6
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	39176,4	75,1	90270,3	24,9	51093,9
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	-16117,0	71,4	28500,8	28,6	44617,8
тимчасове розміщування й організація харчування	1947,0	69,6	4273,9	30,4	2326,9
інформація та телекомунікації	14970,7	68,3	22491,9	31,7	7521,2
фінансова та страхова діяльність	55567,6	63,6	107907,1	36,4	52339,5
операції з нерухомим майном	-12793,2	61,7	19228,1	38,3	32021,3
професійна, наукова та технічна діяльність	45351,5	68,6	61306,7	31,4	15955,2
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	137,2	68,7	6492,6	31,3	6355,4
освіта	159,7	65,9	276,6	34,1	116,9
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	342,4	65,7	1081,6	34,3	739,2
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	-2184,2	61,0	577,8	39,0	2762,0
надання інших видів послуг	74,9	68,7	253,4	31,3	178,5
Усього 2017 р.	287848,5	72,8	673891,1	27,2	386042,6
2016 р.					
сільське, лісове та рибне господарство	91109,5	87,8	103942,2	12,2	12832,7
промисловість	-7569,6	72,8	141475,3	27,2	149044,9
будівництво	-9342,9	70,8	8446,6	29,2	17789,5
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	7277,0	75,8	74418,1	24,2	67141,1
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	12819,7	71,7	28278,0	28,3	15458,3
тимчасове розміщування й організація харчування	-1947,6	71,7	1678,0	28,3	3625,6
інформація та телекомунікації	4197,9	68,7	12450,0	31,3	8252,1
фінансова та страхова діяльність	-91658,3	63,0	95084,0	37,0	186742,3
операції з нерухомим майном	-42950,2	60,1	12126,2	39,9	55076,4
професійна, наукова та технічна діяльність	21079,8	68,5	38014,5	31,5	16934,7
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	-4347,7	70,0	5054,0	30,0	9401,7
освіта	102,8	67,6	241,9	32,4	139,1
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	311,7	69,6	913,6	30,4	601,9
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	-1512,8	61,5	1305,7	38,5	2818,5
надання інших видів послуг	229,2	72,3	331,3	27,7	102,1
Усього 2016	-22201,5	73,4	523759,4	26,6	545960,9

Продовження табл. 1.8

1	2	3	4	5	6
2015 р.					
сільське, лісове та рибне господарство	103137,6	88,5	128880,2	11,5	25742,6
промисловість	-181360,9	72,9	90315,9	27,1	271676,8
будівництво	-25074,1	71,1	5648,1	28,9	30722,2
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	-80564,3	76,1	56898,4	23,9	137462,7
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	-13921,8	70,9	23093,7	29,1	37015,5
тимчасове розміщування й організація харчування	-7094,4	71,9	771,4	28,1	7865,8
інформація та телекомунікації	-10166,6	71,0	12057,3	29,0	22223,9
фінансова та страхова діяльність	-171,3	63,3	103182,0	36,7	103353,3
операції з нерухомим майном	-63470,1	60,6	39330,9	39,4	102801,0
професійна, наукова та технічна діяльність	-47964,1	69,6	10023,2	30,4	57987,3
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	-9425,1	69,3	3797,8	30,7	13222,9
освіта	105,3	71,5	225,7	28,5	120,4
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	-961,1	69,8	547,7	30,2	1508,8
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	-3489,2	62,6	109,0	37,4	3598,2
надання інших видів послуг	293,5	72,5	439,9	27,5	146,4
Усього 2015 р.	-340126,6	73,7	475321,2	26,3	815447,8
2014 р.					
сільське, лісове та рибне господарство	21677,4	84,2	52171,0	15,8	30493,6
промисловість	-166414,0	63,3	76253,3	36,7	242667,3
будівництво	-27288,4	62,7	6295,7	37,3	33584,1
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	-128134,8	66,7	34360,9	33,3	162495,7
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	-19703,9	62,7	12775,3	37,3	32479,2
тимчасове розміщування й організація харчування	-6579,0	59,5	370,2	40,5	6949,2
інформація та телекомунікації	-15373,9	64,8	11256,5	35,2	26630,4
фінансова та страхова діяльність	35960,6	61,7	122137,3	38,3	86176,7
операції з нерухомим майном	-105597,6	56,1	5281,9	43,9	110879,5
професійна, наукова та технічна діяльність	-98958,1	63,3	8873,1	36,7	107831,2
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	-9219,4	62,7	2546,2	37,3	11765,6
освіта	82,6	67,0	214,8	33,0	132,2



## Закінчення табл. 1.8

1	2	3	4	5	6
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	-1111,0	64,7	377,5	35,3	1488,5
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	-2911,4	55,6	1415,8	44,4	4327,2
надання інших видів послуг	-16,1	65,5	187,8	34,5	203,9
Усього 2014 р.	-523587,0	66,3	334517,3	33,7	858104,3

*Примітка: узагальнено за даними Державної служби статистики України*

Аналізуючи дані табл. 1.8 робимо висновок, що показники фінансовий результатів до оподаткування підприємств значно змінилися, сукупний фінансовий результат підприємств різних економічних видів діяльності у 2017 р. у порівнянні з попередніми роками зріс, набув позитивного значення (287848,5 млн. грн.), коли ще у 2014 р. він мав від'ємне значення (-523587 млн. грн.). Отже, за чотири останні роки фінансовий результат до оподаткування зріс на 811435,5 млн. грн. Це пояснюється збільшенням у підприємств у загальній кількості, які одержали прибуток, ніж тих, що одержали збиток (на 6,5 %) у 2017 р. порівняно з 2014 р. Важливим є те, що найбільший відсоток підприємств, які одержували прибуток були задіяні у сфері сільського, лісового та рибного господарств, оптової та роздрібною торгівлі, з надання транспортних та поштово-кур'єрських послуг, промисловості. Проте, найбільший відсоток збитковості одержали підприємства, які здійснювали фінансово-страхову діяльність, операції з нерухомим майном та у сфері спорту і відпочинку. Вважаємо, що це пов'язано з тим, що галузі, які одержали бюджетне дофінансування (дотації) все ж показали кращі фінансові показники, а ніж ті галузі економіки які розвиваються та потребують державної підтримки в їх розвитку. Звичайно, із скороченням бази оподаткування зменшився обсяг надходжень з податку на прибуток підприємств протягом 2014-2017 рр.

Як бачимо з табл. 1.8 стан діяльності підприємств задовільний. Тому, в таких умовах, суб'єктам господарювання необхідно приділити увагу методам, інструментам та моделям податкового планування, з метою оптимізації

податкових платежів та зміни їх терміну сплати, що дасть змогу протидіяти передчасному вимиванню коштів з підприємства.

### **Висновки до першого розділу**

1. Розглянуто моделі поведінки платників податку та виділено серед них податкове планування, яке здійснюють тільки в рамках чинного податкового законодавства, а в його основі є максимальне використання усіх визначених законом податкових пільг, альтернативних рішень, прогалин законодавства. Податкове планування на рівні держави (на макрорівні) полягає у розробленні плану щодо наповнення державного бюджету на майбутній період.

2. Вагоме місце в системі менеджменту підприємства займає податкове планування, яке є невід'ємною складовою системи менеджменту підприємства, яке дає змогу вирішити питання щодо розроблення та реалізації управлінських рішень щодо формування, розподілу і використання фінансових ресурсів підприємства, організації обігу грошових коштів зокрема, й тих, які пов'язані зі сплатою податкових платежів до державного та місцевих бюджетів, завдань загальної політики управління прибутком, яка полягає у виборі найефективнішого варіанту сплати податків. Метою податкового планування є збільшення доходів і прибутків підприємства за рахунок оптимізації податкових платежів та зменшення податкового навантаження. В його основі лежить максимальне використання усіх законодавчо визначених податкових пільг, альтернативних податкових рішень, прогалин податкового законодавства та інших способів оптимізації податкових платежів у межах закону.

3. Для ефективної роботи менеджменту підприємствам щодо оптимізації податкових платежів автором запропоновано використовувати системний підхід з організації податкового планування на підприємстві, який є основою концепції податкового планування. використання принципів, методів,

інструментів та моделей оптимізації податкових платежів. Концепція податкового планування – це система поглядів платників податків щодо максимального використання можливостей чинного законодавства з метою зменшення податкових платежів чи зміни терміну їх сплати і, відповідно, – збільшення доходів і прибутків суб'єктів господарювання. Концепція податкового планування на підприємстві базується на відповідних принципах, а її реалізують, використовуючи методи, інструменти та моделі оптимізації податкових платежів, що дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, підвищити ефективність планування податків, відтермінувати чи оптимізувати податкові платежі.

4. Систематизовано види, принципи і методи податкового планування. Розкрито суть спеціальних методів податкового планування та виділено три групи спеціальних методів податкового планування:

методи, що базуються на податкових пільгах – використання податкових пільг, вибір місця реєстрації платника податку, зміна термінів сплати податкових платежів тощо;

методи, в основі яких лежить використання альтернативних податкових та інших рішень – заміна (розподіл) відносин, використання елементів облікової політики та різних систем оподаткування, делегування податків, вибір виду трудових відносин із працівниками, визначення та зміна структури капіталу, раціональне розміщення прибутку, вибір структури видів діяльності та структури видів продукції тощо;

методи, використання яких зумовлене прогалинами податкового законодавства, котрі полягають у використанні різного тлумачення норм законодавства в різних нормативних документах.

5. Розкрито суть інструментів податкового планування та обґрунтована послідовність етапів їх розроблення. Інструменти податкового планування – це засоби реалізації концепції податкового планування, до них відносять: заміну та розподіл відносин, зміну терміну сплати податкових платежів, вибір видів діяльності та видів продукції, вибір спеціальних режимів

оподаткування, списання запасів, амортизаційні відрахування, розподіл транспортно-заготівельних витрат, формування резервів (резервного капіталу), вибір системи оподаткування, перенесення об'єкта оподаткування, вид відносин, зміну структури капіталу чи його складових тощо.

6. Розглянуто та узагальнено систему показників оцінювання податкового навантаження на підприємство, що дає змогу охарактеризувати різні аспекти впливу податкової системи на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. Інформаційною базою для розрахунків цих показників є дані бухгалтерського (фінансового), податкового та управлінського обліку, а також офіційні статистичні дані.

Основні результати досліджень наведені в даному розділі, опубліковані в (Оліховський, В.Я., 2008; Оліховський, В.Я., 2009а; Оліховський, В.Я., 2009б; Оліховський, В.Я., 2010а; Оліховський, В.Я., 2010б; Оліховський, В.Я., 2010с; Оліховський, В.Я., 2011а; Оліховський, В.Я., 2011б; Оліховський, В.Я., 2012; Оліховський, В.Я., 2013а; Оліховський, В.Я., 2015а; Olihovskyi V. 2015b; Оліховський, В.Я., 2016а; Оліховський, В.Я., 2016б; Оліховський, В.Я., 2016с; Оліховський, В.Я., 2016d; Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017а; Olikhovskiy, V. and Zagorodniy, A., 2017с; Оліховський, В.Я., Загородній, А.Г., Вознюк, Г.Л. та Лучишин, Л.М. 2017).

## РОЗДІЛ 2.

### ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДІВ ТА ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 2.1. Облікова політика в податковому плануванні

Згідно Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (1999) усі підприємства повинні вести бухгалтерський облік. За його даними складають фінансову, податкову, статистичну та інші види звітності, які використовують грошовий вимірник (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», 1999).

Одним з основних внутрішніх нормативних документів будь-кого підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку є документ, який визначає його облікову політику, а саме є наказ про облікову політику підприємства.

Термін «облікова політика» визначений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», як «сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для ведення, бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», 1999).

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСБО та МСФЗ), зокрема МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (2012), МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (2012), МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (2012) регламентовано сфери та підходи при формуванні облікової політики підприємства.

Елементи облікової політики підприємства стосуються практично усіх складових активів, забезпечення, доходів і витрат, інших об'єктів обліку. Основні елементи, які згідно з чинними нормативними документами України підприємства можуть використовувати в своїй обліковій політиці, наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

## Об'єкти та елементи облікової політики підприємства

Об'єкти облікової політики	Елементи облікової політики
Основні засоби та нематеріальні активи	Терміни корисного використання; вартісні критерії основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів; методи нарахування амортизації; порядок переоцінки основних засобів; порядок обліку витрат на обслуговування основних засобів та їх ремонт
Довготермінові фінансові інвестиції	Порядок зарахування на баланс; методи обліку, оцінки, амортизації (знижки, премії)
Запаси	Методи розподілу транспортно-заготівельних витрат; методи оцінки вибуття запасів; порядок оцінки запасів.
Дебіторська заборгованість	Порядок оцінки і відображення в балансі; метод створення резерву сумнівних боргів
Поточні фінансові інвестиції	Первісна оцінка і відображення в балансі
Забезпечення	Склад, порядок формування та використання забезпечень майбутніх витрат і платежів
Інвестиційна нерухомість	Методи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості та критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості
Будівельні контракти	Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, база розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності.
Доходи і витрати звітного періоду	Метод оцінки ступеня завершеності операцій знадання послуг. Об'єкт обліку витрат на виробництво продукції; склад витрат, що формують собівартість виробництва продукції: оцінка витрат, що враховуються за об'єктом обліку; метод обліку витрат на виробництво; розподіл витрат на постійні та змінні, за елементами витрат, за статтями калькуляції; система оплати праці персоналу; порядок обміну і розподілу загальновиробничих витрат; метод оцінки виконаних робіт у розрахунках із замовником; метод розподілу витрат виробництва продукції на її реалізовану частину і частину у незавершеному виробництві; метод оцінки незавершеного виробництва; склад витрат майбутніх періодів і порядок їх списання на витрати виробництва; метод оцінки зобов'язань; метод визначення вибору і фінансового результату від реалізації, зокрема й для визначення податкової бази.

*Примітка: складено автором на основі (Партин та Загородній, 2001; Хомяк ред., 2010, с. 129-133; Рожельюк, 2013, 2014; Кулик, 2014; Верига та ін., 2015; Наказ Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства», 2013; Орлова та Кафка ред., 2013; Бойко, 2013; Карпушенко, 2012; Кузьменко, 2012; Лаговська, 2012; Лебедзевич, 2012; Лень та Гливенко, 2008; Литвиненко, 2003; Мкасімова, 2012 )*

До елементів включають також порядок обліку курсових різниць, порядок формування і використання резервного капіталу, порядок розподілу чистого прибутку, склад і порядок формування й використання фондів спеціального

призначення, порядок збільшення статутного капіталу, визначення частки додаткового капіталу, що належить учасникам тощо.

Підприємство на основі міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку самостійно визначає облікову політику підприємства та відповідно до установчих документів погоджує з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою).

Зазвичай облікова політика передбачає два розділи:

Розділ. 1 Облікова політика стосовно методики облікових робіт.

Розділ. 2. Облікова політика стосовно організації облікових робіт.

Деякі автори, зокрема Сльозко (2008, с.24-25) виділяють чотири розділи облікової політики (табл. 2.2):

Таблиця 2.2

#### Розділи облікової політики

Розділи	Елементи (об'єкти)
Теорія облікової політики	Враховує принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення щодо підсистем обліку. Основним змістом цього розділу є визначення теоретичних основ бухгалтерського обліку (предмет, метод, прийоми складання документів, способи ведення реєстрів та складання звітності).
Організація облікової політики	Визначає структуру бухгалтерії та послідовність організації обробки інформації, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, взаємодію бухгалтерії з управлінськими службами та інші аспекти діяльності облікового апарату.
Методика облікової політики	Регламентує способи ведення обліку і включає: принципи та правила отримання, обробки, фіксації, передачі інформації, ведення рахунків. Зокрема, визначаються критерії розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, вибираються методи нарахування амортизації основних засобів та обліку їх ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, встановлення резерву сумнівних та безнадійних боргів, обліку та розподілу накладних витрат і включення їх до собівартості, утворення статутного (акціонерного, додаткового, резервного) капіталу, визначення фінансових результатів діяльності тощо.
Технологія облікової політики	Передбачає використання в процесі обліку таких елементів, як: форма бухгалтерського обліку та план рахунків; організація документообігу та внутрішнього контролю; порядок складання реєстрів обліку та форм звітності; порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань.

*Примітка: складено автором на основі (Сльозко, 2008, с. 24-25; Гойло, 2014; Хомяк ред., 2010, с. 129-133; Рожельюк, 2013; Кулик, 2014; Верига та ін., 2015)*

Формуючи облікову політику, керівництву необхідно враховувати такі важливі фактори (див. табл. 2.3):

Таблиця 2.3

## Класифікація основних факторів впливу на облікову політику підприємства

Напрямок класифікації факторів	Назва групи факторів	Складові групи факторів та їхня характеристика
За місцем виникнення	Зовнішні стосовно підприємства	<p>Ступінь підприємницької незалежності (можливість самостійного прийняття рішень щодо вибору ділових партнерів, ціноутворення).</p> <p>Ринкова кон'юнктура.</p> <p>Система оподаткування (об'єкти оподаткування, податкові ставки, податкові пільги).</p>
	Внутрішні стосовно підприємства	<p>Організаційно-правова форма і форма власності (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, спільне підприємство, приватне підприємство тощо).</p> <p>Вид діяльності, обсяги виробництва, середньоспискова чисельність працівників, собівартість продукції, рентабельність тощо.</p> <p>Наявність матеріальної бази для ведення облікових робіт.</p> <p>Система інформаційного забезпечення підприємства.</p> <p>Рівень кваліфікації працівників бухгалтерії, ініціативності керівників.</p>
За часом дії	Поточні	<p>Зниження витрат.</p> <p>Підвищення рентабельності виробництва.</p> <p>Підвищення якості облікової інформації (точність, оперативність, аналітичність).</p> <p>Підвищення матеріального стимулювання працівників.</p> <p>Поліпшення розрахункової дисципліни.</p>
	Перспективні	<p>Стратегія фінансово-економічного розвитку (мета і завдання економічного розвитку підприємства, очікувані напрями інвестицій, вихід на нові ринки, захоплення додаткового сегмента ринку, зміна виду діяльності).</p>
За змістом	Виробничо-організаційні	<p>Галузева приналежність або вид діяльності підприємства (промисловість, будівництво, торгівля, сільське господарство, транспорт тощо).</p> <p>Організаційно-правова форма (державне підприємство, приватне підприємство, акціонерне товариство тощо).</p>
	Фінансово-економічні	<p>Обсяги виробництва (реалізації).</p> <p>Витрати.</p> <p>Прибуток і рентабельність.</p> <p>Фондовіддача.</p> <p>Обсяги інвестицій.</p> <p>Продуктивність праці.</p>

Примітка: складено автором на основі (Партиш та Загородній, 2001; Хомяк ред.,



2010, с. 128-134; Рожелюк, 2013; Кулик, 2014; Верига та ін., 2015; Наказ Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства», 2013)

Можливість вибору альтернативних елементів облікової політики дає змогу суб'єкту господарювання зменшити результати фінансово-господарської діяльності, так і оптимізувати податкові платежі, зокрема, для яких базою оподаткування є прибуток.

Від правильно сформованої облікової політики залежать кінцеві результати діяльності підприємства та стратегія його розвитку в майбутньому. Адже облікова політика суттєво впливає на величину доходів і витрат, активів та зобов'язань, що, у свою чергу, суттєво зумовлює фінансові результати діяльності підприємства. Вплив облікової політики на фінансово-економічні показники діяльності підприємства і на суму сплачуваних підприємством податків, для яких базою оподаткування є прибуток, зображено на рис. 2.1.

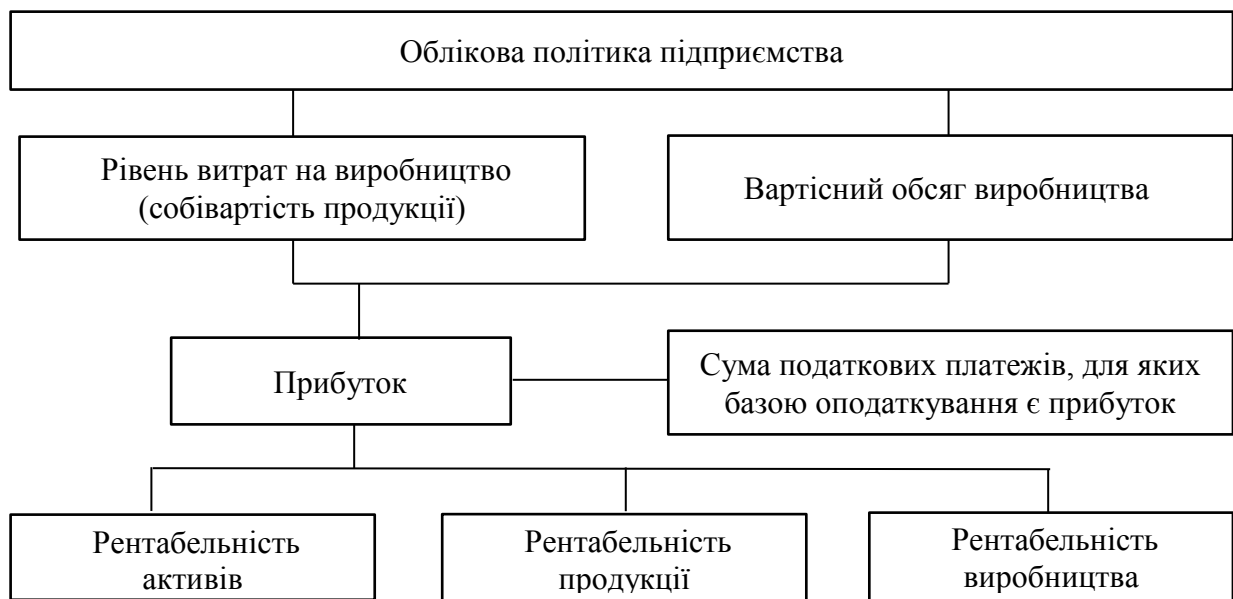


Рис. 2.1 Вплив облікової політики на фінансово-економічні показники діяльності підприємства (Партин та Загородній, 2001)

Як зазначено у науковій праці Кулик В.А. (2014) «облікова політика є інструментом досягнення різноманітних цілей підприємства, спрямованих на покращення його діяльності» (Кулик, 2014).

Визначення змістовного наповнення поняття «облікова політика в системі управління» наведено на рис. 2.2.

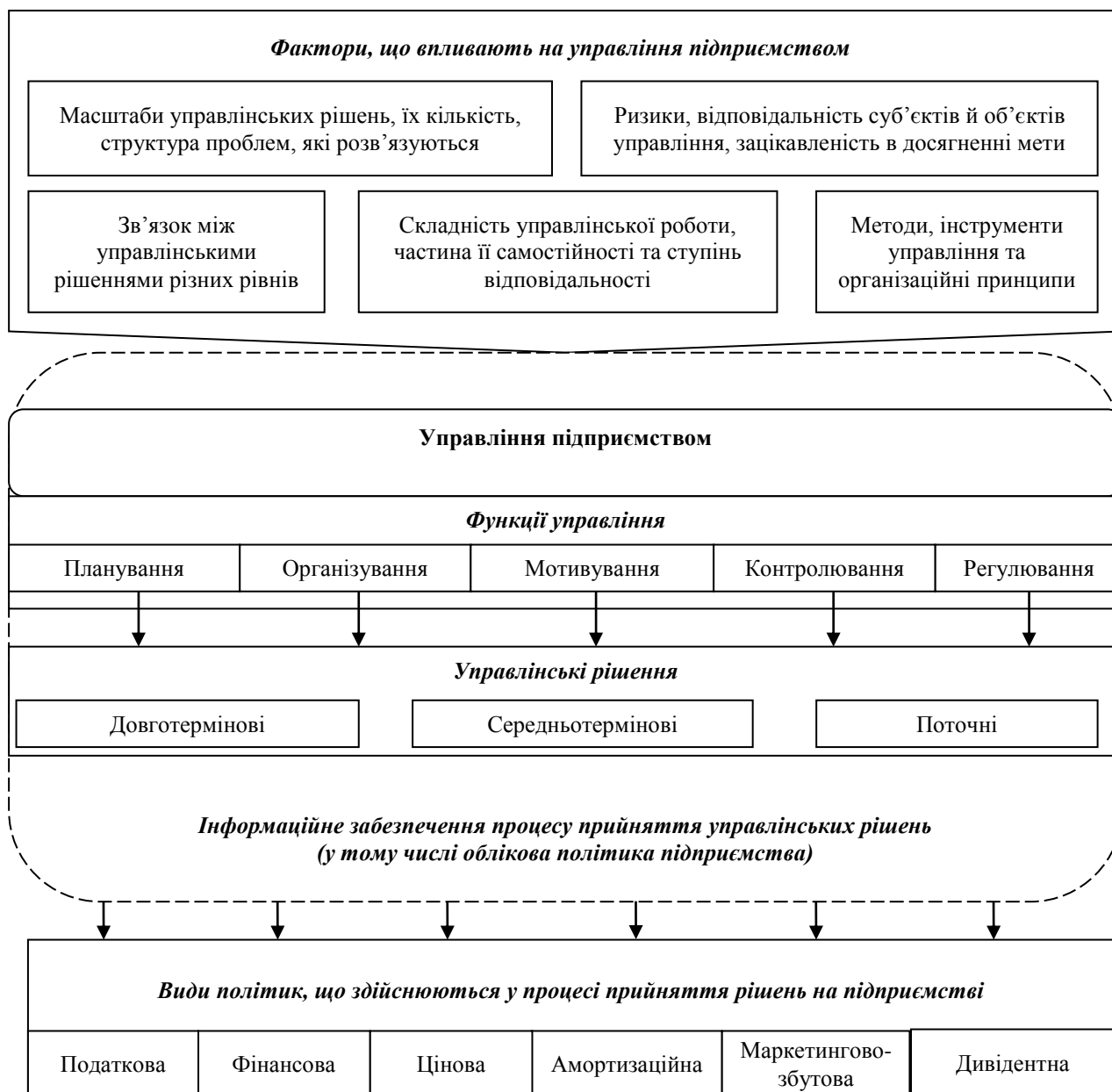


Рис. 2.2. Облікова політика підприємства в системі управління підприємства

Примітка: складено автором на основі (Кулик, 2014)

Облікова політика підприємства відіграє важливу роль в управлінні податковими платежами, зокрема у податковому плануванні. З одного боку її можна розглядати як нормативний документ який здійснює вплив на методичну, організаційну та технологічну складову податкового планування, з іншого – як метод податкового планування, який дає змогу оптимізувати податкові платежі, перенести базу оподаткування або терміни сплати

податків, використовуючи певні інструменти податкового планування (рис. 2.3) (Оліховський та Загородній, 2014а).

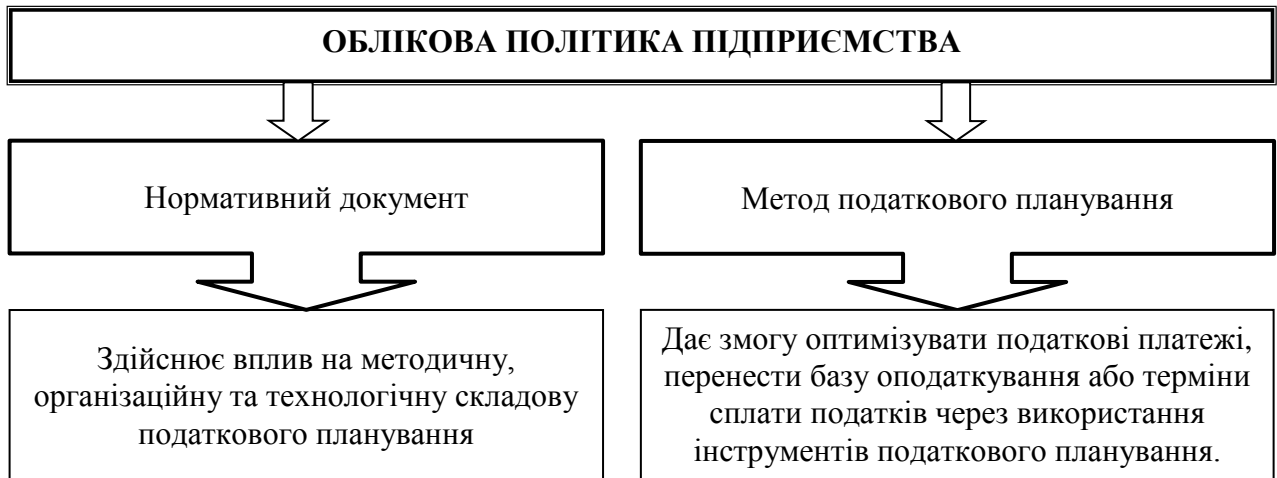


Рис. 2.3. Облікова політика підприємства у концепції його податкового планування

*Примітка: складено автором*

Відповідно до п. 44 ПКУ (2010) «Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності», для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування чи податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством (Податковий кодекс України, 2010).

Суть податкового аспекту формування облікової політики підприємства полягає в тому, що з визначених законодавством варіантів ведення обліку вибирають той, який має переваги перед іншими з погляду оптимізації податкових платежів або перенесення бази оподаткування на майбутні періоди.

Формуючи облікову політику необхідно враховувати, що на податкові платежі підприємства впливає вибір методів обліку деяких об'єктів бухгалтерського обліку, до яких законодавчо-нормативними актами

передбачено альтернативні варіанти, які наведено на рис. 2.4.

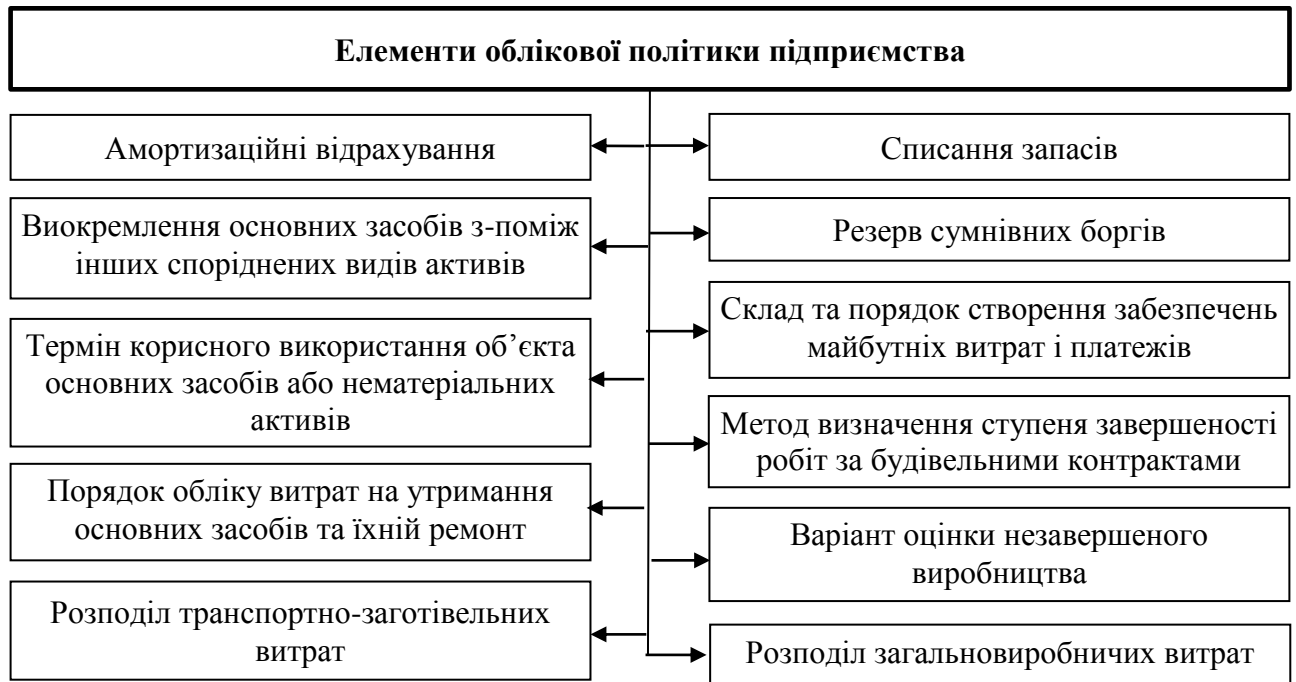


Рис. 2.4. Елементи облікової політики як інструменти податкового планування

*Примітка: складено автором на основі (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», 1999; Наказ Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства», 2013)*

Найбільший вплив облікова політика має на податок на прибуток, адже при обрахунку (визначенні) об'єкта оподаткування платник цього податку використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування (Податковий кодекс України, 2010).

Об'єктом оподаткування цього податку є прибуток з джерелом походження з України та за її межами, який визначають, шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці з податку на прибуток (рис. 2.5), які виникають відповідно до положень ПКУ (2010).

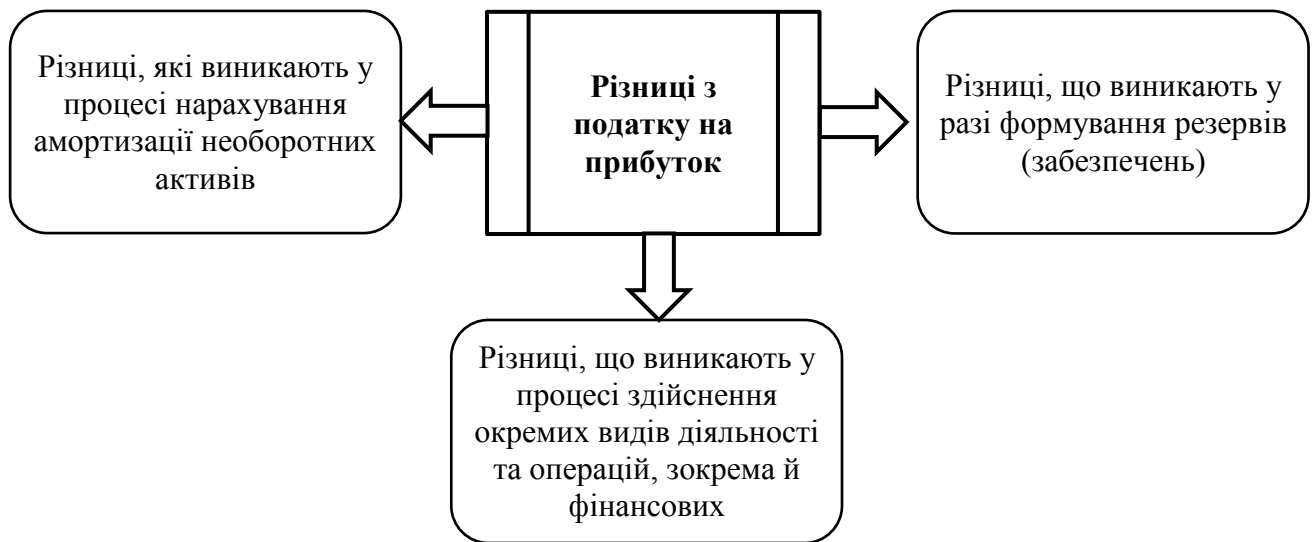


Рис. 2.5. Різниці з податку на прибуток

*Примітка : складено автором на основі (Податковий кодекс України, 2010)*

При цьому, підприємства, які мають річний дохід від будь-якої діяльності, що не перевищує 20 млн. грн., мають змогу за власним рішенням відмовитись від обліку різниць з податку на прибуток (крім збитків минулих років) і визначати об'єкт оподаткування виключно на підставі фінансового результату (прибутку оподаткування), розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Підприємства, які мають річний дохід в обсязі, що перевищує 20 млн. грн., зобов'язані вести облік різниць з податку на прибуток, які визначені у ПКУ (2010). Тобто об'єкт оподаткування податком на прибуток визначають на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, розрахованого у фінансовій звітності, на різниці з податку на прибуток, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до ПКУ (2010).

Розглянемо можливість використання в податковому плануванні об'єктів облікової політики, що наведені на рис. 2.4.

#### **Амортизаційні відрахування**

Відповідно до п. 138 ПКУ (2010) фінансовий результат до оподаткування можна збільшувати чи зменшувати на суми наведені у табл. 2.4.

Зміна фінансового результату до оподаткування за рахунок різниць, які  
виникають у процесі нарахування амортизації необоротних активів

Фінансовий результат до оподаткування збільшує	Фінансовий результат до оподаткування зменшує
Сума нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до П(С)БО або МСБО	Сума нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до ст. 138 ПКУ
Сума уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, врахованих до витрат звітного періоду відповідно до П(С)БО або МСБО	Сума залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням ст. 138 ПКУ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.
Сума залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначена у разі їх ліквідації чи продажу такого об'єкта відповідно до національних П(С)БО	Сума дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів в межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів чи нематеріальних активів відповідно до П(С)БО або МСБО
Сума витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до П(С)БО або МСБО	Сума первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкту невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до П(С)БО або МСБО, у разі продажу такого об'єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу.

*Примітка: складено автором на основі (Податковий кодекс України, 2010; П(С)БО 7 «Основні засоби», 2000; МСБО 16 «Основні засоби», 2012)*

Вибір методу нарахування амортизації зумовлює зменшення чи збільшення бази оподаткування податку на прибуток. Нарухування амортизації в цілях оподаткування здійснюють відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» (2000) за методом, визначеним наказом про облікову політику підприємства, та який мають право переглядати в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Підприємства, які використовують різниці з податку на прибуток у процесі нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів,

мають враховувати вимоги п. 138 ПКУ (2010), одна з яких не передбачає використання виробничого методу нарахування амортизації.

Враховуючи те, що необоротні активи найбільш інтенсивно використовуються у перші роки їхньої експлуатації доцільним є використання прискорених методів нарахування амортизації (зменшення залишкової вартості основних засобів, прискореного зменшення залишкової вартості основних засобів, кумулятивного методу). Ці методи призводять до збільшення собівартості продукції та зменшення суми прибутку, а отже, і податку на прибуток. До методів амортизації основних засобів, що дають змогу уповільнити нарахування зносу, а, відповідно, й збільшити прибуток належить прямолінійний метод. Вибір того чи іншого методу залежить від рівня зносу основних засобів підприємства, а саме: при невеликому рівні зносу – прямолінійний метод; при наявності досить застарілих основних засобів – метод зменшення залишкової вартості чи кумулятивний метод.

Щодо вибору методу амортизації нематеріальних активів, то ситуація така ж сама, як із основними засобами.

При нарахуванні амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) і бібліотечних фондів використовують такі методи нарахування амортизації: прямолінійний (використовують підприємства, які складають фінансову звітність за МСБО, так як у МСБО поняття МНМА відсутнє); виробничий; нарахування 50 % вартості, яка амортизується, в першому місяці використання об'єкта і решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх списання з балансу (надалі – метод 50/50 %); нарахування 100 % вартості, яка амортизується, в першому місяці використання об'єкта (надалі – метод 100 %) (п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби», 2000).

Вибір методу амортизації інших необоротних матеріальних активів впливає на податок на прибуток таким чином:

– метод 50/50 % – дає змогу відносити вартість МНМА на витрати два рази рівномірно;

– метод 100 % – дає змогу відносити повністю вартість МНМА на витрати або собівартість продукції у період введення їх у експлуатацію, що зменшує суму податку на прибуток сплаченого за відповідний період.

**Виокремлення основних засобів з-поміж інших споріднених видів активів**, зокрема таких як малоцінні необоротні матеріальні активи і малоцінні та швидкозношувані предмети здійснюють з використанням двох основних критеріїв, якими є: вартісний та термін використання рис. 2.6.

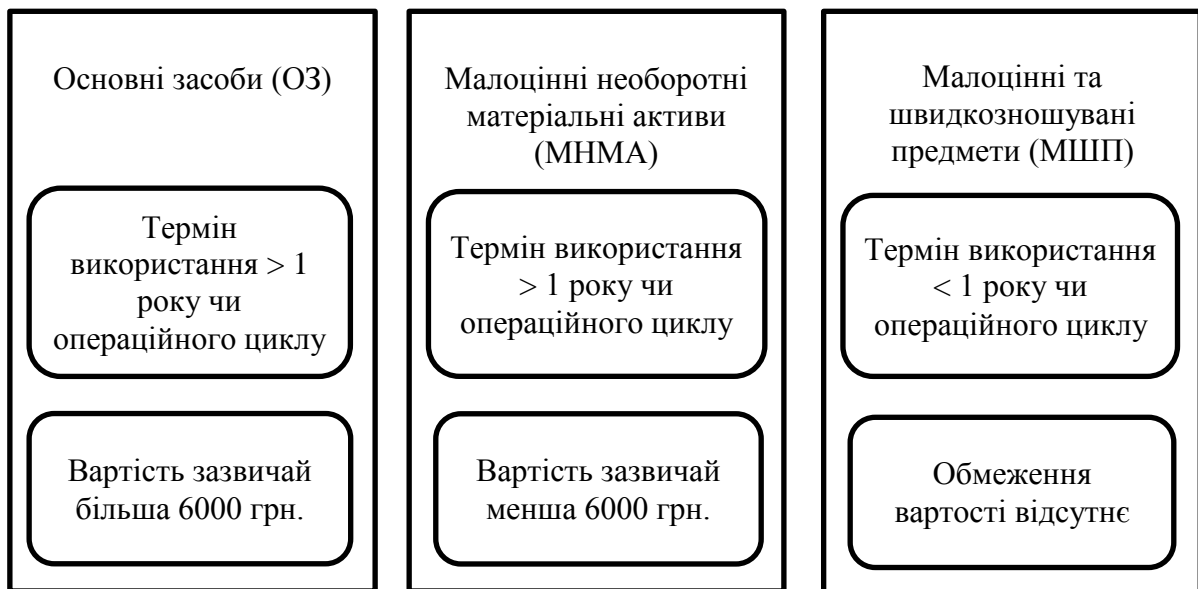


Рис. 2.6. Критерії віднесення активів до основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношуваних предметів

*Примітка: складено автором на основі (Податковий кодекс України, 2010; П(С)БО 7 «Основні засоби», 2000)*

Основні засоби і малоцінні необоротні матеріальні активи розмежовують за вартісним критерієм. Якщо вартість об'єкта перевищує за певний рівень, його відносять до основних засобів, якщо ж нижча за цей рівень – до малоцінних необоротних матеріальних активів.

Підприємство має право самостійно встановлювати мінімальну вартість об'єкта основних засобів і вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Враховуючи те, що в



податковому обліку мінімальна вартість об'єкта основних засобів становить 6000 грн., встановленому у пп. 14.1.138 ПКУ (2010), зазвичай, на практиці більшість підприємств зазначають саме таку вартісну межу віднесення об'єкта до основних засобів (більше 6000 грн.) або до малоцінних необоротних матеріальних активів (менше 6000 грн.).

Грошової різниці між малоцінними і швидкозношуваними предметами і малоцінними необоротними матеріальними активами не існує. Їх розрізняють за терміном корисного використання. Коли цей термін перевищує один рік (один операційний цикл, якщо він більший від одного року), то предмет відносять до основних засобів, а саме до малоцінних необоротних матеріальних активів. Якщо ж термін використання менший від одного року, то предмет відносять до малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Як зазначалося вище на основні засоби та МНМА нараховують амортизацію, а вартість МШП підприємство списує на витрати звітного періоду. Такий поділ дає змогу впливати на величину прибутку та, відповідно, – на суму податку на прибуток.

### **Термін корисного використання об'єкта основних засобів або нематеріальних активів**

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» (2010) під терміном корисного використання (експлуатації) розуміють «очікуваний період часу, упродовж якого необоротні активи буде використовувати підприємство або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)» (П(С)БО 7 «Основні засоби», 2010). Його встановлюють відповідно до терміну експлуатації, який вказано у технічних документах до певного об'єкта основних засобів чи нематеріальних активів або з використанням інших методів.

Визначаючи термін корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів або нематеріальних активів враховують чинники, які наведено на рис. 2.7.



Рис. 2.7. Чинники впливу на термін корисного використання об'єкта основних засобів або нематеріальних активів

*Примітка: складено автором на основі П(С)БО 7 «Основні засоби», 2010)*

Встановлення чи зміна терміну корисного використання об'єкта основного засобу або нематеріального активу є складовою розрахунку амортизації та впливає на суму нарахованої амортизації і, відповідно, – на величину оподаткованого прибутку.

Для основних засобів та нематеріальних активів термін експлуатації на підприємстві встановлюють самостійно, проте він повинен бути меншим за рік. Підприємства, які використовують різниці з податку на прибуток, повинні враховувати мінімально допустимі терміни корисного використання, встановлені у ст. 138 ПКУ (2010).

Підприємства для нематеріальних активів, термін корисного використання яких законодавчо не встановлено, надано право самостійно його встановлювати у межах від 2 до 10 років.

Термін корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядають в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, але він не може бути меншим, ніж визначено в ст.138 ПКУ (2010).

Таким чином, встановлюючи мінімально можливий термін корисного використання об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, суб'єкти господарювання мають змогу вплинути на розрахунок суми амортизації та, відповідно, – на величину податку на прибуток.

**Порядок обліку витрат на утримання основних засобів та їхній**

## **ремонт**

Відповідно до п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби» (2000) підприємство має змогу збільшувати первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних із їх поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). У бухгалтерському обліку відсутні обмеження щодо віднесення до витрат сум для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо).

Платники податку з доходами до 20 млн. грн., які враховують різниці з податку на прибуток, в обліку витрати на ремонт основних засобів відображають відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» (2000), крім (за винятком) невиробничих основних засобів, що не призначені для господарської діяльності (пп. 138.3.2 ПКУ (2010)).

Суму ремонту основних засобів враховують до витрат, яка, відповідно, зменшує базу оподаткування податком на прибуток, та збільшує собівартість продукції основних засобів виробничого призначення.

## **Списання запасів**

При вибутті запасів, пов'язаним з випуском запасів у виробництво, з виробництва, продажем та іншим вибуттям, їхню оцінку здійснюють за одним з методів, зазначених п. 16 П(С)БО 9 «Запаси» (1999) і зображених на рис. 2.8.

Підприємство має змогу при списанні запасів різних видів застосовувати різні методи їх списання.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів (далі – метод ФІФО) є надійним для реальної оцінки залишку запасів та в умовах зростання цін придбання запасів дає змогу, підприємству формувати максимальну оцінку запасів на кінець періоду, мінімальну оцінку витрат періоду і найбільшу величину прибутку, а за умов зниження цін – навпаки. Використання методу ФІФО для списання запасів у разі інфляції, яка зумовлює зростання цін, дає змогу збільшити прибуток, так як запаси списують на витрати за цінами

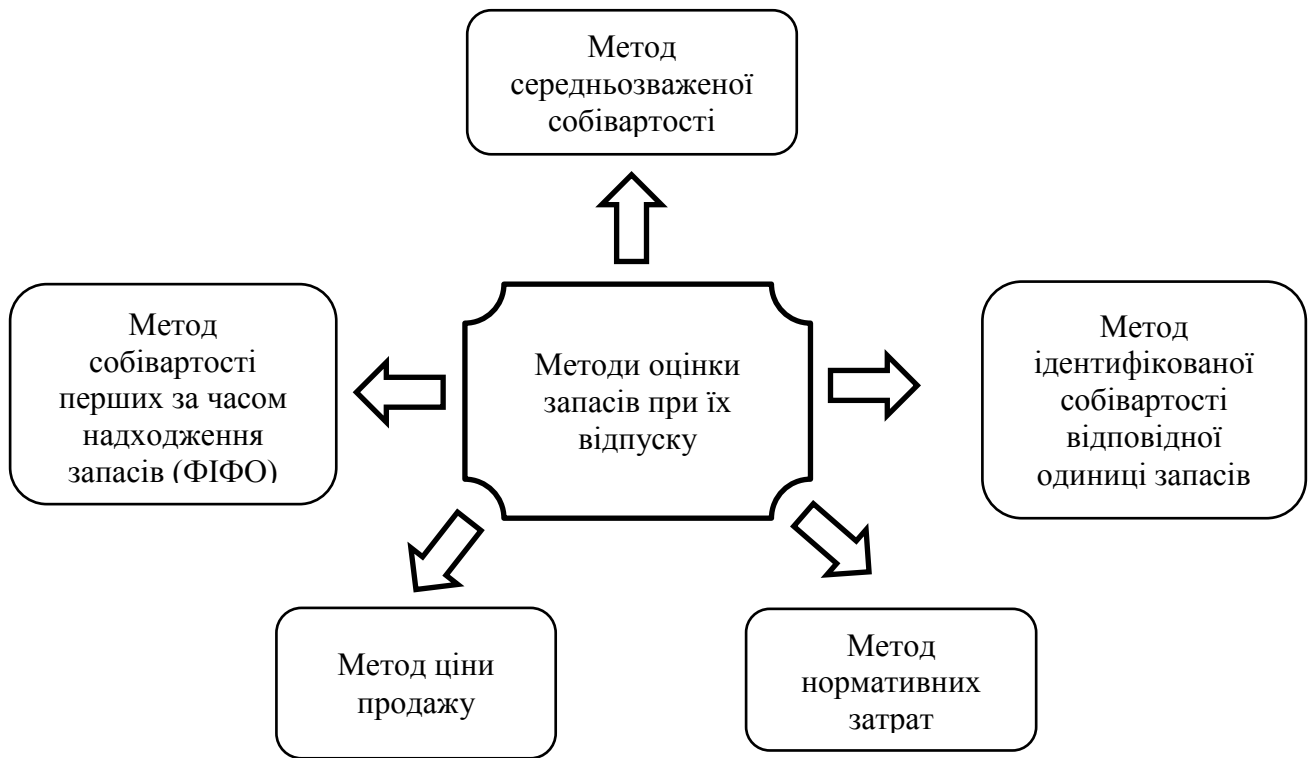


Рис. 2.8 Методи оцінки запасів при їх відпуску

*Примітка: складено автором на основі (П(С)БО 9 «Запаси», 1999)*

першого придбання, тобто за нижчими цінами. Основним його недоліком є вплив зовнішніх чинників на показник прибутку підприємства (Оліховський та Загородній, 2014а).

За методом середньозваженої собівартості використовують середню ціну запасів, яка в умовах інфляції завжди буде вищою, ніж визначена за методом ФІФО, тому цей метод зумовлює зменшення прибутку. Більшість малих підприємств використовує метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю, оскільки він враховує зміни вартості запасів.

Метод ідентифікованої собівартості застосовують щодо запасів, які використовують для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також щодо запасів, які не замінюють один одного. Він є об'єктивним, з погляду визначення фінансових результатів, але водночас неприйнятним для застосування на підприємствах зі значною номенклатурою запасів.

Метод нормативних витрат застосовують на виробничих підприємствах з невеликою номенклатурою продукції, наприклад, на підприємствах легкої,

харчової та меблевої промисловості. Оцінка за нормативними витратами «полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлює підприємство з урахуванням нормативного рівня використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін» (П(С)БО 9 «Запаси», 1999). Ці витрати планують на підприємстві і їх необхідно регулярно перевіряти та коригувати з метою максимального наближення до фактичних витрат. Термін перегляду норм витрат на законодавчому рівні не встановлений та його підприємство визначає самостійно. «Суму перевищення фактичної собівартості запасів над їх нормативною собівартістю відносять до собівартості реалізованої продукції звітного року» (Чумакова, 2014).

Метод ціни продажу полягає у веденні обліку товарів за цінами реалізації, а також обліку і розподілі торговельної націнки в кінці місяця між залишками товарів і реалізованими товарами. Його застосовують у роздрібній торгівлі та ресторанному бізнесі підприємства, що мають значну й змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

### **Розподіл транспортно-заготівельних витрат**

Транспортно-заготівельні витрати (далі – ТЗВ) – одні з видів витрат, які враховують при формуванні первісної вартості (собівартості) запасів, придбаних за плату та які зменшують прибуток тільки у складі вартості цих запасів. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» (1999) підприємство має змогу самостійно вибрати один із двох методів обліку ТЗВ. Згідно з першим методом, ТЗВ, пов'язані з придбанням запасів, включають до первісної вартості кожної одиниці придбаних запасів. За другим методом їх обліковують на окремому субрахунку обліку запасів з подальшим їх розподілом за середнім відсотком. Перший метод обліку ТЗВ доцільно застосовувати підприємствам, які всі витрати, пов'язані з придбанням запасів, можуть визначити безпосередньо у момент їх оприбуткування. Якщо ж витрати, пов'язані з придбанням та доставкою запасів, визначаються наприкінці звітного періоду (місяця) і їх неможливо пов'язати з конкретними одиницями запасів, переважно застосовують другий метод.

### **Резерв сумнівних боргів**

Порядок формування резервів, передбачено чинними нормативними актами, зокрема: П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (1999), ПКУ (2010), та іншими нормативними актами.

Резерв сумнівних боргів розраховують лише для тієї частини дебіторської заборгованості, щодо якої виконуються одночасно такі умови: по-перше, вона є фінансовим активом (виникла внаслідок звичайної господарської діяльності, крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу); і по-друге, її включають до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю, тобто заборгованість є поточною.

Згідно П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (1999), «дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату». Залежно від терміну погашення та зв'язку з нормальним операційним циклом (від ходу операційного циклу) дебіторську заборгованість поділяють на поточну та довгострокову. В свою чергу поточну дебіторську заборгованість поділяють на: залежно від своєчасності погашення на: дебіторську заборгованість, термін оплати якої не настав (звичайну дебіторську заборгованість) та дебіторську заборгованість, не сплачену в термін (протерміновану), а залежно від впевненості погашення протерміновану заборгованість на: сумнівну дебіторську заборгованість та безнадійну дебіторську заборгованість (див. рис. 2.9 та табл. 2.5).

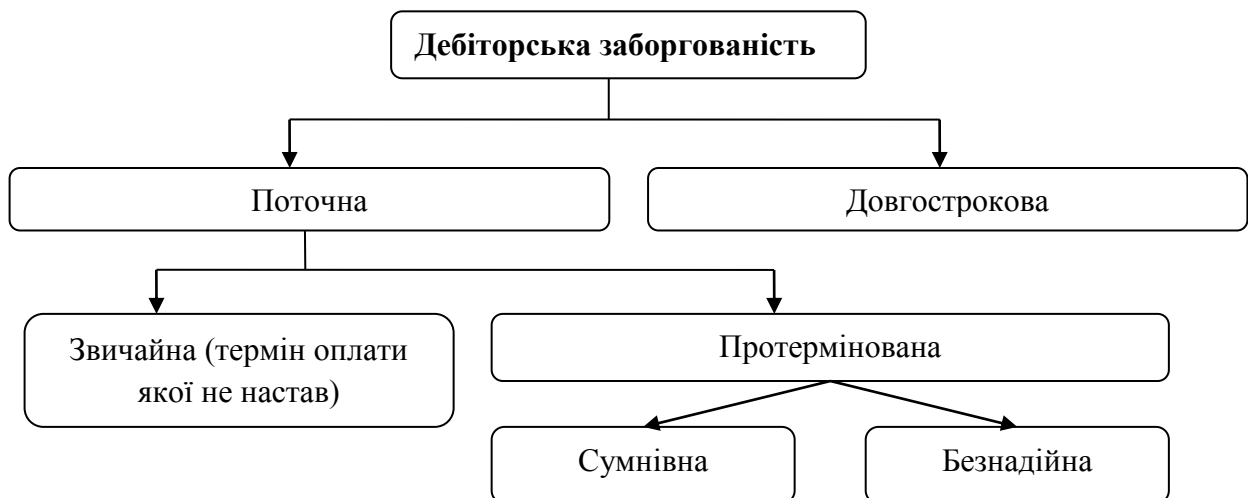


Рис. 2.9. Класифікація дебіторської заборгованості

*Примітка: складено автором на основі П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», 1999)*

Класифікація поточної дебіторської заборгованості за термінами оплати та ознаками впевненості у погашенні

Підвид дебіторської заборгованості	Характеристика дебіторської заборгованості
Звичайна дебіторська заборгованість	Заборгованість, яка виникла у ході нормального операційного циклу та термін погашення якої ще не настав (буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу).
Протермінована дебіторська заборгованість	Заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату.
Сумнівна дебіторська заборгованість (сумнівний борг)	Заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником (термін оплати сплив або є інші причини для сумнівів).
Безнадійна дебіторська заборгованість	Заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув термін позовної давності.

*Примітка: складено автором на основі П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», 1999)*

Підприємство самостійно обирає метод формування резерву сумнівних боргів (застосування певного методу залежить від виду заборгованості, на яку формують резерв) та обов'язково відображає його у наказі про облікову політику підприємства.

Резерв сумнівних боргів визначають одним із методів, наведених у П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», а саме через:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності (рис. 2.10).

У П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (1999) передбачено два варіанти визначення величини резерву сумнівних боргів – виходячи з платоспроможності окремих дебіторів та на підставі класифікації дебіторської заборгованості за термінами її погашення.

Виходячи із норми ПКУ (2010) поняття резерву сумнівних боргів для бухгалтерського обліку відрізняється від резерву сумнівних боргів для ведення розрахунків з бюджетом за податками. Основна відмінність полягає у визначенні суми резерву: з метою оподаткування сума відрхувань у резерв

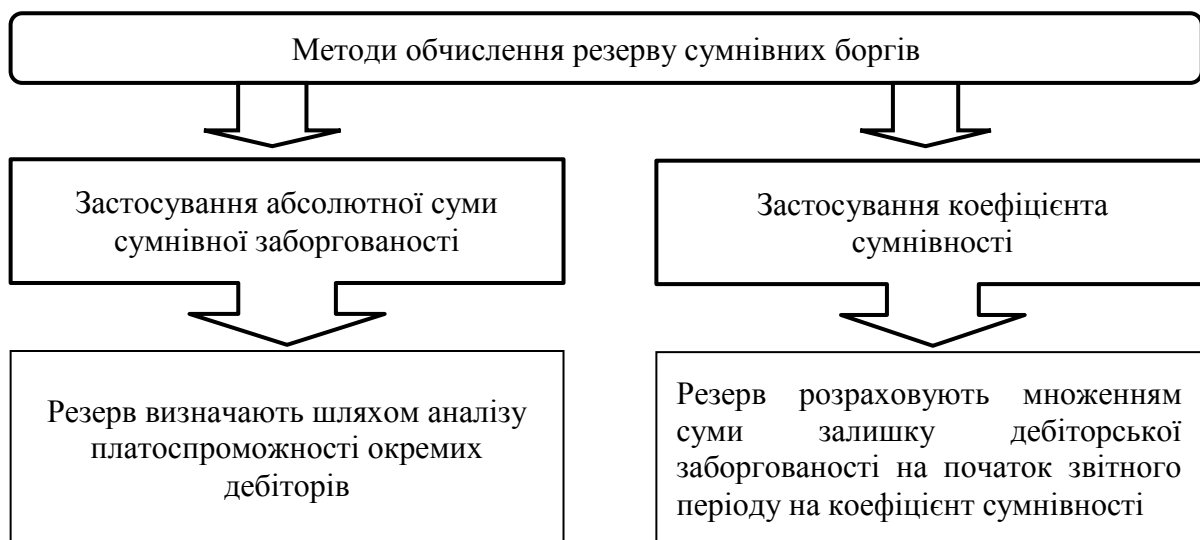


Рис. 2.10. Методи обчислення резерву сумнівних боргів

*Примітка: складено автором на основі (П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», 1999)*

залежить від періоду протермінування погашення боргу, тоді як у бухгалтерському обліку – від бухгалтерського стану (платоспроможності) боржника і оцінки ймовірності погашення боргу повністю або частково. Процедура оцінки ймовірності погашення боргу в нормативних документах з бухгалтерського обліку не прописана. Тому в Наказі про облікову політику підприємства доцільно прописати порядок визначення суми резерву (Колеснікова, 2011).

У бухгалтерському обліку відповідно до норм П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (1999) з огляду на платоспроможність дебіторів, дебіторську заборгованість розглядають як сумнівну і безнадійну. Безнадійну дебіторську заборгованість списують за рахунок резерву сумнівних боргів, якщо він сформований. Якщо не сформовано резерв сумнівних боргів або його не вистачає для списання безнадійної заборгованості, то її списання відбувається за рахунок витрат (Орлова та ін., 2013, с. 190-191; Верига та Орищенко, 2011).

Тому погоджуємось з думкою тих науковців, які вважають, що має право на існування і альтернативний варіант віднесення підприємством безнадійної дебіторської заборгованості (за умови визнання її такою згідно ПКУ (2010)) до складу своїх витрат напряму, без використання резерву сумнівних боргів.



Згідно з п. 11 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (1999) у разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійну дебіторську заборгованість списують з активів на інші операційні витрати; поточну дебіторську заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено (набута та призначена для продажу) та у разі визнання її безнадійною, списують з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат (Колеснікова, 2011; Гавриловський, 2013, с.132).

Підприємства, що мають річний дохід до 20 млн. грн. при розрахунку суми податку на прибуток мають змогу зменшити її на суму резерву сумнівних боргів у звітному періоді або перенести базу оподаткування на пізніший термін відповідно до норм бухгалтерського обліку, а підприємства які мають річний дохід більший за 20 млн. грн. повинні враховувати різниці з податку на прибуток (див. табл.2.6) та норми пп. 14.1.11 ПКУ (2010).

Таблиця 2.6

Зміна фінансового результату до оподаткування за рахунок різниць, які  
виникають при формуванні резерву сумнівних боргів

Фінансовий результат до оподаткування збільшує	Фінансовий результат до оподаткування зменшує
Сума витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до П(С)БО або МСБО	Сума коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшено фінансовий результат до оподаткування відповідно до П(С)БО або МСБО
Сума витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів.	Сума списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним п. 14.1.11 ПКУ

*Примітка: складено автором на основі (Податковий кодекс України, 2010)*

Отже, платникам податку, які мають річний дохід в обсязі, що перевищує 20 млн. грн., та які використовують різниці з податку на прибуток заборонено зменшувати об'єкт оподаткування на суму списання як за рахунок резерву сумнівних боргів, так і понад цей резерв, сум заборгованості, яка не відповідає ознакам безнадійної заборгованості, визначеної у пп.14.1.11 ПКУ (2010).

Виходячи з того, що суму нарахованого резерву відносять на витрати

звітнього періоду (списують у дебет рахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги»), суб'єкти господарювання обираючи той чи інший варіант визначення його величини, впливають на суму витрат, а, відповідно, й фінансового результату. Від обраного методу, залежить сума витрат підприємства. Відповідно створення резерву сумнівних боргів дає змогу змінити термін сплати податку на прибуток, а саме відтермінувати його сплату (Ткачик, 2014). Адже повернення заборгованості дебітором призводить до збільшенні доходів підприємства, відповідно, суми податку на прибуток.

Разом з тим, як слушно зазначає Сисоєва І.М. (2012) «застосування будь-якого з методів нарахування резерву сумнівних боргів є чи не найбільш суб'єктивним моментом, адже будь-які норми чи базові показники, наприклад, для визначення коефіцієнта сумнівності, на сьогодні практично відсутні. І це може призвести до того, що у випадку відмови керівництвом від використання методів створення резерву сумнівних боргів, підприємство буде мати кращі показники прибутковості, а це може не відповідати реальному стану такого підприємства» (Сисоєва, 2012)

«Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на цю дату» (П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», 1999).

Отже, використання резервів полягає в тому, що деякі види витрат підприємство має змогу визнавати не в момент здійснення цих витрат, а в момент нарахування відповідного резерву. Використання резервів в цілях податкового планування дає змогу не лише оптимізувати суму податку на прибуток, нарахованого і сплаченого за звітний період, а й дає змогу підприємству зменшити суму податку на прибуток у звітному періоді або перенести базу оподаткування на пізніший термін.

### **Склад та порядок створення забезпечень майбутніх витрат і платежів**

Порядок створення забезпечень майбутніх витрат і платежів регламентують П(С)БО 11 «Зобов'язання» (2000); П(С)БО 16 «Витрати» (1999), П(С)БО 26 «Виплати працівникам» (2000), ПКУ (2010) та іншими нормативні

акти.

Резерв (забезпечення) майбутніх витрат і платежів створюють для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію чи виконання зобов'язань у разі припинення діяльності;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів.

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» (2000) забезпечення створюють у поточному періоді з метою погашення зобов'язань, що виникатимуть в майбутньому та погашення яких ймовірно призведе до зменшення ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Підприємству заборонено створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Забезпечення використовують для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено (П(С)БО 11 «Зобов'язання», 2000).

Суму забезпечення на виплату відпусток визначають щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого діленням річної планової суми на оплату відпусток на загальний плановий фонд оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (П(С)БО 11 «Зобов'язання», 2000).

З метою реалізації програми пенсійного забезпечення на підприємстві мають право формувати додаткове пенсійне забезпечення як за рахунок заробітної плати найманих працівників на підставі заяв від них, так і за рахунок власних коштів підприємства.

Забезпечення для виконання гарантійних зобов'язань створюють для проведення гарантійних ремонтів раніше реалізованої продукції, товарів, здійснення ремонту предметів прокату тощо, з метою відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат таких зобов'язань. При цьому суми

створених забезпечень визнають витратами (за винятком суми забезпечення, що відносять до первісної вартості об'єктів основних засобів) (п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання», 2000).

Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію чи виконання зобов'язань у разі припинення діяльності створюють при наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації (виконання зобов'язань у разі припинення діяльності), у якому зазначено конкретні заходи, терміни їх виконання та суми витрат, що будуть понесені (зазначені) при реалізації цього плану. «Суму забезпечення визначають за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу» (П(С)БО 11 «Зобов'язання», 2000).

. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію чи виконання зобов'язань у разі припинення діяльності визначають за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості.

Забезпечення щодо обтяжливого контракту створюють для погашення заборгованості за обтяжливими контрактами, витрати на виконання яких перевищують очікувані економічні вигоди від них. Його розраховують в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням, яку визначають за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. «Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюють (розраховують) за різницею між витратами на його виконання з доходами (витратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації витрат від виконання обтяжливого контракту» (П(С)БО 11 «Зобов'язання», 2000).

У порядку ведення розрахунків з бюджетом за податками, витрати на створення забезпечень майбутніх витрат і платежів визнають витратами на підставі даних бухгалтерського обліку. Підприємства що використовують

різниці з податку на прибуток при визначенні фінансового результату до оподаткування повинні дотримуватись норм ст. 139 ПКУ (2010) (табл. 2.7)

Таблиця 2.7

Зміна фінансового результату до оподаткування за рахунок різниць, які виникають при формуванні резервів (забезпечень)

Фінансовий результат до оподаткування збільшує	Фінансовий результат до оподаткування зменшує
Сума витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховують на такі виплати) відповідно до П(С)БО або МСБО	Сума використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до П(С)БО або МСБО
	Сума коригування (зменшення) забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) на відпустки працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до П(С)БО або МСБО

*Примітка: складено автором на основі (Податковий кодекс України, 2010)*

Створення забезпечень майбутніх витрат і платежів дає змогу рівномірно розподіляти відповідні витрати між звітними періодами та впливає на величину оподаткованого прибутку. Тому, якщо основна частина таких витрат припадає на початок року, то створення відповідного резерву дає змогу збільшити прибуток. І навпаки, якщо основна частина таких витрат припадає на кінець року – зменшити їх. Як і при створенні резервів сумнівних боргів тут існує повністю суб'єктивний підхід. Наприклад, якщо у обліковій політиці керівництвом підприємства не передбачено створення резерву для оплати відпусток, то у різні періоди на підприємстві витрати будуть відображені нерівномірно.

**Метод визначення рівня завершеності робіт за будівельними**

## **контрактами**

Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням рівня завершеності робіт за одним з трьох методів, передбачених П(С)БО 18 «Будівельні контракти» (2001):

- 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- 2) співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- 3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом (П(С)БО 18 «Будівельні контракти», 2001).

При виборі одного з цих методів підприємство має змогу вплинути податкові платежі та фінансовий результат через зміну доходів і витрат.

### **Варіанти оцінки незавершеного виробництва**

Одним із найскладніших питань облікової політики є варіант оцінки незавершеного виробництва, який безпосередньо впливає на собівартість виробленої продукції (робіт, послуг). До незавершеного виробництва відносять продукцію (роботи, послуги), що не пройшла всі етапи виробництва, передбачених технологічним процесом, а також продукцію, яка повністю не укомплектована та не пройшла випробувань і технічний контроль.

Оцінку вартості незавершеного виробництва здійснюють на різних стадіях виробничого процесу: до та після оцінки готової продукції.

У першому випадку, коли оцінка незавершеного виробництва передують оцінці готової продукції використовують наступні методи:

за сумою прямих матеріальних витрат, що включає вартість фактично використаних на виробництво сировини, матеріалів, палива, тари, будівельних матеріалів, запасних частин, напівфабрикатів тощо;

за сумою всіх прямих витрат, що включає фактично понесені прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати (наприклад, амортизацію основних засобів, відрахування на соціальні заходи

тощо);

за фактичною виробничою собівартістю, що включає фактично понесені прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати;

за плановою (нормативною) виробничою собівартістю, що визначається у сумі запланованих на виробництво прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат (Верига та ін., 2015).

У другому випадку, коли оцінку незавершеного виробництва здійснюють після оцінки готової продукції, використовують два альтернативні методи оцінки незавершеного виробництва:

за плановою (нормативною) виробничою собівартістю;

за фактичною виробничою собівартістю (Верига та ін., 2015).

П(С)БО 16 «Витрати» (1999) регламентує оцінку залишків незавершеного виробництва у тому ж порядку, що і готової продукції, тобто за всіма калькуляційними статтями. При цьому, перелік і склад статей калькулювання підприємство встановлює самостійно. Вибір варіанту оцінки незавершеного виробництва здійснює вплив на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств через собівартість виробленої продукції (робіт, послуг).

### **Розподіл загальновиробничих витрат**

Під час обґрунтування елементів облікової політики, які впливають на фінансові результати одне з найважливіших значень відіграє перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу та перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. «До постійних загальновиробничих витрат належать (відносять) витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу

(годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності» (П(С)БО 16 «Витрати», 1999). З метою оптимізації податку на прибуток за базу розподілу обирають такий показник, зміна якого найбільшою мірою впливає на зміну величини загальновиробничих витрат. Під нормальною потужністю розуміють «очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва» (П(С)БО 16 «Витрати», 1999). Обсяг, що відповідає нормальній потужності підприємство визначає самостійно. Саме виходячи з нормальної виробничої потужності проводять розрахунок постійних загальновиробничих витрат. Суму постійних загальновиробничих витрат відносять до виробничої собівартості продукції.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Ці витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду (Сук, та Сук, 2016; Товстоп'ят та Чернишова, 2014).

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» (1999) підприємства самостійно установлюють перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу та перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції.

Затверджуючи в обліковій політиці показники загальновиробничих витрат на одиницю готової продукції при нормальній потужності, підприємство має змогу впливати на величину прибутку поточного періоду і, відповідно, на базу оподаткування податком на прибуток підприємств. При



цьому, чим більше фактично загальноновиробничих витрат припадає на одиницю продукції у порівнянні з нормативним значенням, тим більша їхня сума буде безпосередньо віднесена на витрати періоду і зменшить прибуток та об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств (Проскура та Горбуненко, 2016).

## **2.2. Зміна термінів сплати податкових платежів**

Серед спеціальних методів податкового планування вагоме місце належить методу зміни термінів сплати податкових платежів. Метод зміни терміну сплати податкових платежів Атаманенко І.Б. (2010) розглядає як: «метод відтермінування податкових платежів, що ґрунтується на можливості перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на подальший календарний період. Відповідно до чинного законодавства термін сплати більшості податків тісно пов'язаний з моментом виникнення об'єкта оподаткування і календарним періодом. Використовуючи елементи методу заміни і методу розділення, можна змінити термін сплати податку або його частини на подальший, що дасть змогу істотно заощадити оборотні кошти» (Атаменко, 2010, с. 339).

На думку науковців Іванова Ю.Б, Кізими А.Я. Крисоватого А.І, Карпової В.В. (2008) метод зміни терміну сплати податкових платежів, який вони називають методом відстрочення податкового платежу, дає змогу «перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди. Наприклад, відтермінування податкових платежів з податку на додану вартість досягають шляхом перерахування в останні дні звітного періоду попередньої оплати за товарно-матеріальні цінності постачальникам – платникам цього податку» (Іванов та ін., 2008, с. 440-451).

Проведений аналіз законодавчо-нормативної бази (Податковий кодекс України, 2010; Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, 2013; Про затвердження переліку

обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, 2010; Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань, 2010), та наукових праць (Атаменко, 2010, с. 335-337; Вилкова та Романовський, 2004, с. 440-428; 17, с. 55-65; Карпова, 2005, с. 8; Іванов та ін., 2008, с. 440-451) дає змогу розглядати метод зміни термінів сплати податкових платежів як:

по-перше, перенесення термінів сплати податків на пізніший термін згідно з домовленістю сторін угоди або за рішенням відповідних державних органів;

по-друге, зміну термінів виконання податкового зобов'язання за наявності підстав, передбачених податковим законодавством, із подальшим погашенням заборгованості.

Отже, одним із важливих інструментів податкового планування є зміна терміну сплати податку чи збору, суть якого полягає у перенесенні уповноваженим органом контролю установленого терміну сплати податку (збору) на пізніший. «Зміна терміну не скасовує існуючого й не створює нового обов'язку щодо сплати податку й збору» (Податковий кодекс України, 2010). Зміна терміну сплати податку відбувається через: відтермінування податкових зобов'язань (у науковій літературі та податковому законодавстві – відстрочка чи відстрочення), розтермінування податкових зобов'язань (в науковій літературі та податковому законодавстві – розстрочка чи розстрочення), та податковий вексель (рис. 2.11).

Відповідно до ст. 100 ПКУ (2010) відтермінуванням (розтермінуванням) грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення термінів сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, величина яких рівна 120 відсотків річних облікової ставки НБУ, чинної на день прийняття органом контролю рішення про відтермінування (розтермінування) грошових зобов'язань або податкового боргу.

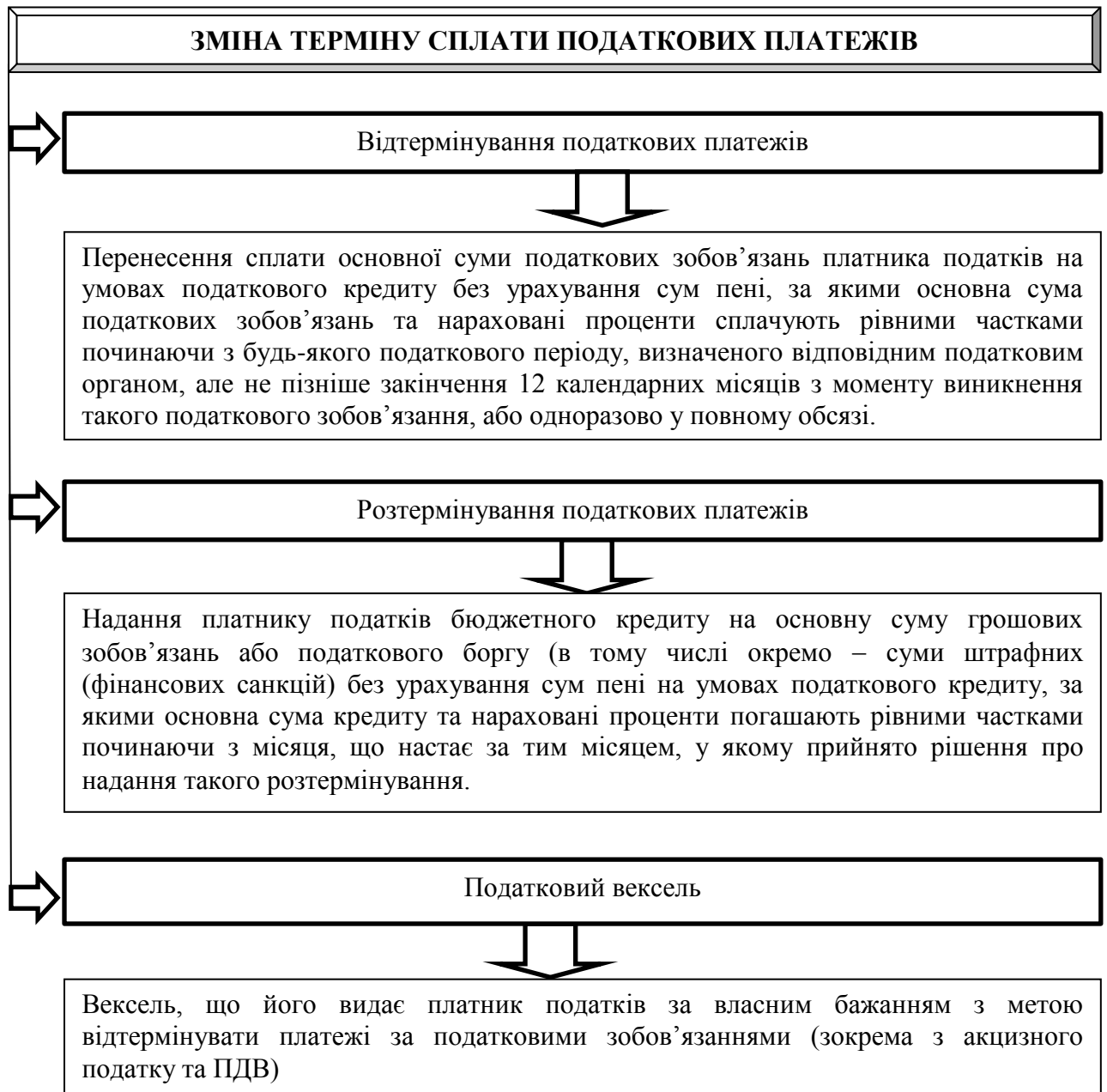


Рис. 2.11. Шляхи реалізації методу зміни термінів сплати податкових платежів

*Примітка: складено автором на основі (Податковий кодекс України, 2010; Загородній та Вознюк, 2011)*

Підставою для відтермінування грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків є надання ним доказів, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, перелік яких визначено Кабінетом міністрів України (далі – КМУ) і наведено у табл. 2.8, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення

грошових зобов'язань (податкового боргу) чи збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відтермінування, упродовж якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків (Податковий кодекс України, 2010; Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, 2013).

Таблиця 2.8

Перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу

Зміна терміну сплати податку	Обставини, що є підставою для відтермінування (розтермінування) грошових зобов'язань або податкового боргу
1	2
Відтермінування	<p>Обставини непереборної сили, дія яких може бути викликана винятковими погодними умовами і стихійним лихом (ураган, буря, повінь, нагромадження снігу, ожеледь, землетрус, пожежа, просідання і зсув ґрунту, замерзання моря, закриття морських проток, які трапляються на звичайному морському шляху між портами відвантаження і вивантаження, інше стихійне лихо тощо) або непередбаченими ситуаціями, що відбуваються незалежно від волі і бажання заявника (війна, блокада, страйк, аварія).</p>
Розтермінування	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ненадання (несвоєчасне надання) бюджетних асигнувань або бюджетних зобов'язань заявнику чи не доведення (несвоєчасне доведення) фінансування видатків до заявника – отримувача бюджетних коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань чи погашення податкового боргу, а також неперерахування (несвоєчасне перерахування) заявнику з бюджету коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань чи погашення податкового боргу, у тому числі в рахунок оплати наданих заявником послуг (виконаних робіт, поставлених товарів).</li> <li>2. Загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі.</li> <li>3. Недостатність майна заявника – фізичної особи (без урахування майна, на яке відповідно до законодавства не може бути звернено стягнення) для своєчасної та у повному обсязі сплати грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі чи відсутність у заявника - майна.</li> <li>4. Сезонний характер виробництва чи реалізації товарів (робіт, послуг) заявником.</li> <li>5. Виконання заявником плану реорганізації власного виробництва чи зміна його організаційної структури, що призводить (може призвести) до значного спаду виробництва протягом певного періоду.</li> <li>6. Проведення заявником науково-дослідних, конструкторських, а також соціально орієнтованих робіт, які передбачають створення робочих місць для інвалідів, захист навколишнього природного середовища, підвищення енергетичної ефективності виробництва, або технічного</li> </ol>

## Продовження табл. 2.8

1	2
	<p>переоснащення власного виробництва.</p> <p>7. Проведення заявником інноваційної діяльності, у тому числі створення нових та вдосконалення існуючих технологій, видів сировини та матеріалів широкого застосування.</p> <p>8. Виконання заявником особливо важливого замовлення у рамках соціально-економічного розвитку регіону або надання ним особливо важливих (у тому числі виключних) послуг населенню.</p> <p>9. Виконання заявником державного оборонного замовлення.</p> <p>10. Здійснення заявником інвестицій у створення об'єктів, які мають найвищу енергетичну ефективність, соціальне значення, стратегічне значення для оборони та безпеки держави.</p> <p>11. Ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту верстатів для обробки дерева, сушарок для деревини; пресів для виробництва деревностружкових або деревноволокнистих плит, які ввозять для використання у деревообробному виробництві.</p> <p>12. Ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту обладнання (його частин), для виробництва тільки медичних виробів.</p>

*Примітка: складено автором на основі (Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, 2013)*

Підставою для розтермінування грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначено КМУ (див. табл. 2.8), що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке підтверджує можливість погашення грошових зобов'язань (податкового боргу) чи збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розтермінування, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків (Податковий кодекс України, 2010; Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, 2013).

Відповідно до «Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» (Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, 2013), для отримання відтермінування (розтермінування) податкових зобов'язань боржник подає до податкового органу за місцем свого обліку або за місцем

обліку такого грошового зобов'язання (податкового боргу):

- заяву, в якій зазначають суми податків, зборів, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), пені, сплату яких платник податків просить відтермінувати (розтермінувати), а також термін відтермінування (розтермінування) та періоди сплати. При цьому окремо вказують суми, термін сплати яких ще не настав, а також термін сплати яких вже минув;

- економічне обґрунтування, яке складається з: переліку обставин в, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин (табл. 2.6); аналізу фінансового стану; графіка погашення відтермінованих (розтермінованих) сум; розрахунків прогностичних доходів платника, що гарантують виконання графіка погашення (Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, 2013).

Відповідно до п. 100.8. ст. 100 ПКУ (2010) рішення про відтермінування та розтермінування грошових зобов'язань чи податкового боргу у межах одного бюджетного періоду приймає така посадова особа:

- стосовно загальнодержавних податків та зборів – керівник органу контролю (його заступник);

- стосовно місцевих податків і зборів – керівник органу державної фіскальної служби (його заступник). Після цього це рішення затверджує фінансовий орган місцевої виконавчої влади, до бюджету якого зараховують ці місцеві податки чи збори.

Рішення про відтермінування та розтермінування грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на термін, що виходить за межі одного бюджетного року, та на суму, яка становить або перевищує 1 млн. грн. приймає керівник (заступник керівника) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику та політику у сфері митної справи (на сьогодні таким органом є Державна фіскальна служба України).

Відтермінування чи розтермінування грошового зобов'язання чи

податкового боргу на суму 1 млн. грн. і більше надають за умови передачі майна у податкову заставу, яка еквівалентна або перевищує заявлену у заяві суму податкового боргу чи зобов'язання.

Відтермінування чи розтермінування податкового боргу не звільняє майно платника податків з податкової застави.

Не пізніше наступного робочого дня з дня прийняття або отримання рішення орган Державної фіскальної служби за місцем обліку платника податків (або за місцем обліку його грошового зобов'язання (податкового боргу)) укладає з цим платником договір про відтермінування (розтермінування) грошових зобов'язань (податкового боргу).

Відтермінування та розтермінування сплати надають окремо за кожним податком та збором. Терміни сплати відтермінованих та розтермінованих сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів відтермінування (розтермінування).

Договори про відтермінування та розтермінування можуть бути достроково розірвані як з ініціативи платника податків, так і з ініціативи податкового органу (див. рис. 2.12).

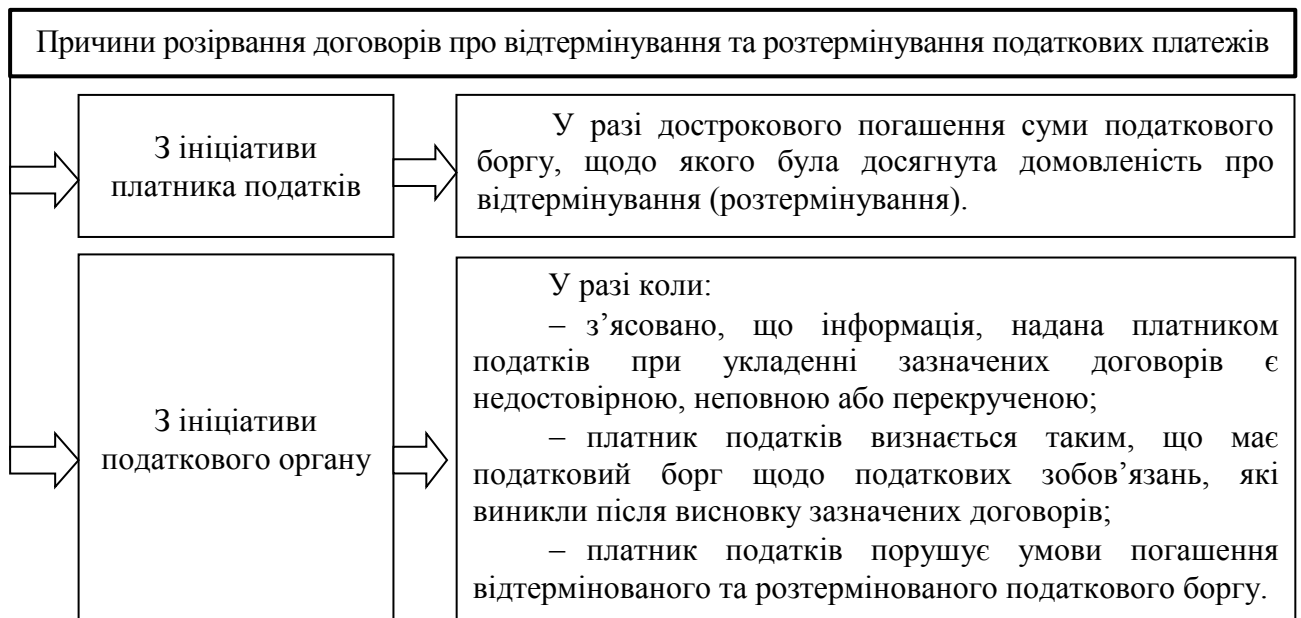


Рис. 2.12. Причини розірвання договорів про відтермінування та розтермінування податкових платежів

*Примітка: складено автором на основі (Податковий кодекс України, 2010)*

Якщо до складу відтермінованої (розтермінованої) суми входить пеня, то для розрахунку процентів з цієї суми вираховують суму пені.

Розрахунок процентів за використання відтермінування та розтермінування податкових платежів здійснюють аналогічно до розрахунку пені та обчислюють за формулою (2.1):

$$P = \frac{B_n \times C_{НБУ} \times K_{НБУ}}{D} \times T, \quad (2.1)$$

де  $B_n$  – фактично погашена сума податкового боргу, грн.;  $C_{НБУ}$  – облікова ставка НБУ (для розрахунку використовують найбільшу ставку, яка діяла в момент підписання договору відтермінування (розтермінування) або при сплаті протермінованого платежу), %;  $K_{НБУ}$  – коефіцієнт, що відповідає 120 % річних облікової ставки НБУ;  $D$  – кількість днів у календарному році;  $T$  – кількість днів відтермінування (розтермінування) податкового зобов'язання.

Перевагами зміни терміну сплати податкових платежів через відтермінування та розтермінування є:

по перше, на відтерміновані та розтерміновані грошові зобов'язання (податковий борг) пеню та штрафи не нараховують з дати прийняття рішення або укладання (підписання) договору про відтермінування (розтермінування) грошового зобов'язання (податкового боргу) до закінчення терміну чинності договору. Порушення платником податку терміну сплати є підставою для притягнення його до відповідальності та застосування санкцій, у порядку передбаченому в ПКУ (2010) а саме: пеня – 120 відсотків річних облікової ставки НБУ, чинної на день виникнення такого податкового боргу або на день його погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день протермінування у його сплаті; штраф (фінансова санкція): у разі затримки плати до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем терміну сплати суми грошового зобов'язання, – у величині 10 відсотків погашеної суми податкового боргу, а якщо затримка плати перевищує 30 календарних днів – у величині 20 відсотків погашеної суми податкового боргу;

по друге, відтермінування та розтермінування податкових зобов'язань дає



змогу не застосовувати до підприємств – боржників таких непопулярних заходів, як опис, вилучення та реалізація майна;

по третє, суму нарахованих процентів за користування відтермінуванням чи розтермінуванням податкових зобов'язань (боргу) для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток включають до витрат підприємства – боржника.

Переваги відтермінування та розтермінування податкових платежів для платників податків наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9.

Переваги відтермінування та розтермінування податкових платежів

Ознаки	Характеристика	
	Відтермінування та розтермінування податкових платежів	Несплата в установлені терміни податкового зобов'язання
Штрафні санкції	Відсутні	при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем терміну сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.
Пеня	Відсутня	120 відсотків річних облікової ставки НБУ, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день протермінування у його сплаті.
Відсотки за відтермінування чи розтермінування податкових платежів	120 відсотків річних облікової ставки НБУ, чинної на день підписання договору відтермінування (розтермінування) податкового боргу або на день його (чи його частини) погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день протермінування у його сплаті.	-

*Примітка: складено автором на основі (Податковий кодекс України, 2010)*

Щодо податкового векселя, то його у ПКУ (2010) (для цілей розділу VI «Акцизний податок») розглядають як простий вексель, авальований банком, що видає векселедавець: до отримання з акцизного складу спирту етилового, до отримання з нафтопереробного підприємства нафтопродуктів чи до ввезення нафтопродуктів на митну територію України і який є забезпеченням виконання ним зобов'язання сплатити суму акцизного податку у терміни встановленні ст. 225, 229 ПКУ (2010).

На сьогодні норми щодо випуску, обігу та погашення податкових векселів регламентує: ПКУ (2010) та постанови КМУ, щодо затвердження порядку випуску, обігу та погашення податкових векселів, зокрема: №1257 від 27.12.2010, №1068 від 20.10.2011; №1215 від 27.12.2010; №69 від 04.02.2013 тощо.

У ПКУ (2010) та постановах КМУ визначено механізм, умови та порядок видачі та погашення податкових векселів при сплаті акцизного податку. Зокрема основними ознаками (умовами) податкового векселя є:

1) особливості оподаткування таких груп підакцизних товарів (продукції) як алкогольні напої; спирт етиловий; біоетанол; легкі та важкі дистиляти; нафтопродукти, речовини, що використовують як компоненти моторних палив тощо;

2) підприємства, які можуть використовувати податкові векселі:

- виробники алкогольних напоїв;
- підприємства первинного виноробства, яке є виробником виноградних, плодово-ягідних, інших виноматеріалів і сусла та вермутів;
- виробники лікарських засобів;
- виробники продуктів органічного синтезу;
- нафтопереробні заводи (чи інші суб'єкти господарювання), які використовують біоетанол для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу;
- виробники біопалива.

- 3) гарантування цільового використання підакцизних товарів;
- 4) граничний термін, на який може бути видано вексель (180 календарних днів – для підприємств первинного виноробства, виробників вермутів та лікарських засобів; 90 календарних днів – для підприємств, що займаються певним видом діяльності та отримують або возять продукцію, зазначену ПКУ (2010));

5) вексель має бути авальований (підтверджений, гарантований) банком. Банк зобов'язаний самостійно оплатити податковий вексель у разі його непогашення платником у зазначений у векселі термін, незалежно від того, з яких причин вексель не погашено. Таким чином, банк гарантує виконання обов'язку зі сплати податку платником податку.

На рис. 2.13 наведено схему авалю податкових векселів.



Рис. 2.13. Послідовність авалю податкових векселів

*Примітка: складено автором на основі (Загородній та Вознюк, 2011; Податковий кодекс України, 2010)*

Податковий вексель вважають погашеним векседавцем у разі сплати суми акцизного податку в повному обсязі та в зазначений у податковому векселі термін. Податковий вексель також використовують для сплати суми податкового зобов'язання з ПДВ, що регламентовано у підрозділі 3 Перехідних положень ПКУ (2010), де мова йде про сплату ПДВ при ввезенні певних видів

товарів (устаткування, обладнання та комплектуючих) на митну територію України підприємствами суднобудівної промисловості та суб'єктами господарювання, які реалізують інвестиційні проекти, згідно Закону України «Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць».

Перелік устаткування, обладнання та комплектуючих, що їх ввозять українські підприємства суднобудівної промисловості та які не виробляють в Україні, визначає КМУ. Підприємства, які реалізують інвестиційні проекти у пріоритетних галузях економіки, у разі ввезення на митну територію України устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, мають змогу видавати органу контролю податковий вексель на суму податкового зобов'язання з ПДВ, визначену в митній декларації.

Податковий вексель є податковим звітним документом і підлягає обліку та зберіганню за правилами і в терміни, що встановлені для первинних бухгалтерських документів. Його складають у трьох примірниках із зазначенням суми податку виключно в національній валюті на вексельному бланку, що купують у банку, з урахуванням таких особливостей:

перший примірник податкового векселя – оригінал вексельного бланка, придбаного платником в установі банку;

другий і третій примірники податкового векселя – ксерокопії оригіналу вексельного бланка (неоформленого першого примірника), які мають однаковий із першим примірником вексельного бланка номер (Калініченко, 2012).

Усі необхідні записи в кожному примірнику вексельного бланка здійснюють окремо і вони повинні бути тотожними.

Варто зазначити, що у процесі функціонування обігу податкових векселів задіяні дві основні сторони: векседавець і векселетримач. Векседавцями можуть бути лише юридичні особи, що відповідають вимогам ПКУ (2010) та у яких виникло податкове зобов'язання з акцизного податку чи ПДВ. Векселетримачем цього виду векселів є орган Державної фіскальної служби за

місцем реєстрації векселедавця. У разі авалю векселя третьою стороною є банк.

Обов'язки щодо погашення податкового векселя покладено лише на векселедавця. Їх не можна передавати індосаментом (передавальним записом). За користування податковим векселем не нараховують відсотки або інші види плати, передбачені законодавством для інших видів векселів (Гудков, 2004).

Таким чином податковий вексель є простим векселем, що його видає платник податків за власним бажанням з метою відтермінувати платежі за податковими зобов'язаннями щодо акцизного податку чи податку на додану вартість.

Також платники ПДВ мають змогу відтермінувати цей податок за умови застосування правила першої події, а саме передоплати за товари (роботи, послуги) в останні дні звітного періоду.

Причиною виникнення податкового боргу, в більшості випадків, є погіршення фінансового стану підприємств, недостатність фінансових обігових ресурсів та неспроможність вчасно і в повному обсязі проводити розрахунки з бюджетом. За наявності обставин, що свідчать про загрозу або накопичення податкового боргу, суб'єкти господарювання мають змогу скористатись правом щодо зміни терміну сплати своїх зобов'язань через відтермінування, чи розтермінування податкових платежів та податковий вексель.

### **2.3. Оптимізація податкового навантаження на доходи фізичних осіб**

За сучасної системи оподаткування в Україні податкове навантаження на фонд оплати праці працівників становить 41,5%, з урахуванням податків і внесків що стягують з найманих працівників.

Головна причина цього – високі ставки податків та внесків, які зобов'язані сплачувати працедавці. Податкове навантаження на фонд оплати праці в Україні складається з нарахувань єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ), утримань із заробітної плати щодо податку на доходи фізичних осіб та

військового збору. Усі нарахування і утримання, платниками яких є як працедавець, так і працівники, до бюджету перераховує підприємство, яке виплачує заробітну плату та виконує функцію податкового агента.

Хоча на сьогодні ставки податкового навантаження на заробітну плату поступово зменшуються (у 1992 р. – 2010 р. сукупна ставка нарахувань та утримань становила від 61 до 73 %; з 2011р до 03.08.2014 р. – від 55,36 % до 70,3 %; з 03.08.2014 р. до 2016 р. – від 57,86 % до 71,8 %; з 2016 р. – 41,5 %) вони все ще змушують суб'єктів господарювання шукати усі можливі шляхи зменшення податкового навантаження, пов'язаного з оплатою праці.

Проблеми оптимізації податкового навантаження на фонд оплати праці, а також сутності, завдань і особливостей аутсорсингу та його впливу на рівень податкових платежів, пов'язаних з оплатою праці, у своїх працях досліджували українські та закордонні економісти, зокрема: Аникін Б.А. та Руда І.Л. (2009), Дідух О.В. (2014), Іванов Ю.Б. (2008), Єлісеєв А.В. та Загородній А.Г. (2003), Куцин Є.М. (2011), Меліхова Т.О. та Єрмоменко М.Р., (2012), Загородній А.Г. та Партин Г.О. (2009), Царенко О.В. (2012), Непочатенко О.О. та Мельничук Н.Ю. (2013). Однак, незважаючи на досить велику кількість наукових праць, питання оптимізації податкового навантаження на оплату праці, як елементу податкового планування, залишається недостатньо висвітленим в економічній літературі та потребує подальшого дослідження.

Згідно зі ст.1 Закону України «Про оплату праці» (1995) «заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник чи уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу» (Закон України «Про оплату праці», 1995).

Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи – як елементи собівартості продукції (робіт або послуг) займають вагоме місце у плануванні витрат підприємства, зменшуючи які підприємство має змогу оптимізувати витрати та податкові платежі, а з часом – збільшити прибутки і підвищити рівень конкурентоспроможності на ринку товарів і послуг.

Від податкового навантаження на заробітну плату значною мірою залежить допустима величина фонду оплати праці підприємства. Адже збільшення фонду оплати праці зумовлює збільшення суми відрахувань до фондів соціального страхування (у вигляді ЄСВ), ПДФО, а також військового збору. Джерелом усіх цих нарахувань є фонд оплати праці.

Базою для справляння ЄСВ, відповідно до ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (2010), є нарахована заробітна плата за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До бази для нарахування ЄСВ включаються також лікарняні та винагороди за договорами цивільно-правового характеру (Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», 2010) (див. табл. 2.10).

Таблиця 2.10

## База для справляння ЄСВ

Фонд оплати праці найманих працівників, у т. ч. іноземців:	
Основна заробітна плата	Винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.
Додаткова заробітна плата	Винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.
Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	Виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.
Допомога з тимчасової втрати працездатності (як перші п'ять днів за рахунок коштів підприємства, так і решта днів хвороби за рахунок коштів Фонду соціального страхування) або лікарняні виплати.	
Винагороди фізичним особам за цивільно-правовими договорами, за винятком цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою – суб'єктом підприємницької діяльності	

*Примітка: складено автором на основі (Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», 2010; Закон України «Про оплату праці», 1995).*

Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (2010) встановлені такі обмеження щодо мінімальної і максимальної сум ЄСВ:

- сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску (станом на 01.01.2018 р. – 819,06 грн.);
- максимальна величина бази нарахування ЄСВ не може перевищувати 15 розмірів мінімальної заробітної плати (станом на 01.01.2018 р. – 55845 грн., тобто максимальна сума ЄСВ до сплати у 2018 р. становить 12285,9 грн ( див. рис. 2.14) (Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», 2010).

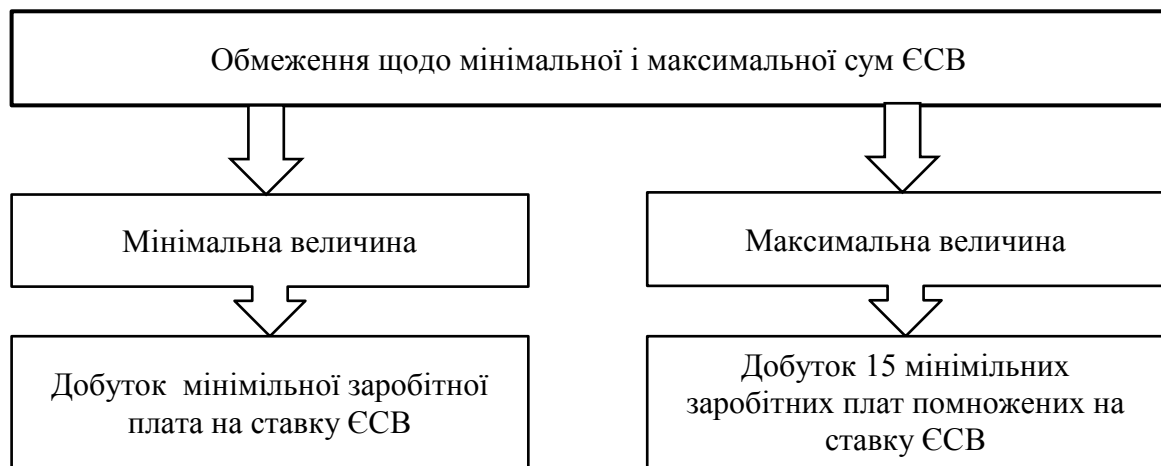


Рис. 2.14. Обмеження щодо мінімальної і максимальної сум єдиного соціального внеску

*Примітка: складено автором на основі (Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», 2010)*

Заробітна плата є об'єктом обкладення ПДФО. З метою оподаткування ПДФО, під заробітною платою розуміють основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що виплачують (надають) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму (Податковий кодекс України, 2010).

Військовий збір – це тимчасовий прямиий податок, ведений в зв'язку проведенням антитерористичної операції на Сході України, який утримують



із доходів фізичних осіб. Платниками збору є фізичні особи або податкові агенти, визначені як платники ПДФО. Об'єктом оподаткування військовим збором є усі види доходів, що підлягають оподаткуванню ПДФО. Суму збору перераховують до бюджету за правилами, встановленими для ПДФО. Військовий збір, який сплачують згідно з ПКУ (2010), належить до доходів загального фонду Державного бюджету України.

Згідно із Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», який набрав чинності з 01.01.2015 р., оподаткування військовим збором здійснюватиметься до набрання чинності рішення Верховної Ради України про завершення реформи Збройних Сил України.

Як вже було сказано податкове навантаження на фонд оплати праці складається як з податкового навантаження на заробітну плату працівників, так і з податкового навантаження на фонд оплати праці підприємства.

Податкове навантаження на заробітну плату працівника дає змогу визначити частку утримуваних податків та внесків із заробітної плати. Його можна розрахувати за формулою (2.2):

$$ПН_{зп} = \frac{ПДФО + ВЗ}{ЗП} \times 100\%, \quad (2.2)$$

де  $ПН_{зп}$  – податкове навантаження на заробітну плату працівника, %.;  $ПДФО$  – утриманий податок на доходи фізичних осіб із заробітної плати працівника, грн.;  $ВЗ$  – утриманий військовий збір, грн.;  $ЗП$  – нарахована заробітна плата, грн.

Податкове навантаження на фонд оплати праці підприємства відображає частку єдиного соціального внеску у фонді оплати праці. Його розраховують за формулою (2.3):

$$ПН_{оп} = \frac{ЄСВ}{ФОП} \times 100\%, \quad (2.3)$$

де  $ПН_{оп}$  – податкове навантаження на фонд оплати праці підприємства, %.;  $ЄСВ$  – нарахований єдиний соціальний внесок на фонд оплати працівників,

грн.; *ФОП* – фонд оплати праці підприємства, грн.

З огляду на сказане, великого значення в процесі оптимізації податкового навантаження на оплату праці набувають характер виплати заробітної плати і вибір форм відносин із працівниками.

Розглянемо детальніше види відносин підприємства із працівниками.

При нарахуванні та виплаті заробітної плати штатного працівника чи сумісника (перший тип трудових відносин) підприємство зобов'язане:

- нарахувати єдиний соціальний внесок 22 %;
- утримати із заробітної плати працівника податок на доходи фізичних осіб 18 %;
- утримати військовий збір 1,5 %.

Усі нарахування і утримання, платниками яких є як працедавець, так і працівник, до бюджету переказує підприємство, яке виплачує заробітну плату, тобто виконує функцію податкового агента.

Ще одним видом відносин із працівником є цивільно-правові договори (далі – ЦПД), що відносять до фонду оплати праці (підприємство самостійно нараховує і сплачує усі податкові платежі і внески). Базою для нарахувань ЄСВ і утримань ПДФО та військового збору є сума винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за ЦПД.

Проте тут є одне виключення. Згідно Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», якщо роботи (послуги) за ЦПД виконує для установи (організації) працівник, для якого така установа (організація) є основним місцем роботи, то до загальної бази нарахування ЄСВ за місяць потрібно включити як зарплату (лікарняні, декретні) за основним місцем роботи, так і суму винагороди за ЦПД. І вже потім порівняти із сумою мінімальної заробітної плати за місяць. І якщо така загальна сума буде менша від мінімальної заробітної плати, тоді ЄСВ нараховують з мінімальної заробітної плати.

У зв'язку з нововведеннями прийнятими у 2016 році, а саме скасування утримання ЄСВ 3,6 % та встановлення єдиної ставки ПДФО 18 %,

військового збору 1,5%, нарахувань ЄСВ 22% податкове навантаження на заробітну плату за трудовим договором і ЦПД є однаковим. Відмінність полягає лише у тому, що при ЦПД підприємство не здійснює виплати відпускних та лікарняних.

Ще одним видом відносин із фізичною особою (працівником) що дає змогу оптимізувати податкове навантаження на оплату праці є вивід за штат працівників з наступним оформленням їх як суб'єктів підприємницької діяльності. При цьому варіанті працівник підприємства переходить на спрощену систему оподаткування (третья група платників єдиного податку), надає послуги підприємству та отримує «заробітну плату» у вигляді доходів і сплачує єдиний податок від доходів та нарахований єдиний соціальний внесок (22 %).

Перша та друга група платників єдиного податку не мають права надавати послуги юридичним та фізичним особам на загальній системі оподаткування, а лише платникам єдиного податку та населенню.

До третьої групи платників єдиного податку відносять фізичних осіб – підприємці, які працюють з підприємцями та юридичними особами будь – якої системи оподаткування, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5 млн. грн. Кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена. Сума єдиного податку для третьої групи становить: 3% доходу – у разі сплати ПДВ згідно з ПКУ (2010) або 5% доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку. У разі перевищення граничного обсягу доходу чи доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування ставка єдиного податку для фізичних осіб підприємців становить 15 %.

Відповідно до п. 291.5 ПКУ (2010), платниками єдиного податку не можуть бути суб'єкти господарювання, які здійснюють: діяльність з організації та проведення азартних ігор, лотерей, парі; обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів

та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин); видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння); видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення; діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами; діяльність з управління підприємствами; діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню); діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату; діяльність з організації, проведення гастрольних заходів; здійснюють технічні випробування та дослідження; діяльність у сфері аудиту; надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення чи їх частини, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) чи їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів, страхові (перестрахові) брокери, реєстратори цінних паперів; фізичні особи – нерезиденти (Податковий кодекс України, 2010).

Порівняння податкового навантаження на доходи (заробітну плату) при виборі виду відносин (трудових, цивільно-правових та господарських) із фізичною особою (працівником) наведено у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Податкове навантаження на доходи (заробітну плату) при виборі виду відносин із фізичною особою (працівником)

Вид відносин із працівником	Витрати (в.т.ч податкові), грн.	Дохід (зарплата) до видачі, грн.	Разом витрат, грн.	Податкове навантаження, % (гр.2/гр.3)
1	2	3	4	5
Трудові (працівник оформлений як штатний працівник або сумісник)	5155,28 (нарахування ЄСВ, утримання військового збору та ПДФО)	10000	15155,28	52

Продовження табл. 2.11

1	2	3	4	5
Цивільно-правові договори, що відносять до фонду оплати праці (підприємство самостійно нараховує і сплачує усі податкові платежі і внески)	5155,28 (нарахування ЄСВ, утримання військового збору та ПДФО)	10000	15155,28	52
Цивільно-правові договори (оформлення працівника як суб'єкта підприємницької діяльності, платника єдиного податку)	819,06 (ЄСВ, єдиний податок третя група платників єдиного податку (ставка 5%) – 569,42 )	10000	11388,48	14
Господарські (Аутсорсинг (аутстафінг))	3300 (податки, послуги аутсорсингу)	10000	13300	33

*Примітка: розроблено (розраховано) автором*

Таким чином, щоб виплатити працівнику, наприклад, 10000 грн. заробітної плати, підприємству необхідно сплатити податків та внесків до бюджету на суму 5155,28 грн. Виходячи з даних наведених у табл. 2.11 податкове навантаження щодо виплаченої заробітної плати становитиме 52 %. Теж саме податкове навантаження виникає при цивільно-правовому договорі, що відносять до фонду оплати праці.

Виходячи з даних табл. 2.11, при оформленні фізичної особи (працівника), як суб'єкта підприємницької діяльності – платника єдиного податку виникає найменше податкове навантаження та становить 14 %.

Ще одним видом відносин з фізичною особою (працівником), який дає змогу підприємству зменшити податкове навантаження та оптимізувати витрати та посилити свої конкурентні переваги на ринку є аутсорсинг.

Аутсорсинг (від. англ. outsourcing – зовнішнє джерело) – це «передавання частини функцій з обслуговування діяльності підприємства стороннім підрядникам чи постачальникам за умови гарантування ними відповідного рівня якості та ефективності їх виконання на основі трансформації чи оновлення бізнес–процесів і технологій та з можливістю переходу частини персоналу підприємства до постачальника (аутсорсера)» (Загородній та Партин, 2009, с. 87–88).

У фінансово-господарській діяльності підприємство має змогу використовувати різні види аутсорсингу, які характеризуються певними особливостями:

– «виробничий аутсорсинг, коли підприємство передає підряднику всі процеси з виробництва певної продукції чи доручає йому виготовляти окремі вузли, деталі або напівфабрикати, які є складовими основної продукції. Цей вид аутсорсингу дає змогу підприємству приділити увагу розробці нових продуктів і послуг для забезпечення конкурентної переваги на ринку товарів і послуг, збільшенню ефективності виробництва;

– аутсорсинг окремих бізнес-процесів, які не є основними у виробничо-господарській діяльності підприємства, зокрема: аутсорсинг постачально-збутових операцій, управління персоналом, маркетингу, ведення бухгалтерського обліку, юридичних послуг, охоронних послуг, озеленення території тощо;

– аутсорсинг персоналу – передбачає винаймання для роботи на підприємстві працівників без документального оформлення з ними юридичних відносин» (Загородній та Партин, 2009, с.89; Пащенко, 2012).

Для зменшення податкового навантаження на підприємство використовують дві форми аутсорсингу. Першою формою аутсорсингу є аутстафінг, що передбачає вивід персоналу за штат підприємства – замовника і оформлення його у штат підприємства – провайдера. Суть аутстафінгу персоналу полягає у тому, що працівники продовжують працювати на попередньому місці роботи і виконувати покладені на них посадові обов'язки в компанії – замовника, однак функції працедавця виконує компанія – провайдер, яка і несе відповідальність згідно трудового та податкового законодавства: нараховує та виплачує заробітну плату й податки і внески (Загородній та Партин, 2009, с.89).

Тобто, працівники укладають трудові договори не з замовником, а з постачальником. Постачальник бере на себе функції нарахування та виплати зарплати з відрахуванням зарплатних зборів до соціальних фондів та ПДФО,

виконання норм трудового законодавства (прийом на роботу, звільнення, вирішення трудових суперечок і т.д.).

Другою формою аутсорсингу є залучення працівників підприємства провайдера на тривалий термін. При цьому працівники не входять до штату підприємства і перебувають у трудових відносинах із підприємством провайдером (кадровим агентством).

Отже, основна відмінність між двома формами аутсорсингу полягає у тому, що за першої форми підприємство залучає власний персонал, а за другої – залучає працівників підприємства–провайдера на тривалий термін.

Аутсорсинг персоналу – один з елементів податкового планування, який дає змогу оптимізувати витрати підприємства за рахунок оптимізації податкових платежів та єдиного соціального внеску та зменшити податкове навантаження на підприємство. Використовуючи аутсорсинг як елемент податкового планування підприємство – замовник має змогу:

- зменшити витрати підприємства по заробітній платі;
- зменшити витрати на утримання працівників;
- оптимізувати податкове навантаження за рахунок скорочення нарахувань на фонд оплати праці;
- зберігати мінімальну кількість штатних працівників, у разі законодавчо–нормативних та корпоративних обмежень;
- оптимізувати витрати на виробництво продукції, зменшити її собівартість;
- зменшити податкове навантаження з податку на додану вартість;
- зменшити витрати оплати лікарняних та відпусток;
- перерозподілити статті балансу шляхом переводу витрат на оплату праці у витрати на послуги сторонніх організацій, що веде до зниження бази оподаткування;
- перекласти частину повноважень з податкового та трудового законодавства на провайдера.

Основними недоліками аутсорсингу є ризик порушення

конфіденційності інформації та загроза банкрутства аутсорсингового підприємства.

Вартість послуг аутсорсингового підприємства включає в себе: компенсації з заробітної плати працівника, податкові виплати, винагороду провайдеру (орієнтовно 30% (без ПДВ) від мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством або відсоток від заробітної плати працівника або фіксована сума, яка встановлюється за домовленістю сторін та залежить від вимог, що пред'явлені до працівників, їх кількості) та вартість інших послуг.

Розглянувши види відносин із фізичними особами (працівниками) та їх вплив на податкове навантаження та витрати підприємства, зроблено висновок, що альтернативним варіантом для підприємства є вивід працівників за його штат з наступним оформленням їх як суб'єктів підприємницької діяльності, платників єдиного податку, які продовжують працювати на колишньому місці і виконувати свої колишні обов'язки, але вже на підставі цивільно-правового, а не трудового договору, а також використання аутсорсингу, що передбачає вивід персоналу за штат компанії – замовника і оформлення його у штат компанії – провайдера. Таким чином, підприємство залишається для звільнених осіб фактичним працедавцем, а формально вони перебувають у штаті аутсорсингового підприємства, яке виплачує їм зарплату, а також здійснює всі належні відрахування до бюджету.

### **Висновки до другого розділу**

1. Формуючи облікову політику необхідно враховувати, що на податкові платежі підприємства впливає вибір методів обліку деяких об'єктів бухгалтерського обліку, до яких законодавчо-нормативними актами передбачені альтернативні варіанти. Найбільший вплив облікова політика має на податок на прибуток, адже при обрахунку (визначенні) об'єкта оподаткування платник цього податку використовує дані бухгалтерського



обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування. У роботі запропоновано об'єкти облікової політики, які можна використати у процесі реалізації концепції податкового планування.

2. Причиною виникнення податкового боргу, в багатьох випадках, є погіршення фінансового стану підприємств, недостатність фінансових обігових ресурсів та неспроможність вчасно і в повному обсязі проводити розрахунки з бюджетом. При наявності обставин, що свідчать про загрозу або накопичення податкового боргу, суб'єкти господарювання мають змогу скористатись правом щодо зміни терміну сплати своїх зобов'язань через відтермінування, розтермінування та податковий вексель. Зміна терміну сплати податкових зобов'язань, як елементу податкового планування, дає змогу платникам податків: попередити виникнення або нагромадження податкового боргу (податкового зобов'язання); уникнути нарахувань штрафних санкцій та пені за несвоєчасну сплату податкового боргу; включити суму нарахованих процентів за користування відтермінуванням чи розтермінуванням податкових зобов'язань (боргу) до витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток; надати підприємству додатковий час для стабілізації його фінансового стану. Боржник, якому надано відтермінування (розтермінування), не вважається таким, що порушив податкові зобов'язання.

3. Розглянувши види відносин із фізичними особами (працівниками) та їх вплив на податкове навантаження та витрати підприємства, зроблено висновок, що альтернативним варіантом для підприємства є вивід працівників за його штат з наступним оформленням їх як суб'єктів підприємницької діяльності, платників єдиного податку, які продовжують працювати виконувати свої обов'язки, але вже на підставі цивільно-правового, а не трудового договору, а також використання аутсорсингу, що передбачає вивід персоналу за штат компанії – замовника і оформлення його у штат компанії – провайдера. Таким чином, підприємство залишається для

звільнених осіб фактичним працедавцем, а формально вони перебувають у штаті аутсорсингового підприємства, яке платить їм зарплату, а також здійснює всі належні відрахування до бюджету.

Основні результати досліджень наведені в даному розділі, опубліковані в (Оліховський, В.Я., 2013b; Оліховський, В.Я., 2013c; Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2013; Оліховський, В.Я., 2014a; Оліховський, В.Я., 2014b; Оліховський, В.Я., 2014c. Оліховський, В.Я., 2014d; Оліховський, В.Я., 2014f; Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014a; Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014c; Оліховський, В.Я., 2016e; Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2015c; Оліховський, В.Я., Загородній, А.Г., Вознюк, Г.Л. та Лучишин, Л.М. 2017)

## РОЗДІЛ 3

### ТЕХНОЛОГІЧНІ КАРТИ В СИСТЕМІ ІНСТРУМЕНТІВ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 3.1. Технологічні карти як інструмент податкового планування

Реалізація концепції податкового планування через використання методів та інструментів податкового планування дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, підвищити ефективність податкового менеджменту та зменшити податкове навантаження. Важливою при цьому є послідовна та чітка організація податкового планування на підприємстві, яка передбачає наявність науково обґрунтованої методики розроблення технологічних карт податкового планування. Такі карти мають забезпечити процес податкового планування внутрішніми нормативними документами, зменшити ризики реалізації концепції податкового планування та сформулювати передумови для ефективної діяльності підрозділів, які займаються податковою оптимізацією.

Технологічні карти використовують у різних галузях економіки та видах економічної діяльності суб'єктів господарювання. Вони відіграють важливу роль не лише у технологічних процесах, а й в інших сферах діяльності підприємств.

Поява нових видів робіт зобов'язує кваліфікованих працівників (виконавців) знати, як максимально ефективно виконати роботу або керувати процесом. Іноді це неможливо без якісно підготовлених технологічних карт на певні види робіт (послуг).

Окремі визначення терміну «технологічна карта» з різних нормативних документів містить табл. 3.1.

Аналіз інформації, наведеної в табл. 3.1 дає змогу стверджувати, що зміст поняття «технологічна карта» в різних нормативних документах суттєво

Таблиця 3.1

## Визначення терміну «технологічна карта» в окремих нормативних документах

Джерело	Визначення
1	2
ДСТУ 2960-94 Організація промислового виробництва. Основні поняття. Терміни та визначення	Технологічна карта – основний документ з технологічного підготовки виробництва, що встановлює перелік та послідовність технологічних операцій, тип устаткування, оснащення, комплекс параметрів, які характеризують технічний та організаційний бік виробничого процесу.
ДСТУ 2090-92 Технологія лісозаготівельної промисловості. Терміни та визначення	Технологічна карта розроблення лісосіки - документ, що регламентує порядок освоєння лісосіки й містить її характеристику та схему, а також основні виробничі показники.
ДСТУ 3430-96 Перевезення повітряним транспортом. Терміни та визначення	Технологічна карта – документ, який визначає технологію обслуговування пасажирів на борту повітряного корабля, що виконує конкретний рейс.
Про затвердження Правил сертифікації фахівців з неруйнівного контролю: наказ Міністерства надзвичайних ситуацій України від 10.12.2012 № 1387	Технологічна карта (інструкція з неруйнівного контролю) – письмовий опис точних дій, яких необхідно дотримуватися під час неруйнівного контролю відповідно до вимог стандартів, норм, технічних умов чи методик неруйнівного контролю.
Про затвердження Правил охорони праці під час розробки родовищ корисних копалин відкритим способом: наказ Державного комітету України з промислової безпеки; охорони праці та гірничого нагляду від 18.03.2010 № 61	Технологічна карта (технологічна інструкція, паспорт) – опис методів контролю технологічного процесу, порядку монтажу та правил користування устаткуванням, прийомів роботи та заходів безпеки під час роботи на ньому тощо.
Про затвердження вимог до підготовки технологічної карти адміністративної послуги: постанова Кабінету Міністрів України від 30.01.2013 № 44	Технологічна карта адміністративної послуги – документ, що містить інформацію про порядок надання адміністративної послуги суб'єктом надання такої послуги, затверджується зазначеним суб'єктом для кожної адміністративної послуги, яку він надає.
Про затвердження Правил технічної експлуатації наземних засобів радіотехнічного забезпечення в цивільній авіації України: наказ Міністерства транспорту та зв'язку України від 08.05.2007 № 381	Технологічна карта технічного обслуговування – документ, що містить порядок виконання регламентних робіт, вимоги до параметра, що перевіряється, використовуваних засобів вимірювальної техніки, інструмент та матеріали, необхідні трудові витрати.

## Продовження табл. 3.1

1	2
<p>Про затвердження Правил надання послуг у морських портах України: наказ Міністерства інфраструктури України від 05.06.2013 № 348</p>	<p>Робоча технологічна карта (далі – РТК) – технологічна документація, що розробляється в порту на підставі карт типових технологічних процесів для кожного вантажу (групи однорідних у технологічному відношенні вантажів) і в сукупності охоплює всю номенклатуру вантажів, які перевантажуються в порту за затвердженими технологічними схемами.</p>
<p>Про затвердження Правил організації та виконання авіаційних робіт у сільському та лісовому господарстві: наказ Міністерства транспорту та зв'язку України від 22.12.2006 № 1179</p>	<p>Технологічна карта – документ, який визначає процедуру експлуатанта щодо організації робіт при доставці, підготовці та заправці пально-мастильних матеріалів у повітряне судно на злітно-посадкових майданчиках.</p>
<p>Про затвердження та надання чинності нормативному документу Мінпаливенерго України «Правила розроблення нормативних документів»: наказ Міністерства палива та енергетики від 01.03.2006 № 56</p>	<p>Типова технологічна карта – нормативний документ, в якому описано організацію праці, технологію виконання окремих видів роботи, наведено склад бригад, вимоги з техніки безпеки, перелік необхідних захисних засобів, матеріалів, механізмів, інструментів, інвентарю, які використовують для виконання робіт.</p>
<p>Про затвердження Порядку проведення екскурсійної діяльності у м. Києві: рішення Київської міської рада від 18.03.2004 № 89/1299</p>	<p>Технологічна карта екскурсії – основний документ екскурсії, де викладаються: мета, завдання та рекомендації щодо проведення екскурсії; послідовність і тривалість демонстрації об'єктів, наочних приладь; вказуються й описуються методичні прийоми показу та розповіді.</p>
<p>Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з організації іноземного, внутрішнього, зарубіжного туризму, екскурсійної діяльності: наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Державного комітету молодіжної політики; спорту і туризму України від 17.01.2001 № 7/62</p>	<p>Технологічна карта екскурсії – технологічний документ, складений та затверджений керівником суб'єкта туристичної діяльності, що визначає логічну послідовність перегляду історико-культурних об'єктів на туристичному маршруті.</p>

*Примітка: систематизовано автором*

відрізняється і залежить від галузі економіки, виду операцій чи робіт, а також самого призначення технологічної карти. Узагальнивши цю інформацію

можна визначити технологічну карту як нормативний документ, який містить його призначення, інструменти, інструкції, послідовність виконання певних операцій (робіт), вимоги до них, а також результати, які планується отримати.

У практичній діяльності підприємства використовують різні види технологічних карт. На підставі теоретичних досліджень та вивчення практики використання технологічних карт у різних сферах діяльності нами запропонована класифікація технологічних карт (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2

## Класифікація видів технологічних карт

Ознака класифікації	Види технологічних карт
За сферою застосування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– технологічна карта в будівництві;</li> <li>– технологічна карта в машинобудуванні;</li> <li>– технологічна карта у сільському господарстві;</li> <li>– технологічна карта адміністративної послуги;</li> <li>– технологічна карта у діяльності ресторанів та кафе;</li> <li>– технологічна карта у діяльності перукарень;</li> <li>– технологічна карта у сфері освіти (навчальному процесі);</li> <li>– технологічна карта у туризмі;</li> <li>– технологічна карта у лісовому господарстві;</li> <li>– технологічна карта у податковому плануванні.</li> </ul>
За обсягом охоплення господарської діяльності підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>– технологічна карта загалом;</li> <li>– технологічна карта окремого виду;</li> <li>– технологічна карта окремого проекту.</li> </ul>
За тривалістю використання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– короткотермінові;</li> <li>– середньотермінові;</li> <li>– довготермінові.</li> </ul>
За структурою побудови	<ul style="list-style-type: none"> <li>– текстові;</li> <li>– табличні;</li> <li>– у вигляді схем, алгоритмів;</li> <li>– комбіновані.</li> </ul>
За сферою використання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– типові;</li> <li>– індивідуальні.</li> </ul>
За видом документації	<ul style="list-style-type: none"> <li>– нормативні;</li> <li>– організаційні;</li> <li>– змішані.</li> </ul>
За призначенням	<ul style="list-style-type: none"> <li>– виробництва продукції;</li> <li>– надання послуг;</li> <li>– для виконання внутрішньогосподарських процесів;</li> <li>– для оптимізації податкових платежів.</li> </ul>

Примітка: власна розробка

Технологічні карти використовують у різних галузях та видах економічної діяльності підприємства. Форма і зміст технологічних карт залежать від умов, в яких виконуватимуть технологічні операції. Їх заповнюють у тій послідовності, в якій здійснюють технологічний процес. Кількість окремих операцій у загальній технологічній карті залежить від складності технології виробу або виконаних робіт. Розглянемо більш детально сфери застосування технологічних карт (Оліховський, 2014е).

Технологічні карти у машинобудуванні – містять дані про технологію виготовлення певної деталі або виробу, повний опис процесу виробництва за кожною операцією із зазначенням необхідного обладнання, інструменту, пристосувань, режимів робіт, норм часу, кваліфікації і розряду працівника. Основним технічним документом виробництва є робоче креслення (детальне, вузлове, складальне), що дає інформацію про форму, розміри, матеріал деталі, види обробки і з'єднання деталей (Оліховський, 2014е).

Технологічні карти в будівництві регламентують правила виконання будівельних робіт і процесів, вибір необхідного технологічного забезпечення матеріально-технічних ресурсів для виконання робіт, визначають вимоги до якості робіт, вимоги безпеки і збереження навколишнього середовища. Розробляють технологічні карти для раціональної організації окремих видів будівельних та інших видів робіт. Технологічні карти також використовують у складі проектів виконання робіт, таких як проект на зведення будинку або його частини чи проект на виконання окремих видів робіт тощо. У технологічній карті повинні бути представлені основні параметри всіх операцій із зазначенням точного (певного) опису ефективних методів проведення будівельних і технологічних робіт, перелік інструментів, засобів механізації, різноманітних пристосувань та іншого обладнання, які найбільше підходять для кожного виду робіт, що загалом дає змогу здійснити будівництво об'єкта в найкоротші терміни, при мінімальних витратах та при максимальній якості будівництва. Технологічна карта в будівництві також відповідає всім основним вимогам безпеки та охорони праці під час

виконання будівельних і монтажних робіт, будівельним нормам і правилам та іншим нормативним документам. У будівництві розрізняють три види технологічних карт: типові технологічні карти, які не пов'язані з конкретними будівельними об'єктами і не відповідають будь-яким умовам будівництва; типові технологічні карти, які прив'язані до конкретних будівельних об'єктів, але не враховують певні умови будівництва; індивідуально спроектовані технологічні карти – для певних об'єктів, що враховують всі нюанси і умови будівництва, а також місця розташування майбутньої будівлі (Оліховський, 2014е).

У сільському господарстві технологічні карти розробляють для окремих культур або для груп однорідних культур. Вони базуються на досягненнях науки і передового досвіду застосування інноваційних технологій вирощування сільськогосподарських культур для умов окремого підприємства. На основі технологічних карт обчислюють прямі витрати за культурами (складають робочі плани за періодами сільськогосподарських робіт, обґрунтовують склад машинно-тракторного парку, визначають кількість і кваліфікацію для їх обслуговування тощо). У технологічних картах знаходять відображення всі сторони виробництва, так як карти включають технологічну, технічну та економічну частини. Головна мета технологічної карти у сільському господарстві полягає в обґрунтуванні збільшення виробництва продукції за мінімальних витрат на виробництво одиниці продукції (Оліховський, 2014е).

У лісогосподарській діяльності, відповідно до Правил рубок головного користування (2009), – на кожному лісосіку до початку її розробки складають карту технологічного процесу розроблення лісосіки, яка з урахуванням конкретних умов відображає лісівничі та організаційні вимоги до виконання робіт. У технологічній карті міститься перелік підготовчих робіт, визначається схема розробки лісосіки з нанесенням на неї виробничих об'єктів, устаткування, доріг, волоків, способи проведення лісозаготівельних операцій (звалювання дерев, обрубкування сучків, трелювання, спуск,



кряжування, сортування, штабелювання, навантаження деревини, очищення місць рубок), установлюється черговість розробки пасік, передбачаються заходи щодо охорони праці та визначаються природоохоронні вимоги (запобігання ерозії ґрунтів, збереження підросту тощо). Технологічні карти під час проведення рубок на території та об'єктах природно-заповідного фонду погоджують з органом виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища, територіальними органами Міністерства екології та природних ресурсів України (Оліховський, 2014е).

У навчальному процесі розробляють технологічні карти до робочих програм навчальної дисципліни (робоча навчальна програма) та до занять (план та структура заняття). Технологічні карти для робочої програми навчальної дисципліни – документ, що визначає обсяги знань, відповідно до вимог освітньо-кваліфікаційної характеристики майбутнього фахівця, алгоритм вивчення навчального матеріалу дисципліни з урахуванням міждисциплінарних зв'язків, що виключає дублювання навчального матеріалу при вивченні спільних для різних дисциплін проблем, необхідне методичне забезпечення, складові та технологію оцінювання знань студентів. Технологічні карти до занять – систематизовані з метою єдиного підходу до проведення занять та є одним із дидактичних засобів навчання. Їх доповнюють додатковими матеріалами: довідниковою інформацією, інструкціями, алгоритмами й опорними схемами, завданнями для індивідуальної або групової роботи, тестовими завданнями різних типів, питаннями для самоконтролю у відповідності до рівнів засвоєння знань, критеріями оцінювання тощо (Оліховський, 2014е).

Технологічні карти в туристичній галузі – основний документ екскурсії, де викладають: мету, завдання та рекомендації щодо проведення екскурсії; послідовність і тривалість демонстрації об'єктів, наочних приладь; наводять й описують методичні прийоми показу та розповіді (Оліховський, 2014е).

Технологічна карта адміністративної послуги – містить інформацію

щодо процесу надання адміністративної послуги суб'єктом, який надає та затверджує такі послуги. Розроблення технологічних карт адміністративної послуги регламентується значною кількістю законодавчо-нормативних актів які розроблені відповідно до Закону України «Про адміністративні послуги» (2012) та постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження вимог до підготовки технологічної картки адміністративної послуги» (2013). Технологічні карти розробляють з урахуванням таких критеріїв, як: оптимізація дій суб'єкта звернення та витрат часу та інших ресурсів суб'єкта надання адміністративної послуги; оперативність та своєчасність надання адміністративної послуги. Інформація, яку містить технологічна карта, повинна відповідати нормативно-правовим актам, що регламентують порядок, термін та умови надання відповідної адміністративної послуги (Оліховський, 2014e).

У діяльності ресторанів та кафе технологічні карти використовують для приготування фірмових страв та кулінарних виробів. Їх регламентує наказ Міністерства Економіки України «Про порядок розробки та затвердження технологічної документації на фірмові страви, кулінарні та борошняні кондитерські вироби на підприємствах громадського харчування» (2000). На нові фірмові страви та вироби суб'єкт господарювання у сфері ресторанного господарства необхідно обов'язково розробляти технологічні карти. У картах зазначають: опис технологічного процесу приготування, а також перелік продуктів, продовольчої сировини, речовин і супутніх матеріалів, що застосовують в процесі приготування, із зазначенням даних про норми їх вмісту в кінцевому харчовому продукті, термін придатності до споживання, умови зберігання та спосіб реалізації (подання) споживачу (Оліховський, 2014e; Оліховський та Загородній, 2015a).

В діяльності перукарень технологічні карти використовують для послідовності виконання стрижок, зачісок, макіяжу та інших видів робіт. У них обов'язково вказують: призначення та область застосування; правила техніки безпеки; інструменти та матеріали; технологію виконання

(Оліховський, 2014e).

Таким чином область застосування технологічних карт сьогодні вийшла за межі окремих технологічних процесів, і їх застосовують в таких сферах економічної діяльності як машинобудування, будівельна галузь, сільське господарство, лісогосподарська діяльність, туристична галузь, діяльність ресторанів, кафе та перукарень, а також в навчальному процесі, в наданні адміністративних послуг тощо (Оліховський, 2014e).

Кожна технологічна карта містить певні елементи. У табл. 3.3 наведено елементи технологічних карт у різних галузях та видах економічної діяльності підприємства.

Таблиця 3.3

Елементи технологічних карт у різних галузях та видах економічної діяльності підприємства

Галузі та види економічної діяльності підприємства	Елементи технологічних карт
1	2
Будівельна галузь	Область застосування; вказівки щодо технології будівельного процесу (вказівки щодо організації праці; організація і технологія виконання робіт); вимоги до якості робіт (карта операційного контролю якості будівельного процесу); графік виконання будівельного процесу; калькуляція витрат праці; основні техніко-економічні показники; матеріально-технічні ресурси; техніка безпеки та охорона навколишнього середовища.
Сільське господарство	Найменування культури; площа; перелік робіт; обсяг робіт; норма висіву; кількість висіву; склад агрегату; затрати праці; витрати на оплату праці; матеріальні витрати; всього витрат.
Лісогосподарська діяльність	Перелік підготовчих робіт; схема розробки лісосіки з нанесенням на ній виробничих об'єктів, устаткування, шляхів, волоків, способи виконання лісозаготівельних операцій (валка, обрубка, трелювання, кряжування, сортування, штабелювання, навантаження деревини, очищення місць рубок); черговість розробки пасік; заходи щодо охорони праці; заходи запобігання ерозії ґрунтів, збереження підросту і молодняку; спосіб рубки та лісовідведення на зрубі; заходи по очищенню земельної ділянки та відновленню лісового фонду; терміни проведення рубок головного користування та вивезення заготовленої деревини, а також терміни і способи очищення лісосік від порубкового залишку.
Діяльність перукарень	Призначення та область застосування; правила техніки безпеки; інструменти та матеріали; технологія виконання.

Продовження табл. 3.3

1	2
Навчання	До робочої програми навчальної дисципліни: зміст; навчальні матеріали; прийоми і методи організації навчального процесу; діяльність студентів та викладача. До заняття: мета заняття; його етапи (послідовність виконання); технічні вимоги; обладнання (інструмент, матеріали).
Адміністративні послуги	Етапи опрацювання звернення про надання адміністративної послуги; відповідальна посадова особа суб'єкта надання адміністративної послуги; структурні підрозділи суб'єкта надання адміністративної послуги, відповідальні за етапи (дію, рішення); терміни виконання етапів (дії, рішення).
Туристична галузь	Мета, завдання та рекомендації щодо проведення екскурсії; послідовність і тривалість демонстрації об'єктів, наочних приладь; методичні прийоми показу та розповіді.
Діяльність ресторанів та кафе	Найменування страви; складові страви (сировинна); вимоги до сировини; технологія приготування; характеристика готової страви виробу; фізико-хімічні показники готового виробу (страви), які нормуються; автор фірмової страви; страву склав.

*Примітка: систематизовано автором*

Більшість технологічних карт у сферах економічної діяльності регламентуються нормативними актами. Технологічні карти затверджують, як правило, керівники підприємства, але є сфери економічної діяльності, де вони мають бути затверджені вищими керівними органами, зокрема це технологічні карти щодо діяльності ресторанів та кафе та у лісгосподарській діяльності.

Важливу роль технологічні карти можуть відігравати і у податковому плануванні. Обмеженість часу, засобів здійснення податкового планування, злагодженість та швидкість оперативного реагування на зміни зовнішнього та внутрішнього середовищ (мінливість законодавчо-нормативної бази) та необхідність донесення ідеї та чітких інструкцій до виконавців стали передумовою розроблення і застосування технологічних карт у податковому плануванні.

На нашу думку технологічна карта податкового планування (ТКПП) – нормативний документ складений на певні податки, метод, інструмент чи модель оптимізації податкових платежів, що містить інструкції та

рекомендації щодо реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

### 3.2. Процедура розроблення технологічних карт податкового планування

У практичній діяльності підприємства можна використовувати різні види ТКПП. Їхню класифікацію наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

#### Класифікація ТКПП

Ознака класифікації	Види технологічних карт податкового планування
1	2
Тривалість використання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– короткотермінові – це ТКПП з часовим обмеженням (терміном) здійснення операцій з податкового планування до 1 року;</li> <li>– середньотермінові – це ТКПП з часовим обмеженням (терміном) здійснення операцій з податкового планування від 1 до 3 років;</li> <li>– довготермінові – це ТКПП з часовим обмеженням (терміном) здійснення операцій з податкового планування від 3 до 5 років.</li> </ul>
Структура побудови	<ul style="list-style-type: none"> <li>– текстові – ТКПП побудовані у вигляді тексту;</li> <li>– табличні – ТКПП побудовані у вигляді таблиці;</li> <li>– у вигляді схем, алгоритмів – ТКПП розробленні у вигляді схем та алгоритмів;</li> <li>– комбіновані – ТКПП при побудові поєднують дві та більше структури побудови.</li> </ul>
Деталізація	<ul style="list-style-type: none"> <li>– проміжні – розробляють на окремі операції податкового планування;</li> <li>– зведені – розробляють для групи моделей, методів та інструментів податкового планування.</li> </ul>
Об'єкти податкового планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– технологічні карти на податкове планування загалом – розробляють на концепцію податкового планування;</li> <li>– ТКПП на податок – розробляють з метою оптимізації та зміни терміну сплати окремих податків;</li> <li>– ТКПП на метод податкового планування – розробляють для кожного методу податкового планування;</li> <li>– ТКПП на інструмент податкового планування – розробляють для кожного інструменту податкового планування;</li> <li>– ТКПП на моделі оптимізації – розробляють на окремі моделі оптимізації податкових платежів.</li> </ul>
Суб'єкти податкового планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– технологічні карти для відділу податкового планування;</li> <li>– технологічні карти для працівників підприємства, які частково задіяні на одному з етапів податкового планування.</li> </ul>

## Продовження табл.3.4

1	2
Вид документації	<ul style="list-style-type: none"> <li>– нормативні ТКПП – встановлюють правила, загальні принципи чи характеристики щодо виконання операцій податкового планування (виконують функції нормативного документа з встановленими нормами які повинні дотримуватись виконавці);</li> <li>– організаційні ТКПП – регламентують організацію процесу податкового планування;</li> <li>– змішані ТКПП – об'єднують функції нормативної та організаційної ТКПП.</li> </ul>
Форма подання інформації	<ul style="list-style-type: none"> <li>– типові – розробляють для одного базового варіанту операцій, моделей, методів, інструментів податкового планування;</li> <li>– індивідуальні – розробляють окремо на модель, метод чи інструмент податкового планування.</li> </ul>

*Примітка: власна розробка*

Жодних нормативних документів на розроблення ТКПП сьогодні не існує. Тому підприємство не є обмеженим у виборі елементів технологічних карт. Залежно від специфіки та складності операцій елементи ТКПП можна скорочувати або доповнювати новими. Основні елементи ТКПП наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

## Характеристика основних елементів ТКПП

Елементи ТКПП	Характеристика елементів
1	2
Призначення та сфера застосування	Призначення технологічних карт, їхня мета та завдання, опис методів, інструментів, моделей податкового планування
Нормативні документи	Перелік законодавчо-нормативних актів, відповідно до яких розроблена ТКПП
Відповідальність та повноваження	Перелік виконавців, їхні обов'язки та відповідальність на певних етапах виконання операцій
Вимоги до операцій	Детальний опис та рекомендації щодо підготовки та виконання операцій
Послідовність (етапи) виконання операцій та їх опис	Послідовність етапів виконання операцій та їх детальний опис. За необхідності можна виділяти підетапи: підготовчий, основний, завершальний
Алгоритм або схема процесу	На підставі етапів та залежно від складності виконання операцій розробляють один або декілька алгоритмів (схем) процесу податкового планування
Інструменти чи необхідні ресурси для виконання операції	Перелік інструментів податкового планування, матеріально-технічного забезпечення ресурсами (зокрема матеріальними), необхідних для виконання операції з податкового планування

## Продовження табл.3.5

1	2
Часові обмеження виконання певної операції	Терміни та часові обмеження виконання операцій
Результат, який планують отримати від виконання операцій	Практичний (економічний) результат, який планують отримати від застосування методу, інструменту чи моделі податкового планування

*Примітка: власна розробка*

В організуванні податкового планування на підприємстві важливу роль відіграє методика розроблення ТКПП, яка дає змогу забезпечити процес податкового планування внутрішніми нормативними документами, зменшити ризики за реалізації концепції податкового планування та сформувані передумови для ефективної діяльності підрозділів, які здійснюють податкову оптимізацію.

Запропонована нами структура ТКПП наведена на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Структура ТКПП

*Примітка: власна розробка*

Користувачами ТКПП є безпосередньо відділ податкового планування або уповноважений фахівець податкового планування (бухгалтер, фінансовий директор, юрист тощо) та працівники, які задіяні на одному з етапів податкового планування.

Етапи розроблення ТКПП наведено на рис. 3.2.

Перед впровадженням ТКПП їх перевіряють на відповідність таким основним критеріям:

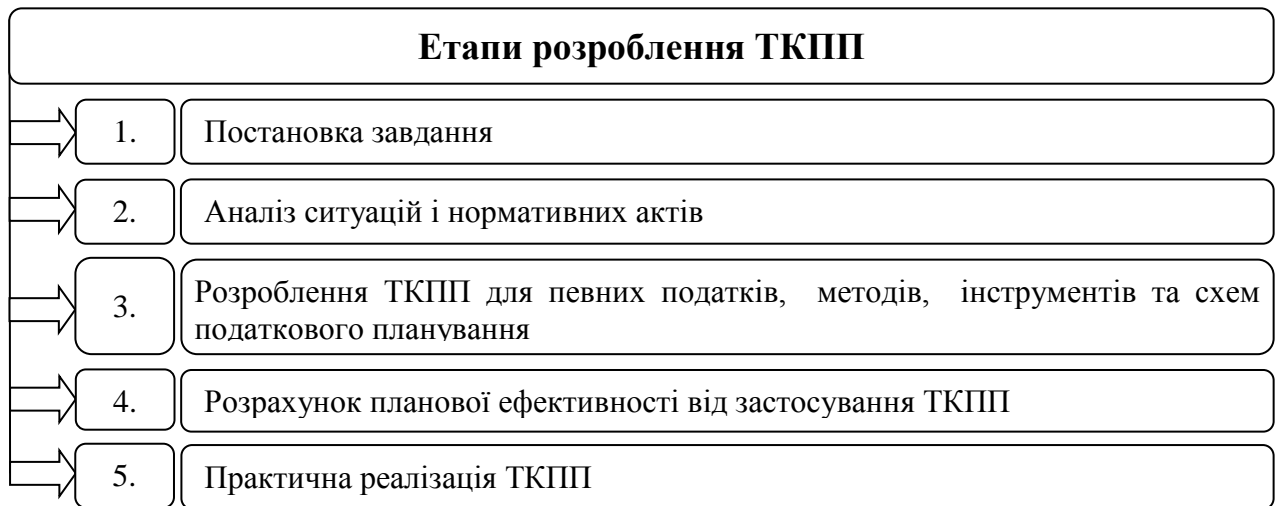


Рис. 3.2. Етапи розроблення ТКПП

*Примітка: власна розробка*

1. Законність – відповідність вимогам законодавства, насамперед ПКУ (2010), облік всіх можливих правових наслідків використання ТКПП, продуманість механізмів реагування на зміну чинного законодавства або на дії податкових органів.

2. Універсальність – використання у ТКПП всіх можливостей оптимізації податків.

3. Детальність – точність, конкретизованість та деталізованість ТКПП, які дають змогу уникнути негативних наслідків їх використання на підприємстві.

Для наочної ілюстрації теоретичних досліджень розглянуто методику розроблення ТКПП на прикладі «Технологічної карти застосування зміни



термінів сплати податків».

### **I. Призначення та сфера застосування.**

Технологічна карта призначена для використання платниками податків, які мають, одержують чи передають об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, згідно з ПКУ і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів та у яких виникла необхідність у зміні терміну їх сплати податку.

Зміною терміну сплати податку чи збору визнається перенесення уповноваженим на це органом установленого терміну сплати податкових платежів на пізніший. Зміна терміну не скасовує існуючого й не створює нового обов'язку щодо сплати податку й збору. Зміна терміну сплати податку відбувається через: відтермінування податкових зобов'язань, розтермінування податкових зобов'язань та податковий вексель.

Перевагами відтермінування та розтермінування податкових платежів (зобов'язань) є:

1) на відтерміновані та розтерміновані грошові зобов'язання (податковий борг) пеню та штрафи не нараховують з дати прийняття рішення або укладання (підписання) договору про відтермінування (розтермінування) грошового зобов'язання (податкового боргу) до закінчення терміну чинності договору. Порушення платником податку терміну сплати є підставою для притягнення його до відповідальності та застосування санкцій, в порядку передбаченому в ПКУ а саме:

– пеня – 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України (НБУ), чинної на день виникнення такого податкового боргу або на день його погашення, залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою, за кожний календарний день протермінування у його сплаті;

– штраф (фінансова санкція): при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем терміну сплати суми грошового зобов'язання – у величині 10 відсотків погашеної суми податкового боргу;

при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем терміну сплати суми грошового зобов'язання – у величині 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

Суми фінансових санкцій, штрафів, неустойок не включають (враховують) до витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток;

2) відтермінування та розтермінування податкових зобов'язань дає змогу не застосовувати до підприємств таких непопулярних заходів, як опис, вилучення та реалізація майна підприємства – боржника;

3) суму нарахованих процентів за користування відтермінуванням чи розтермінуванням податкових зобов'язань (боргу) для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток включають до витрат.

## **II. Нормативні документи.**

Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI;

Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 р. № 574;

Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань: Наказ Державної податкової адміністрації України від 11.02.2010 р. № 72;

Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1235.

## **III. Відповідальність та повноваження.**

Відповідальними за подання документів є головний бухгалтер та

директор підприємства.

Розтермінування (відтермінування) грошових зобов'язань (податкового боргу) надають в межах повноважень за кожним окремим випадком:

- Державна фіскальна служба України – без обмежень суми;
- органи державної фіскальної служби в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі – Центральний офіс з обслуговування великих платників податків – на суму не більше 3 млн. гривень;
- органи державної фіскальної служби в містах з районним поділом (крім міст Києва і Севастополя), в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних органах державної фіскальної служби, спеціалізовані державні податкові інспекції – на суму не більше 300 тис. гривень.

Рішення про розтермінування (відтермінування) грошових зобов'язань (податкового боргу) щодо загальнодержавних податків та зборів на термін, що виходить за межі одного бюджетного року, приймається керівником (заступником керівника) Державної фіскальної служби України за погодженням з Міністерством фінансів України.

#### **IV. Вимоги до операцій.**

Підставою для відтермінування грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків є надання ним доказів, що свідчать про наявність обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань (податкового боргу) чи збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відтермінування, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Підставою для розтермінування грошових зобов'язань (податкового

боргу) платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань (податкового боргу) чи збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розтермінування, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

#### **V. Послідовність (етапи) виконання операцій та їх опис.**

Відповідно до «Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків», для отримання відтермінування (розтермінування) податкових зобов'язань боржник подає до податкового органу за місцем свого обліку або за місцем обліку такого грошового зобов'язання (податкового боргу):

– заяву, в якій зазначаються суми податків, зборів, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), пені, сплату яких платник податків просить відтермінувати (розтермінувати), а також термін відтермінування (розтермінування) та періоди сплати. При цьому окремо вказуються суми, термін сплати яких ще не настав, а також термін сплати яких вже минув;

– економічне обґрунтування, яке складається з: переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин; аналізу фінансового стану; графіка погашення відтермінованих (розтермінованих) сум; розрахунків прогнозних доходів платника, що гарантують виконання графіка погашення.

Відповідно до п. 100.8. ст. 100 ПКУ рішення про відтермінування та розтермінування грошових зобов'язань чи податкового боргу у межах одного бюджетного періоду приймає:

– стосовно загальнодержавних податків та зборів – керівник контролюючого органу (його заступник);

– стосовно місцевих податків і зборів – керівник органу державної фіскальної служби (його заступник). Після цього це рішення затверджує фінансовий орган місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховують такі місцеві податки чи збори.

Рішення про відтермінування та розтермінування грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на термін, що виходить за межі одного бюджетного року, приймає керівник (заступник керівника) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику та політику у сфері митної справи, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Не пізніше наступного робочого дня з дня прийняття або отримання рішення орган державної фіскальної служби за місцем обліку платника податків (або за місцем обліку його податкового боргу) укладає з цим платником договір про відтермінування (розтермінування) податкового боргу.

Відтермінування та розтермінування надаються окремо за кожним податком та збором. Терміни сплати відтермінованих та розтермінованих сум або їх частки можуть бути перенесені шляхом прийняття окремого рішення та внесення відповідних змін до договорів відтермінування (розтермінування). Договори про відтермінування та розтермінування можуть бути достроково розірвані: а) з ініціативи платника податків – при достроковому погашенні суми податкового боргу, по якому була досягнута домовленість про відтермінування (розтермінування); б) з ініціативи податкового органу, коли: з'ясовано, що інформація, надана платником податків при укладенні зазначених договорів є недостовірною, неповною або перекрученою; платник податків визнається таким, що має податковий борг по податкових зобов'язаннях, які виникли після висновку зазначених договорів; платник податків порушує умови погашення відтермінованого та розтермінованого податкового боргу.

## VI. Алгоритм або схема процесу

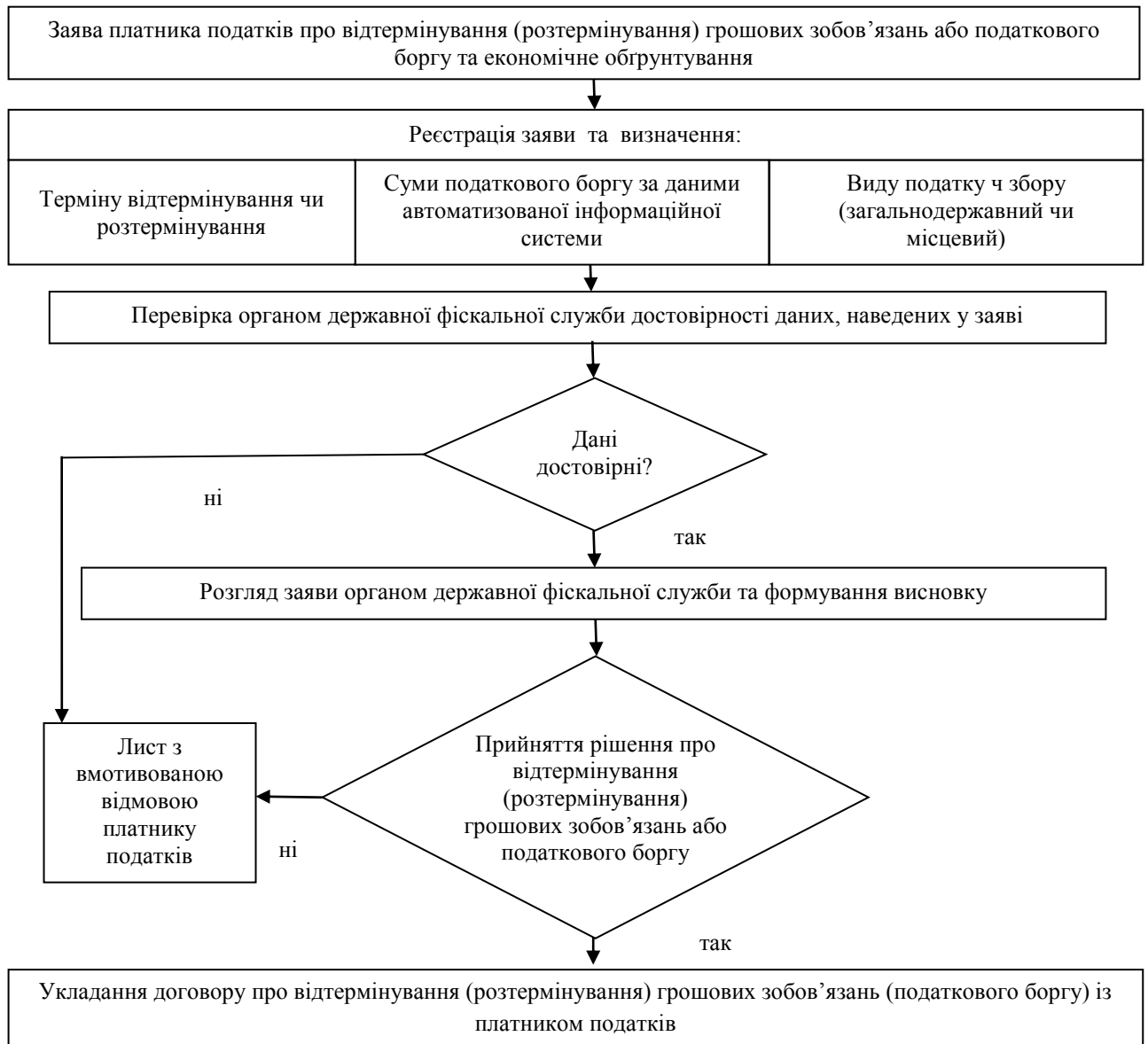


Рис. 3.3 Порядок відтермінування (розтермінування) податкового боргу

Примітка: власна розробка

## VII. Інструменти чи необхідні ресурси для виконання операції.

При наявності обставин, що свідчать про загрозу або накопичення податкового боргу, суб'єкти господарювання мають змогу скористатись правом щодо зміни терміну сплати своїх зобов'язань через відтермінування, розтермінування.

## VIII. Часові обмеження виконання певної операції

Оформлення головним бухгалтером протягом трьох робочих днів заяви платника податків про відтермінування (розтермінування) грошових зобов'язань або податкового боргу та економічного обґрунтування та подача цих документів до органів фіскальної служби протягом 1 робочого дня.

За результатами розгляду керівник (заступник керівника) органу державної фіскальної служби протягом 30 календарних днів з дати подання заяви:

– приймає рішення про розтермінування (відтермінування) грошових зобов'язань (податкового боргу), яке оформляється на бланку відповідного органу державної фіскальної служби;

– відмовляє платнику у розтермінуванні (відтермінуванні) в письмовій формі за відсутності підстав, наведених у «Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків», та при недотриманні обов'язкових вимог, визначених цим порядком.

У разі якщо рішення про розтермінування (відтермінування) приймається органом державної фіскальної служби вищого рівня, орган державної фіскальної служби за місцем обліку платника податків або за місцем обліку його грошових зобов'язань (податкового боргу) протягом 10 календарних днів розглядає заяву платника, здійснює аналіз його фінансового стану та формує відповідний висновок про можливість надання розтермінування (відтермінування), який разом з копіями документів, доданих платником до заяви, надсилає на адресу органу державної фіскальної служби вищого рівня.

Аналогічно розглядають заяви платника податків у разі, якщо рішення приймається Державною фіскальною службою України. При цьому Державна фіскальна служба України приймає рішення протягом 10 календарних днів.

Не пізніше наступного робочого дня з дня прийняття або отримання рішення орган державної фіскальної служби за місцем обліку платника податків (або за місцем обліку його грошового зобов'язання (податкового боргу)) укладає з цим платником договір про відтермінування (розтермінування) грошових зобов'язань (податкового боргу).

## **ІХ. Результат, який планується отримати від виконання операцій.**

Укладання договору про відтермінування (розтермінування) грошових зобов'язань (податкового боргу) із органом державної фіскальної служби за місцем обліку платника податків, який дає змогу:

- попередити виникнення або нагромадження податкового боргу (податкового зобов'язання);
- уникнути нарахувань штрафних санкцій та пені за несвоєчасну салату податкового боргу. Боржник, якому надано відтермінування (розтермінування), не вважається таким, що порушив податкові зобов'язання;
- включити суму нарахованих процентів за користуванням відтермінуванням чи розтермінуванням податкових зобов'язань (боргу) до витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток;
- надати підприємству додатковий час для стабілізації його фінансового стану.

### **3.3. Оцінювання економічної ефективності податкового планування та ефективності застосування технологічних карт податкового планування**

Оцінювання економічної ефективності податкового планування є важливим для прийняття керівництвом підприємства управлінських рішень щодо порівняння та доцільності впровадження певних методів, інструментів, моделей та технологічних карт податкового планування, а також на завершальному етапі реалізації концепції податкового планування, за результатами якого керівництво підприємства приймає рішення щодо успішності реалізованих проєктів (рішень) з оптимізації податкових платежів.

Інформація, отримана в результаті оцінювання ефективності податкового планування на підприємстві дає змогу: виявити слабкі сторони, недоліки та проблеми, які виникли при реалізації концепції податкового планування й усунути їх; виділити переваги використання методів ті



інструментів податкового планування та запровадити заходи для покращення управління податковими платежами; внести корективи у методи, інструменти, моделі технологічні карти податкового планування; оцінити ефективність роботи відділу (служби) податкового планування.

Ефективність податкового планування показує рівень досягнення податковим менеджментом підприємства поставлених завдань щодо оптимізації податкових платежів та зменшення навантаження на підприємстві.

У роботах науковців, що займаються проблематикою оподаткування, управління податками, податковим менеджментом та податковим плануванням запропоновано різні методики щодо оцінювання ефективності податкового планування та управління податковими платежами суб'єктів господарювання. Зокрема це дослідження: Бланка І.О., (2007, с. 164-167), Єріс Л.М (2004, с. 77), Корецької С.О. (2011, с 34), Чернякової Т.М. (2003, с. 26-28; 2006); Єлісеєва А.В. (2003, с. 88-97); Загороднього А.Г. та Єлісеєва А.В. (2003, с. 66-71), Бець М. Т. та Клим Н. М. (2007, с. 59-60), Іванова Ю.Б., Крисоватого А.І., Кізими А.Я., Карпової В.В. (Іванов та ін., 2008, с. 468-470); Карпової В.В (2005, с.56-62;); Козенкової Т.А. (2000), Сало І.В., Євченко Н.Г. (2009, с. 122-124); Аранчія В. І., Мисника Т. Г. (2013, с. 22-23), Бечко П.К. та Лисої Н.В. (2009, с. 236-239), Мартиненко В. П. (2013, с.17-20; 2014, с. 137-139), Федішин Н.І.(2012, 2014) та інших. Разом з тим, на даний час недостатньо приділена увага оцінюванню ефективності податкового планування суб'єктів господарювання, що негативно позначається на якості управлінських рішень. З огляду на часті зміни податкового законодавства, різні підходи щодо визначення як податкового навантаження, так і ефективності податкового планування, існуючі методики для розрахунку ефективності податкового планування необхідно переглядати та вдосконалювати. Тому на сьогоднішній день актуальним є дослідження усіх показників, які має змогу застосовувати менеджмент підприємства для оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві. Розглянемо детальніше ці методики та показники.

Бланк І.О. (2007, с. 164-167) у науковій праці виділяє такі основні показники для оцінювання ефективності розробленої податкової політики підприємства як: коефіцієнт ефективності оподаткування; коефіцієнт податкомісткості реалізації продукції; коефіцієнт оподаткування доходів; коефіцієнт оподаткування витрат; коефіцієнт оподаткування прибутку (1998, с. 202-204). Ці показники розкриті нами в п. 1.4. як показники для оцінювання податкового навантаження підприємства (формули 1.8 - 1.12). Крім цього для оцінювання ефективності податкової політики підприємства автор пропонує і коефіцієнт пільгового оподаткування ( $K_{\text{пoл}}$ ), що характеризує ефективність використання підприємством передбачених законодавством податкових пільг:

$$K_{\text{пoл}} = \frac{П}{П + П_{\text{п}}}, \quad (3.1)$$

де  $П$  – загальна сума податкових пільг, які підприємство використовує за певний період, грн.;  $П_{\text{п}}$  – сума податкових платежів за період, грн.

Такої ж думки, щодо оцінювання ефективності податкової політики дотримуються у своїх працях Єріс Л.М (2004, с. 77) та Корецька С.О. (2011, с. 34).

Чернякова Т.М. (2003, с. 108-11, 148) для оцінювання ефективності оптимізації податкових платежів підприємства виділяє дві групи показників, які базуються на розробках проф. Бланка І.О. (2007, с. 164-167):

часткові коефіцієнти податкового тиску: коефіцієнт оподаткування доходів, коефіцієнт оподаткування витрат, коефіцієнт оподаткування прибутку (формули 1.10 - 1.12);

загальні оцінні коефіцієнти податкової політики підприємства: коефіцієнт ефективності оподаткування, коефіцієнт податкомісткості реалізації продукції, коефіцієнт пільгового оподаткування (формули 1.8, 1.9, 3.1);

Переважна частина, із запропонованих Бланком І.О. (2007, с. 164-167) та Черняковою Т.М. (2003, с. 108-11, 148) показників дає змогу оцінити лише податкове навантаження на підприємство, а ефективність податкового планування можна частково оцінити, використовуючи показники їхньої

динаміки внаслідок реалізації заходів податкового планування та за допомогою коефіцієнта пільгового оподаткування.

У дисертаційному дослідженні Єлісеєва А.В. (2003, с. 88-97) та його спільній із Загороднім А.Г. монографії (2003, 66-71) запропоновано систему показників оцінювання ефективності податкової політики підприємства розділити на дві групи показників: показники для оцінювання податкового навантаження та показники для оцінювання ефективності податкового планування (рис. 3.4.).



Рис. 3.4. Система показників для оцінювання рівня податкового навантаження на підприємство та ефективності податкового планування (Єлісеєв, 2003; Загородній та Єлісеєв, 2003)

До першої групи показників, які дають змогу оцінити податкове

навантаження на підприємство автори відносять показники, які розкриті у п. 1.4. ( формули 1.3 - 1.15).

Друга група враховує показники для оцінювання ефективності реалізації податкового планування на підприємстві, а саме:

абсолютне зменшення податкових платежів, що їх сплачує підприємство за певний час – місяць, квартал, рік ( $\Delta P_{\text{Па}}$ ):

$$\Delta P_{\text{Па}} = P_{\text{П1}} - P_{\text{П0}}, \quad (3.2)$$

де  $P_{\text{П1}}, P_{\text{П0}}$  – загальна сума податків, що їх сплачує підприємство, відповідно, в базовому та звітному (чи плановому) періоді, грн.;

відносне зменшення податкових платежів, що їх сплачує підприємство за певний період ( $\Delta P_{\text{Пе}}$ ):

$$\Delta P_{\text{Пе}} = \frac{P_{\text{П1}}}{P_{\text{П0}}} \times 100\%, \quad (3.3)$$

Відносне зменшення податкових платежів дає змогу врахувати вплив на зміну податкових платежів підприємства та зміни інших показників, пов'язаних з ним (обсяг реалізації, доходи, витрати, прибутки тощо);

коефіцієнт використання податкових пільг ( $K_{\text{ВП}}$ ) характеризує частку податкових пільг, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний період, у загальній сумі податкових платежів підприємства за цей період:

$$K_{\text{ВП}} = \frac{П}{П_{\text{П}}}; \quad (3.4)$$

коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства ( $K_{\text{ЕПП}}$ ):

$$K_{\text{ЕПП}} = \frac{E_{\text{ПП}}}{П_{\text{П}}}, \quad (3.5)$$

де  $E_{\text{ПП}}$  – економія податкових платежів завдяки податковому плануванню за певний період, грн.;

Аналогічної думки щодо показників оцінювання ефективності податкового планування на підприємстві дотримуються у навчальному

посібнику Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. (2004, с. 223-229), при цьому вони наголошують на тому, що кількісна оцінка ефективності податкового планування, що реалізується підприємством, вимагає системних показників, які дали змогу оцінювати: рівень податкового навантаження, рівень впливу окремих заходів податкового планування, ефективність податкового планування та податкової стратегії.

У своїх наукових працях Загородній А.Г. та Єлісеєв А.В. (Єлісеєв, 2003; Загородній та Єлісеєв, 2003) окремо виділяють показник для оцінювання діяльності служби реалізації податкової політики підприємства, який не віднесено до жодної з двох груп оцінювання ефективності податкового планування. Його автори пропонують обчислювати за формулою:

$$E\Phi_{СПП} = \frac{E_{СПП}}{B_{СПП}}, \quad (3.6)$$

де  $E\Phi_{СПП}$  – ефективність діяльності служби реалізації податкової політики підприємства;  $E_{СПП}$  – економія податкових платежів внаслідок заходів, реалізованих службою за певний період, грн.;  $B_{СПП}$  – витрати на утримання служби реалізації податкової політики за період  $t$  (місяць або квартал або рік.

Бець М. Т. та Клим Н. М. (2007, с 59-60) вважають, що оцінювання ефективності податкової політики підприємства варто здійснювати через групу загальновідомих показників для оцінювання податкового навантаження на підприємство та ефективності його податкового планування, які базуються на показниках наведених у монографії Загороднього А.Г та Єлісеєва А.В. (2003).

У наукових працях Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Кізіма А.Я., Карпова В.В. (Іванов та ін., 2008, с. 468-470; Карпова 2005, с.56-62; Іванов, Карпова та Карпов, 2006 с. 150-154) показники ефективності податкового планування поділяють на дві групи (рис. 3.5): показники розрахунку податкового тягаря та показники розрахунку економії податкових платежів.



Рис. 3.5. Показники ефективності податкового планування (Іванов та ін., 2008, с. 468)

Показники розрахунку економії податкових платежів пропонують здійснювати за такими показниками:

коефіцієнт пільгового оподаткування ( $K_{п02}$ ) на відмінно від Бланка І.О. (2007, с. 164-167) автори пропонують розраховувати без урахування податкових пільг:

$$K_{п02} = \frac{E_{п}}{ПЗ - ПП}, \quad (3.7)$$

де  $E_{п}$  – економія, отримана в результаті використання пільг, грн.;

коефіцієнт ефективності пільгування ( $K_{EП}$ ) характеризує частку зекономлених завдяки податковому плануванню обов'язкових платежів упродовж певного періоду у загальній сумі виторгу від реалізації підприємства за цей час:

$$K_{EП} = \frac{E_{П}}{B_{П}}, \quad (3.8)$$

де  $B_{П}$  – загальна сума виторгу від реалізації продукції (товарів робіт, послуг), грн.;

коефіцієнт пільгового інвестування ( $K_{Пн}$ ) характеризує частку зекономлених завдяки податковому плануванню обов'язкових платежів протягом певного періоду у сумі інвестицій підприємства за цей час:

$$K_{Пн} = \frac{E_{Пн}}{I_{н}}, \quad (3.9)$$

де  $E_{Пн}$  – економія, отримана в результаті використання пільг від інвестування, грн.;  $I_{н}$  – сума інвестицій, по відношенню до яких використовують податкові пільги, грн.;

показник абсолютного відхилення податкових платежів (див. формулу 3.2);  
показник відносного відхилення податкових платежів (див. формулу 3.3);  
показник ефективності діяльності служби реалізації податкової політики (див. формулу 3.6);

показник коректності податкового планування ( $K_{OP}$ ):

$$K_{OP} = \frac{Ш_C}{E_{П}}, \quad (3.10)$$

де  $Ш_C$  – сума штрафних санкцій (включаючи адміністративні та фінансові санкції), які нараховують підприємству за некоректні заходи податкового планування, грн.

До некоректних заходів Іванов Ю.Б. та Карпова В.В. (2005, с. 56-62). відносять «заходи податкового планування, які розроблено на основі недоробок – «пробілів» податкового законодавства, або не відповідають його

нормам, і можуть бути визнані фіктивними чи удаваними». Високе значення цього показника свідчить про недоліки розробки чи практичної реалізації заходів податкового планування.

У роботах (Іванов та ін., 2008, с. 455; Карпова В.В., 2005, с. 88-97) також виділено показник прибутковості проекту податкового планування ( $Pr_{III}$ ), який розраховують за формулою:

$$Pr_{III} = \frac{D_{III} - B_{III}}{B_{III}} = \frac{ЧП_{III}}{B_{III}}, \quad (3.11)$$

де  $D_{III}$  – дохід від проекту податкового планування, грн.;  $B_{III}$  – витрати на проект податкового планування, грн.;  $ЧП_{III}$  – чистий прибуток від проекту податкового планування розрахований з використанням механізму дисконтування.

На нашу думку аналіз коефіцієнтів використання пільг показує лише ефективність використання методів та інструментів податкового планування, що базуються на пільгах, хоча як відомо є й інші шляхи зниження податкового навантаження. Тому такий аналіз необхідно доповнити показниками розрахунку ефективності використання методів та інструментів податкового планування, в основі яких лежать можливість альтернативних податкових та інших рішень і використання прогалін податкового законодавства.

У дисертаційному дослідженні Козенкова Т.А (2000) пропонує використовувати для аналізу ефективності податкового планування дві групи показників. Перша група містить у собі показники розрахунку податкового тягаря: коефіцієнт ефективності оподаткування; податкомісткість реалізації продукції; коефіцієнт оподаткування доходів; коефіцієнт оподаткування витрат; коефіцієнт оподаткування прибутку ( див. формули 1.8 - 1.12).

Друга група показників, рекомендованих Козенковою Т. А. (2000), містить у собі показники ефективності використання пільг, до яких автор відносить: коефіцієнт пільгового оподаткування (формула 3.7), коефіцієнт



пільгового інвестування (див. формулу 3.9) а також коефіцієнт ефективності використання пільг ( $K_{EPI_2}$ ), який автор пропонує розраховувати за формулою:

$$K_{EPI_2} = \frac{E_{PI}}{B_3}, \quad (3.12)$$

Запропонований Козенковою Т. А. (2000) коефіцієнт ефективності використання пільг та Івановим Ю.Б., Крисоватим А.І., Кізімою А.Я., Карповою В.В. (Іванов та ін., 2008, с. 468-470; Карпова, 2005, с.56-62; Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с. 150-154) коефіцієнт ефективності пільгування (формула 3.9) є тотожними.

Для оцінювання ефективності заходів податкового планування в банку Сало І.В., Євченко Н.Г. (2009, с. 122-124) пропонують використовувати показники, які суттєво не відрізняються від вже розглянутих нами показників.

Аранчій В. І. та Мисник Т. Г. (2013, с. 22-23) у своїй науковій праці пропонують систему оцінювання ефективності податкової політики підприємства (юридичних та фізичних осіб) здійснювати за двома групами показників.

Перша група оцінювання податкового навантаження, яка враховує такі показники: сума сплачуваних податків; структура податків в собівартості та в ціні; коефіцієнт податковоємності реалізованої продукції; коефіцієнти оподаткування: доходів, витрат та прибутку.

Друга група показників – оцінювання ефективності податкового планування, яка складається з таких показників: коефіцієнт ефективності податкової політики; відносне зменшення податкових платежів; загальний коефіцієнт оподаткування; коефіцієнт використання податкових пільг; абсолютне зменшення податків, сплачуваних платником податку за певний час) (Аранчій та Мисник, 2013, с. 22-23).

Бечко П.К. та Лиса Н.В. (2009, с. 236-239) ефективність корпоративного податкового планування пропонують визначати за допомогою ряду коефіцієнтів, загальна схема розрахунку яких передбачає відношення сукупності податкових витрат або окремих складових до обсягу

продажів, собівартості або прибутку, а саме: загальний коефіцієнт ефективності оподаткування, який пропонують визначати як відношення чистого прибутку (чистого доходу) до сукупних податкових витрат, податкоємність продажів, коефіцієнт оподаткування доходів, коефіцієнт оподаткування витрат, коефіцієнт оподаткування прибутку (див. формули 1.10 -1.12, 1.22 - 1.23).

Авторами наголошено що ефективність оптимізації залежатиме власне не від самого податку, а більшою мірою від фінансового стану підприємства загалом та його фінансового результату. Тому важливе значення в податковому плануванні має отриманий результат, тобто ефективність будь-якої оптимізації розміру податків. Показники розрахунку ефективності корпоративного податкового планування можуть бути розраховані як в абсолютних, так і у відносних показниках.

Професор Мартиненко В. П. у наукових працях (2013, с.17-20; 2014, с. 137-139) для визначення результативності податкового планування запропонував таку систему показників:

коефіцієнт податкової економії підприємства ( $K_{ПЕ}$ ):

$$K_{ПЕ} = \frac{\Pi_{П}}{O_{P}}, \quad (3.13)$$

абсолютне зменшення податкових платежів (див. формулу 3.2);

відносне зменшення податкових платежів, що їх сплачує підприємство за певний період автори пропонують розраховувати за формулою:

$$\Delta\Pi_{П\&2} = \Pi_{П1} \times \frac{O_{P1}}{O_{P0}} - \Pi_{П0}, \quad (3.14)$$

де  $O_{P1}, O_{P0}$  обсяг реалізації, відповідно, у базовому та звітному (чи плановому) періоді.

коефіцієнт ефективності податкового планування на підприємстві підприємства ( $K_{ЕП\&2}$ ):

$$K_{ЕП\&2} = \Pi_{П1} \times \frac{E_{П\&2}}{\Pi_{П0}}, \quad (3.15)$$

До елементів етапу оцінювання ефективності податкового планування Мартиненко В. П. (2013, с.17-20; 2014, с. 137-139) пропонує включити:

порівняння фактичних даних з плановими показниками, визначення величин відхилень, виявлення та аналіз їх причин, встановлення максимально допустимих розмірів відхилень;

розробку системи показників для оцінювання ефективності податкового планування;

коригування діючої системи податкового планування.

Федишин Н.І (2014) у своїй науковій праці пропонує виділення трьох груп показників для розрахунку економічної ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві. До першої групи автор пропонує віднести показники абсолютного та відносного зменшення податкових платежів суб'єкта господарювання. До другої групи автор пропонує віднести показник оцінювання економічної ефективності податкового планування ( $E\Phi_{III}$ ), який розраховують як відношення ефекту від реалізації податкового планування суб'єкта господарювання до витрат на податкове планування на підприємстві:

$$E\Phi_{III} = \frac{E_{III}}{B_{III}}, \quad (3.16)$$

До третьої групи автор відносить часткові показники економічної ефективності податкового планування суб'єкта господарювання. Зокрема, щодо кожного із видів податків, пропонує порахувати, відповідно, абсолютне чи відносне зменшення податкових платежів чи внесків, а також ефект від реалізації податкового планування на підприємстві як за різними видами продукції, які виготовляє суб'єкт господарювання, так і за різними видами податкових платежів. Крім того, до часткових показників економічної ефективності податкового планування автор відносить співвідношення між ефектом від реалізації концепції податкового планування на підприємстві, тобто зниженням податкового навантаження, та певними конкретними видами витрат на податкове планування.

Серед запропонованих науковцями різних підходів до оцінювання ефективності податкового планування суб'єктів господарювання, бачимо наявність схожих за сутністю та розрахунками показники, та в більшості випадків науковці паралельно розглядають також і показники, що характеризують рівень податкового навантаження на суб'єкт господарювання.

На нашу думку для оцінювання ефективності податкового планування необхідно враховувати не показники податкового навантаження, а їх зміну за певний період, що дає змогу оцінити ефективність дій служби податкового планування на підприємстві. Тому вважаємо, що для оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування важливим є зіставлення показників податкового навантаження та сум податків з аналогічними показниками попередніх періодів, або зіставлення фактичних даних з плановими.

Розглянувши різні методики та групування показників оцінювання ефективності реалізації податкового планування на підприємстві пропонуємо виділити три групи показників (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Система показників оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування

*Примітка: власна розробка*

До першої групи пропонуємо відносити показники абсолютного ( $\Delta\Pi_{\Pi a}$ ) та відносного ( $\Delta\Pi_{\Pi e}$ ) зменшення податкових платежів суб'єкта господарювання, які дають змогу побачити загальний ефект, тобто, результат реалізації концепції податкового планування на підприємстві (див. формули 3.2 та 3.3)

Одним з основних завдань відділу податкового навантаження є зниження (зменшення) податкового навантаження на підприємство. Виходячи із цього, ефективність реалізації податкового планування на підприємстві ми пропонуємо розраховувати з огляду зменшення податкового навантаження та порівнювати між собою показниками податкового базового та звітного (чи планового) періодів. Тому до другої групи показників відносимо показники абсолютного та відносного відхилення податкового навантаження суб'єкта господарювання, що дають змогу побачити результат реалізації концепції податкового планування на підприємстві, через зміну податкового навантаження на підприємство (рис.3.7).

Зміна загального коефіцієнта оподаткування підприємства абсолютна ( $\Delta K_{30\Pi a}$ ) та відносна ( $\Delta K_{30\Pi e}$ ):

$$\Delta K_{30\Pi a} = K_{30\Pi 1} - K_{30\Pi 0}, \quad (3.17)$$

$$\Delta K_{30\Pi e} = \frac{K_{30\Pi 1}}{K_{30\Pi 0}}, \quad (3.18)$$

де  $K_{30\Pi 1}$  – коефіцієнт оподаткування підприємства без реалізації заходів податкового планування на підприємстві;  $K_{30\Pi 0}$  – коефіцієнт оподаткування підприємства після реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Зміна коефіцієнту податкомісткості реалізованої продукції абсолютна ( $\Delta K_{\Pi\Pi a}$ ) та відносна ( $\Delta K_{\Pi\Pi e}$ ) характеризує зміну загальної суми податкових платежів, яка припадає на одиницю реалізованої продукції. Її обчислюють за формулами:

$$\Delta K_{\Pi\Pi a} = K_{\Pi\Pi 1} - K_{\Pi\Pi 0}, \quad (3.19)$$

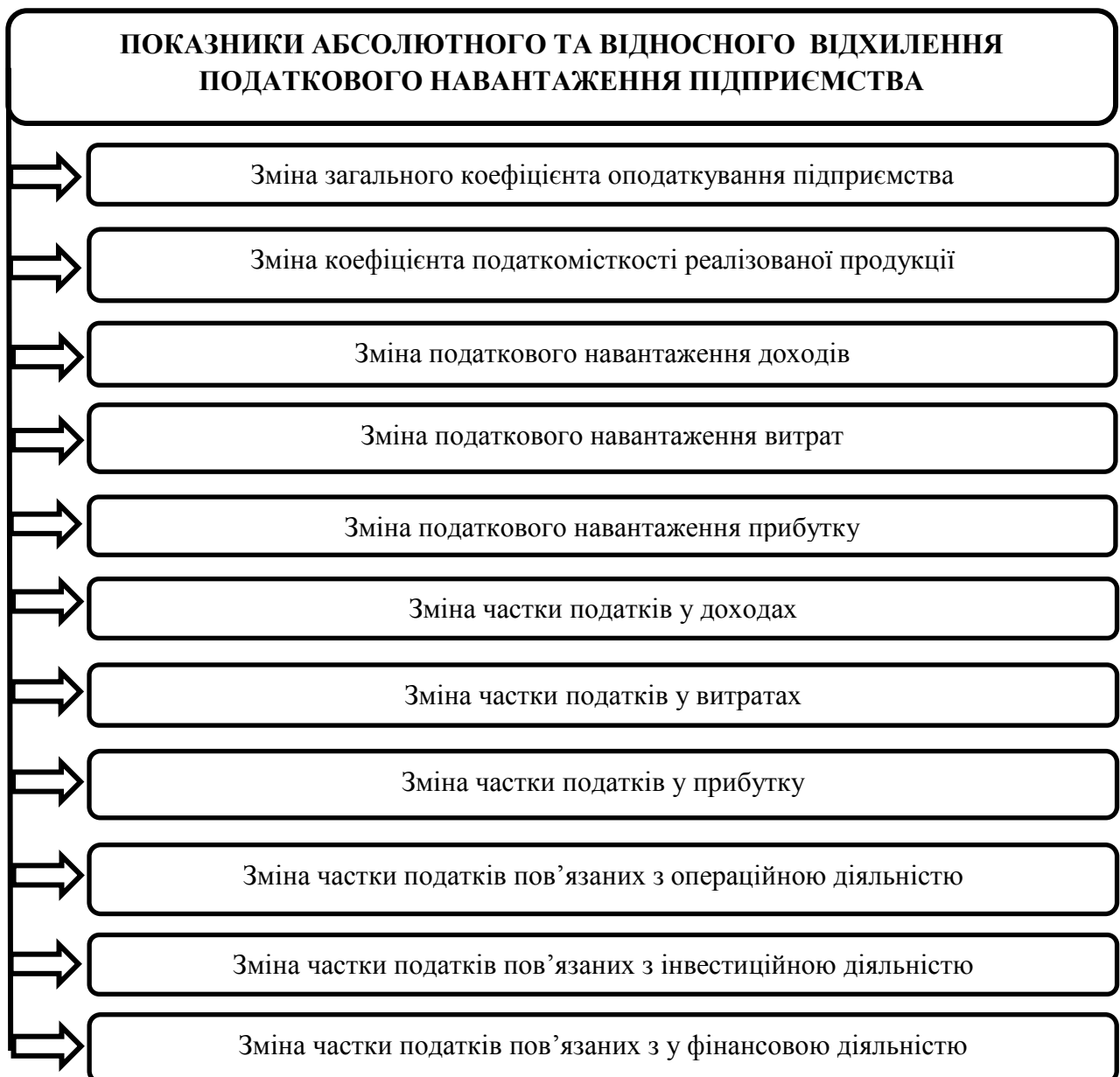


Рис. 3.7. Показники абсолютного та відносного зменшення податкового навантаження підприємства

*Примітка: розвинуто та побудовано дисертантом на основі праць (Бланк, 2007, с. 164-167; Єріс, 2004, с.77; Корецька, 2011, с. 34; Чернякова, 2003, с. 26-28; Загородній та Єлісеєв, 2003, с. 88-97; Єлісеєв, 2003, с. 66-71; Бець та Клим, 2007, с. 59-60; Іванов та ін., 2008, с. 468-470; Карпова, 2005, с. 56-62; Козенкова, 2000; Сало та Євченко, 2009, с. 122-124; Аранчій та Мисник, 2013, с. 22-23; Бечко та Лиса, 2009, с. 236-239; Мартиненко, 2013, с. 17-20, 2014, с. 137-139; Федішин, 2014)*

$$\Delta K_{\text{ПРПб}} = \frac{K_{\text{ПРПл}}}{K_{\text{ПРПО}}}, \quad (3.20)$$

де  $K_{ППП}$  – коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції без реалізації заходів податкового планування на підприємстві;  $K_{ППП0}$  – коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції після реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Зміна податкового навантаження доходів абсолютна ( $\Delta ПН_{Да}$ ) та відносна ( $\Delta ПН_{Дв}$ ) характеризує зміну рівня обкладання доходів підприємства тими податками та зборами, які включають до доходів. Її обчислюють за формулами:

$$\Delta ПН_{Да} = ПН_{Д1} - ПН_{Д0}, \quad (3.21)$$

$$\Delta ПН_{Дв} = \frac{ПН_{Д1}}{ПН_{Д0}}, \quad (3.22)$$

де  $ПН_{Д0}$  – податкове навантаження доходів без реалізації заходів податкового планування на підприємстві;  $ПН_{Д1}$  – податкове навантаження доходів після реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Зміна податкового навантаження витрат абсолютна ( $\Delta ПН_{Ва}$ ) та відносна ( $\Delta ПН_{Вв}$ ) характеризує зміну частки усіх податків та зборів у витратах суб'єкта господарювання. Її обчислюють за формулами:

$$\Delta ПН_{Ва} = ПН_{В1} - ПН_{В0}, \quad (3.23)$$

$$\Delta ПН_{Вв} = \frac{ПН_{В1}}{ПН_{В0}}, \quad (3.24)$$

де  $ПН_{В0}$  – податкове навантаження витрат без реалізації заходів податкового планування на підприємстві;  $ПН_{В1}$  – податкове навантаження витрат після реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Зміна податкового навантаження суми прибутку абсолютна ( $\Delta ПН_{Пра}$ ) та відносна ( $\Delta ПН_{Прв}$ ) характеризує зміну частки усіх податків та зборів у прибутку суб'єкта господарювання. Її обчислюють за формулами:

$$\Delta ПН_{Пра} = ПН_{Пр1} - ПН_{Пр0}, \quad (3.25)$$

$$\Delta ПН_{Прв} = \frac{ПН_{Пр1}}{ПН_{Пр0}}, \quad (3.26)$$

де  $ПН_{Пр0}$  – податкове навантаження прибутку без реалізації заходів податкового планування на підприємстві;  $ПН_{Пр1}$  – податкове навантаження прибутку після реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Зміна частки податків у доходах абсолютна ( $\Delta C_{ПДa}$ ) та відносна ( $\Delta C_{ПДв}$ ) характеризує зміну частки податків що їх відносять до доходів. Її обчислюють за формулами:

$$\Delta C_{ПДa} = C_{ПД1} - C_{ПД0}, \quad (3.27)$$

$$\Delta C_{ПДв} = \frac{C_{ПД1}}{C_{ПД0}}, \quad (3.28)$$

де  $C_{ПД0}$  – структура (частка) податків у доходах без реалізації заходів податкового планування на підприємстві;  $C_{ПД1}$  – структура (частка) податків після реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Зміна частки податків у витратах абсолютна ( $\Delta C_{ПВа}$ ) та відносна ( $\Delta C_{ПВв}$ ) характеризує зміну частки податків, що їх відносять на витрати. Її обчислюють за формулами:

$$\Delta C_{ПВа} = C_{ПВ1} - C_{ПВ0}, \quad (3.29)$$

$$\Delta C_{ПВв} = \frac{C_{ПВ1}}{C_{ПВ0}}, \quad (3.30)$$

де  $C_{ПВ0}$  – структура (частка) податків у витратах без реалізації заходів податкового планування на підприємстві;  $C_{ПВ1}$  – структура (частка) податків у витратах після реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Зміна частки податків у прибутку абсолютна ( $\Delta C_{ППra}$ ) та відносна ( $\Delta C_{ППрв}$ ) характеризує зміну частки податків, які підприємство сплачує з прибутку в сумі отриманого ним прибутку. Її обчислюють за формулами:

$$\Delta C_{ППra} = C_{ППр1} - C_{ППр0}, \quad (3.31)$$



$$\Delta C_{IIIp} = \frac{C_{IIIp1}}{C_{IIIp0}}, \quad (3.32)$$

де  $C_{IIIp0}$  – структура (частка) податків у прибутку без реалізації заходів податкового планування на підприємстві;  $C_{IIIp1}$  – структура (частка) податків у прибутку після реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Зміна частки податків пов'язаних з операційною (інвестиційною та фінансовою) діяльністю абсолютна ( $\Delta C_{OD(И,ФД)a}$ ) та відносна ( $\Delta C_{OD(И,ФД)a}$ ) характеризує зміну частки податків, які підприємство сплачує з операційної (інвестиційною та фінансовою) діяльності. Її обчислюють за формулами:

$$\Delta C_{OD(И,ФД)a} = C_{OD(И,ФД)1} - C_{OD(И,ФД)0}, \quad (3.33)$$

$$\Delta C_{OD(И,ФД)a} = \frac{C_{OD(И,ФД)1}}{C_{OD(И,ФД)0}}, \quad (3.34)$$

де  $C_{OD(И,ФД)0}$  – частка податків, відповідно, у операційній (інвестиційній, фінансовій) діяльності без реалізації заходів податкового планування на підприємстві;  $C_{OD(И,ФД)1}$  – частка податків, відповідно, у операційній (інвестиційній, фінансовій) діяльності після реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

До третьої групи пропонуємо віднести показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства та розділити їх на дві підгрупи: загальні показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства та часткові показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства (рис. 3.8).

До загальних показників розрахунку ефективності податкового планування підприємства відносять:

ефект від реалізації податкового планування на підприємстві ( $E_{III}$ ), який полягає в оптимізації податкових платежів, в наслідок реалізації концепції податкового планування на підприємстві. Тобто маємо тотожність:

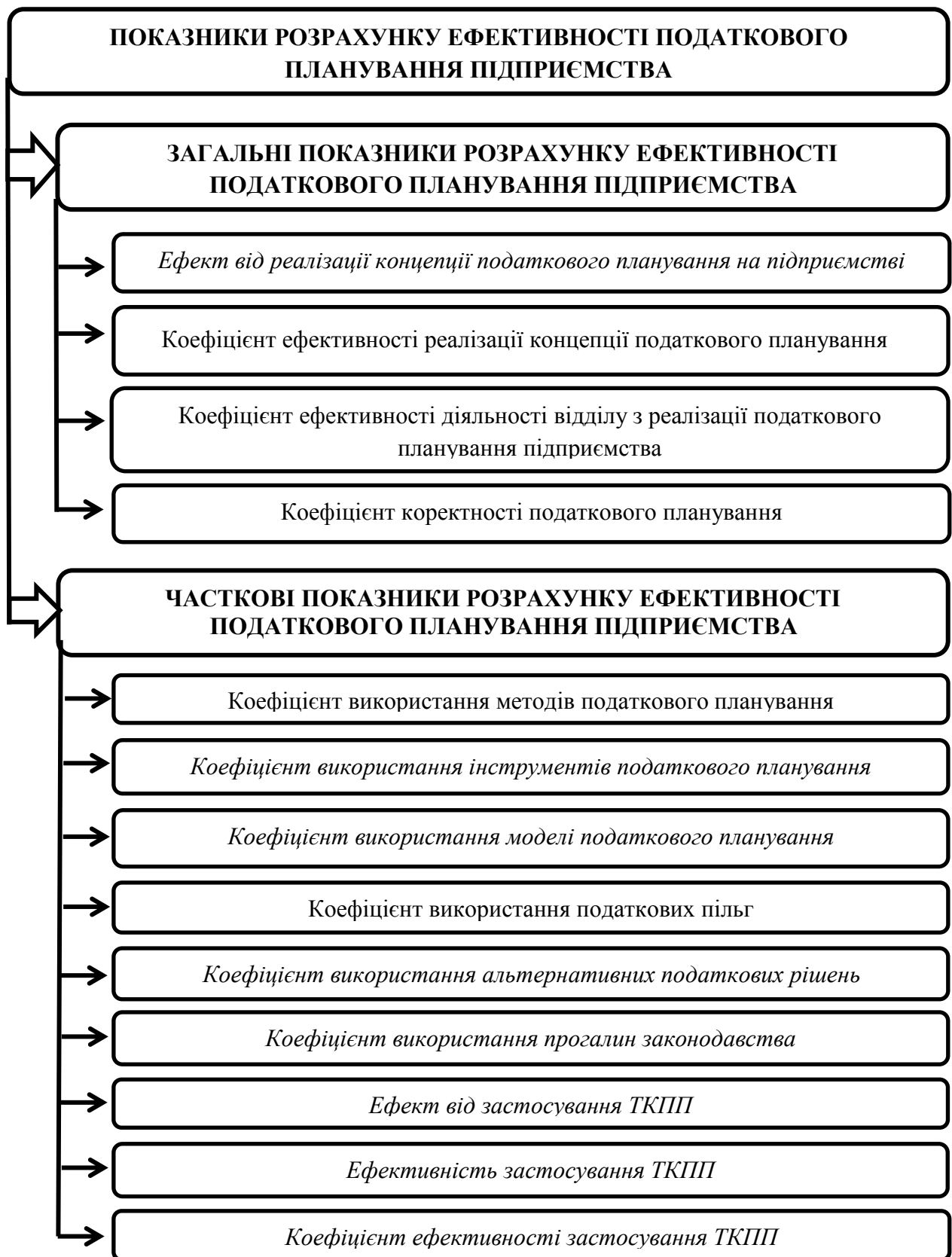


Рис. 3.8. Показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства

Примітка: розроблено автором на основі (Єлісєєв, 2004, Карпова, 2006, Федішин, 2014), курсивом виділено показники запропоновані автором.

$$E_{III} \equiv \Delta P_{III}, \quad (3.35)$$

де  $\Delta P_{III}$  – зміни податкових платежів суб'єкта господарювання, в наслідок реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Зміни в податкових платежах підприємства упродовж звітної періоду ( $\Delta P_{II}$ ) відбуваються внаслідок змін трьох чинників, а саме: об'єктів оподаткування; ставок оподаткування; реалізації концепції податкового планування на підприємстві:

$$\Delta P_{II} = \Delta P_{OII} \pm \Delta P_{CII} \pm \Delta P_{III} \quad (3.36)$$

де  $\Delta P_{OII}$  – сума змін податкових платежів внаслідок зміни об'єкту оподаткування за певний період (місяць або квартал або рік);  $\Delta P_{CII}$  – сума змін податкових платежів внаслідок зміни ставки оподаткування за певний період (місяць або квартал або рік);  $\Delta P_{III}$  – зміни податкових платежів суб'єкта господарювання, в наслідок реалізації концепції податкового планування на підприємстві за певний період (місяць або квартал або рік).

Сума змін податкових платежів (формули 3.36) внаслідок зміни об'єкту оподаткування ( $\Delta P_{OII}$ ) полягає у сумуванні змін усіх податкових платежів підприємства від змін об'єктів оподаткування. Її можна розрахувати за формулою:

$$\Delta P_{OII} = \Delta P_{OII1} \pm \Delta P_{OII2} \pm \Delta P_{OIIi} \quad (3.37)$$

де  $\Delta P_{OIIi}$  – зміни певного  $i$ -того податкового платежу внаслідок зміни об'єкту оподаткування за певний період, які розраховують за формулою:

$$\Delta P_{OIIi} = (O_{OII0} - O_{OII1}) \times C_{OII0} \quad (3.38)$$

де  $O_{OII0}, O_{OII1}$  – об'єкт оподаткування податкового платежу в базовому та звітному (чи плановому) періоді, грн.;

Сума змін податкових платежів внаслідок зміни ставки оподаткування ( $\Delta P_{CII}$ ) полягає у сумуванні змін усіх податкових платежів підприємства внаслідок змін ставок оподаткування:

$$\Delta P_{СП} = \Delta P_{СП1} \pm \Delta P_{СП2} \pm \Delta P_{СПi} \quad (3.39)$$

де  $\Delta P_{СПi}$  – зміни певного і-того податкового платежу внаслідок зміни ставок оподаткування за певний період, які розраховують за формулою:

$$\Delta P_{СПi} = (C_{ОП0} - C_{ОП1}) \times O_{ОП0} \quad (3.40)$$

де  $C_{ОП0}, C_{ОП1}$  – ставка оподаткування податкового платежу в базовому та звітному (чи плановому) періоді, %;

Ефект від реалізації концепції податкового планування на підприємстві ( $E_{ПП} \equiv \Delta P_{ПП}$ ), який полягає у оптимізації податкових платежів, запропоновано розраховувати за формулою:

$$E_{ПП} = \Delta P_{П} \pm \Delta P_{СП} \pm \Delta P_{ОП} \quad (3.41)$$

коефіцієнт ефективності реалізації концепції податкового планування ( $K_{ЕРК}$ ) характеризує частку зекономлених податкових платежів у загальній структурі податкових платежів підприємства:

$$K_{ЕРК} = \frac{E_{ПП}}{P_{П}}, \quad (3.42)$$

коефіцієнт ефективності діяльності відділу з реалізації податкового планування підприємства ( $K_{ЕДВ}$ ):

$$K_{ЕДВ} = \frac{E_{ПП}}{B_{ПП}}, \quad (3.43)$$

Ефективне організування податкового планування на підприємстві є обґрунтованим, якщо сума зменшення податкових платежів суб'єкта господарювання значно перевищує витрати на їхню оптимізацію та імовірні ризики у вигляді штрафів:

$$B_{ПП} + Ш_{СП} < E_{ПП} \quad (3.44)$$

де  $Ш_{СП}$  – сума штрафних санкцій, що можуть бути нараховані суб'єкту господарювання за некоректні заходи податкового планування, грн.

Непродумана оптимізація податкових платежів тягне за собою штрафні санкції, що перевищують очікуваний ефект. Показник коректності служби

податкового планування ( $K_{OP}$ ) розраховують за формулою:

$$K_{OP} = \frac{Ш_{СПП}}{Е_{ПП}}, \quad (3.45)$$

Реалізація концепції податкового планування вимагає певних витрат, тому про її ефективність можна говорити лише зіставивши результат з витратами. Для його реалізації необхідні кошти на: оплату праці та відрахування з неї працівників, що здійснюватимуть податкове планування; оплату послуг консультантів з ведення бухгалтерського обліку, юриспруденції, податкового планування; на збирання, накопичення та опрацювання інформації; придбання комп'ютерної та офісної техніки; консультування з органами контролю у сфері справляння податкових платежів та інші потреби. При плануванні певних методів, інструментів і моделей податкового планування, також, необхідно враховувати витрати на їх створення, реалізацію (обслуговування) та їх ліквідацію.

Менеджмент підприємства (керівництво підприємства), приймаючи рішення про формування відділу (служби) податкового планування, повинні враховувати такі фактори: по перше – які кошти мають змогу виділити на організацію такого управління податковими платежами, по-друге – які економічні вигоди принесе цей проект чи рішення, по третє – чи зможуть окупити витрати на реалізацію цього проекту чи рішення та протягом якого терміну. Варто зауважити, що податкове планування на підприємстві завжди пов'язано як з організаційними витратами для платника податку, так і ризиками, які можуть виникнути внаслідок його реалізації.

На підприємстві можливі два напрями здійснення податкового планування, які, відповідно, в майбутньому будуть впливати на його витрати, а саме: власними силами або залученням сторонньої організації.

До витрат з реалізації концепції податкового планування на підприємстві відносять (табл. 3.6):

Таблиця 3.6

## Види витрат з реалізації концепції податкового планування на підприємстві

Види витрат на податкове планування	Уразі реалізації концепції податкового планування власними силами	Уразі реалізації концепції податкового планування сторонніми організаціями
1	2	3
витрати на оплату праці працівників – зайнятих реалізацією податкового планування на підприємстві	+	-
доплати працівникам за збирання та підготовку інформації, необхідної для здійснення заходів податкового планування	+	-
витрати на навчання та підвищення кваліфікації працівників відділу податкового планування	+	-
відрахування на соціальні заходи працівників зайнятих податковим плануванням	+	+
амортизація основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних матеріальних активів задіяних у реалізації концепції податкового планування	+	+
витрати на ремонт та модернізацію основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних матеріальних активів задіяних у реалізації концепції податкового планування	+	+
витрати на програмне забезпечення	+	+
витрати підзвіт на господарські потреби	+	-
оренда офісу	+	+
витрати за доступ до Інтернету	+	-
витрати на отримання разових консультацій у юриста, аудитора, економіста, аналітика, фахівця з оподаткування, у консалтинговій фірмі тощо	+	+
переплати спеціалізованих періодичних друкованих та електронних видань, журналів, газет, електронних довідників, сайтів з бухгалтерського обліку, з податкового права, податкового планування	+	-
придбання спеціалізованої літератури з податкового планування	+	+
витрати на придбання офісного обладнання (комп'ютерної техніки, столів, стільців тощо)	+	+
витрати на канцелярські товари	+	+
витрати на розроблення технологічних карт податкового планування	+	-
штрафні санкції, нараховані суб'єкту господарювання за некоректні заходи податкового планування	+	+
витрати на запити, листування з органами контролю	+	+
витрати на розроблення методів, інструментів, моделі податкового планування	+	+
витрати на аналізування БЕЗ	+	+

Продовження табл. 3.6

1	2	3
витрати на аналіз податкових пільг, прогалин законодавства, альтернативних рішень	+	+
витрати на оцінювання ризиків та ефективності податкового планування	+	+
витрати на податкові консультації сторонніх аудиторських та консалтингових фірм враховуючи можливість застосування їхнього досвіду організування податкового планування на інших підприємствах	+	-
реєстраційні витрати з метою реалізації інструментів податкового планування за участю структу-сателітів	+	+
витрати на додаткові облікові процедури, у випадку запровадження різних альтернативних методів бухгалтерського та податкового обліків	+	+
витрати на ведення різних видів обліків у структурах-сателітах, які використовуються для перенесення бази оподаткування на підприємство з меншими податковими ставками	+	-
витрати на відкриття та обслуговування офшорних компаній	+	+
витрати на комунальні послуги	+	-
витрати на аналізування податкового поля, витрати на здійснення аналізу	+	+
витрати на створення підприємства-сателіта	+	+
витрати на відрядження працівників відділу податкового планування	+	-
витрати на раціональне розміщення активів, прибутку	+	+
судові витрати	+	+

*Примітка: власна розробка*

У табл. 3.7 наведено класифікацію видів витрат на реалізацію концепції податкового планування на підприємстві.

Таблиця 3.7

### Класифікація витрат на реалізацію концепції податкового планування на підприємстві

Ознака класифікації	Види витрат
1	2
Економічні елементи	<ul style="list-style-type: none"> <li>– матеріальні витрати податкового планування;</li> <li>витрати на оплату праці працівників зайнятих податковим плануванням;</li> <li>– відрахування на соціальні заходи працівників зайнятих податковим плануванням;</li> <li>– амортизація необоротних активів задіяних в податковому плануванні;</li> <li>– інші витрати</li> </ul>

Продовження табл.3.7

1	2
Календарний період	<ul style="list-style-type: none"> <li>– поточні;</li> <li>– одноразові</li> </ul>
Склад витрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>– планові;</li> <li>– фактичні</li> </ul>
Етапами податкового планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– організаційно підготовчі витрати;</li> <li>– дослідницькі витрати;</li> <li>– планово-розробні витрати;</li> <li>– витрати практичної реалізації</li> </ul>
Етапами функціонування підприємства	<ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати на податкове планування на етапі створення (заснування) підприємства;</li> <li>– витрати на податкове планування на етапі функціонування підприємства;</li> <li>– витрати на податкове планування на етапі ліквідації підприємства</li> </ul>
Суб'єкт податкового планування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати на здійснення податкового планування власними силами;</li> <li>– витрати на оплату послуг стороннім організаціям, задіяних у реалізації концепції податкового планування</li> </ul>

*Примітка: власна розробка*

Розглянемо витрати на реалізацію концепції податкового планування за економічними елементами, саме: матеріальні витрати податкового планування, витрати на оплату праці працівників зайнятих податковим плануванням, відрахування на соціальні заходи працівників зайнятих податковим плануванням, амортизація необоротних активів задіяних в податковому плануванні, інші витрати.

До складу «Матеріальні витрати податкового планування» враховують вартість витрачених матеріалів, навчальної методичної та законодавчо-нормативних літератури, палива, запасних частин та інших матеріалів, що задіяні в податковому плануванні.

До складу «Витрати на оплату праці працівників зайнятих податковим плануванням» враховують заробітну плату за окладами, премії та заохочення, матеріальну допомогу, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці працівникам відділу податкового планування, які безпосередньо або частково задіяні в цьому процесі.



До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи працівників зайнятих податковим плануванням» відносять: відрахування на пенсійне забезпечення та соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування (за ініціативою працівника), відрахування на інші соціальні заходи працівників підприємства, що задіяні в плануванні, організації та реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

До складу елемента «Амортизація необоротних активів задіяних в податковому плануванні» враховують суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та малоцінних необоротних матеріальних активів, які використовують для отримання, опрацювання і відображення інформації, засобів оргтехніки тощо, для раціонального забезпечення функцій відділу податкового планування.

До складу елемента «Інші витрати» враховують витрати діяльності, які не увійшли до складу елементів попередніх витрат, зокрема витрати на відрядження працівників відділу податкового планування, на послуги зв'язку, оренду необоротних активів, витрати на страхування, ремонт та оновлення необоротних активів, плату за розрахунково-касове обслуговування, витрати на переписку, консультування з органами контролю або консультантами з податкового планування тощо.

Витрати на реалізацію концепції податкового планування за економічними елементами витрат розраховують за формулою:

$$B_{\text{III}} = B_M + B_{\text{оп}} + B_{\text{сф}} + B_A + B_I \quad (3.46)$$

де  $B_M$  – матеріальні витрати податкового планування;  $B_{\text{оп}}$  – витрати на оплату праці працівників зайнятих податковим плануванням;  $B_{\text{сф}}$  – відрахування на соціальні заходи працівників зайнятих податковим плануванням;  $B_A$  – амортизація необоротних активів задіяних у податковому плануванні;  $B_I$  – інші витрати.

За календарним періодом виділяють поточні та одноразові витрати податкового планування. До поточних витрат податкового планування

включають (враховують) витрати на оплату праці працівників, зайнятих розробкою і впровадженням податкового планування, відрахування на соціальні заходи, витрати на придбання необхідних матеріалів та інші витрати, пов'язані з забезпеченням реалізації концепції податкового планування тощо. Одноразові витрати податкового планування – це витрати які здійснюють один раз (з періодичністю більше ніж місяць) і які спрямовані на забезпечення організації податного планування протягом тривалого часу, тобто витрати на придбання необоротних активів, переплата (замовлення) консультацій тощо.

За складом витрати з податкового планування поділяють на планові (витрати пов'язані плануванням методів, інструментів і моделей податкового планування та їх впровадження на підприємстві) та фактичні (витрати, які підприємство понесло в базовому періоді при реалізації концепції податкового планування). Також рекомендуємо відносити до фактичних витрат суму пені та штрафних санкцій за несвоєчасну сплату податкових платежів та несвоєчасне подання податкової звітності тощо.

За обсягом охоплення господарської діяльності підприємства витрати поділяють в залежності від того чи податкове планування здійснюють загалом господарської діяльності чи виокремлено певну з його частин (складових), окремий підприємницький проект або комерційну угоду тощо. За цією ознакою витрати на податкове планування поділяють на: витрати на податкове планування фінансово-господарської діяльності підприємства загалом; витрати на податкове планування окремого виду господарської діяльності підприємства (витрати на здійснення податкового планування з виробничої, посередницької, зовнішньоекономічної, транспортної, банківської та інших видів діяльності); витрати на податкове планування реалізації окремого підприємницького проекту.

За етапами функціонування витрати на реалізацію концепції податкового планування поділяють на:

організаційно-підготовчі витрати полягають у створенні структури, яка

здійснюватиме податкове планування, пошук на накопичення інформації для реалізації концепції податкового планування, тощо;

дослідницькі витрати – це витрати на дослідження та аналізування податкового законодавства, податкового поля підприємства, податкового навантаження.

планово-розробні витрати полягають у пошуку та виборі певних методів, інструментів та моделей податкового планування; витрати розроблення ТКПП, витрати на складання податкового плану тощо;

витрати практичної реалізації концепції податкового планування полягають у реалізації та ліквідації методів, інструментів та моделей податкового планування їх моніторинг.

Формула з визначення витрат на реалізацію концепції податкового планування за етапами функціонування матиме такий вигляд:

$$B_{III} = B_{ORG} + B_D + B_{III} + B_P \quad (3.47)$$

де  $B_{ORG}$  – організаційно підготовчі витрати;  $B_D$  – дослідницькі витрати;  $B_{III}$  – планово-розробні витрати;  $B_P$  – витрати практичної реалізації.

За етапами функціонування підприємства витрати на податкове планування поділяють на:

витрати на податкове планування на етапі створення (заснування) підприємства – пов'язані із збиранням інформації, накопиченням та створенням інформаційної бази та обранням сфери діяльності, організаційно-правової форми реєстрації підприємства, місця реєстрації суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів, системи оподаткування, ліцензування певних видів діяльності тощо. Засновникам підприємства необхідно враховувати податкові платежі, які підприємство буде сплачувати в майбутній фінансово-господарській діяльності та його податкове навантаження. На цьому етапі реалізація концепції податкового планування здійснюють самостійно або звертаються до професійних аудиторів, юристів, податкових консультантів – фахівців із питань заснування підприємства.

Підприємство додатково несе витрати пов'язанні із консультуванням з питань створення, реєстрації підприємства, вибору видів діяльності та видів продукції, організаційно – правової форми, з питань податкового законодавства та податкового планування та витрати щодо сплати обов'язкових платежів та зборів та на обов'язкову реєстрацію підприємства;

витрати на податкове планування, здійснюване в процесі функціонування підприємства пов'язані із вирішенням питань щодо суб'єкта, який здійснюватиме податкове планування на підприємстві, плануванням податкових платежів і складанням податкового календаря, визначенням податкового навантаження на суб'єкт господарювання, виявленням можливих шляхів зниження податкового навантаження та використанням методів, інструментів і моделей податкового планування, розробленням технологічних карт податкового планування, виявлення шляхів раціонального використання активів та прибутку підприємства з урахуванням оптимізації податкових платежів, моніторингом податкового та іншого законодавства, які впливають на фінансову господарську діяльність підприємства, контролем за виконання податкової дисципліни, веденням бухгалтерського обліку, представленням своїх інтересів в судових інстанціях та перед органами контролю у сфері справляння податкових платежів, консультування з органами контролю, фахівцями з податкового планування, аудиторам та податковими консультантами, аналізування ефективності податкового планування тощо;

витрати на податкове планування операцій щодо ліквідації підприємства та розподілу його активів пов'язані з виявленням та реалізацією альтернативних варіантів припинення діяльності з найменшим рівнем оподаткування, додатковими витратами під час податкової перевірки та закриття і реорганізації підприємства.

Здійснення податкового планування власними силами полягає у створенні окремого відділу податкового планування чи окремої робочої групи з реалізації податкового планування або реалізацією податкового

планування на підприємстві буде здійснювати директор, бухгалтер чи фінансист. Витрати на здійснення податкового планування власними силами – це виражені в грошовій формі витрати, пов'язані з проведенням різних дій (аналізу законодавства, пошуку методів та інструментів податкового планування, їх впровадження, розроблення ТКПП, аналізування податкового навантаження та ефективності податкового планування тощо), які здійснюють власними силами на певних етапах податкового планування.

Керівництво підприємства має змогу скористатися послугами спеціалізованої консалтингової компанії, аудиторської фірми, аутсорсингової компанії або чи фахівця з оподаткування, зареєстрованого приватним підприємцем, які мають досвід у цій сфері з оптимізації податкових платежів. Залучення зовнішніх суб'єктів для реалізації податкового планування здійснюють з метою виконання ними таких функцій: консультування та представлення інтересів підприємства під час створення підприємства, проведення податкової експертизи, ведення бухгалтерського обліку та контролю над поточними податковими платежами підприємства; складання податкової звітності, представлення її податковим органам; реалізації податкового планування загалом на підприємстві, або реалізація окремих методів, інструментів та моделей податкового планування; представлення інтересів підприємства в органах контролю та судових органах тощо.

До витрат на залучення (зовнішніх) сторонніх суб'єктів господарювання відносять такі витрати:

витрати на планування здійснюють через аналізування внутрішнього податкового середовища підприємства і оцінювання ризиків та визначення фінансових можливостей, моніторингу ринку податкового консалтингу та аутсорсингу, оцінювання доцільності залучення зовнішнього суб'єкта господарювання – фахівця з податкового планування; підготовку до переговорів тощо;

витрати пов'язані з укладення договору полягають у забезпеченні

документального оформлення операцій, витрати на передавання та отримання інформації, у додаткових консультаціях та переговорах;

витрати на дотримання умов договору реалізують через оплату послуг зовнішніх суб'єктів господарювання, оплату додаткових послуг відповідно до умов договору та додатків до нього;

витрати на поетапний контроль виконання податковим консалтингом, аутсорсером, експертом з оподаткування його функцій полягають у контролюванні виконання умов договору, розрахунку ефективності та ризиків від здійснення податкового планування, проведенні коригувальних заходів тощо;

витрати на припинення взаємовідносин з суб'єктом господарювання полягають у здійсненні підсумкового аналізу, пошуком нового надавача (виконавця) послуг, витрати пов'язані зі збитками та штрафними санкціями завданими суб'єктом господарювання у разі невиконання ним умов договору тощо.

Часткові показники ефективності податкового планування підприємства наведено у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Часткові показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства

Показник	Порядок обчислення (формула)
1	2
*Коефіцієнт ефективності використання методів податкового планування ( $K_{EM}$ )	$K_{EM} = \frac{E_M}{P_{II}},$ <p>де <math>E_M</math> – сума економії податкових платежів від застосування методів податкового планування, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн.; <math>P_{II}</math> – загальна сума податкових платежів підприємства за цей час, грн.</p>
*Коефіцієнт ефективності використання інструментів податкового планування ( $K_{EI}$ )	$K_{EI} = \frac{E_I}{P_{II}},$ <p>де <math>E_I</math> – сума економії податкових платежів від застосування інструментів податкового планування, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн.</p>

1	2
*Коефіцієнт ефективності використання моделі податкового планування ( $K_{EMO}$ )	$K_{EMO} = \frac{E_{MO}}{\Pi_{\Pi}}$ де $E_{MO}$ – сума економії податкових платежів від застосування моделі податкового планування, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн.
Коефіцієнт ефективності використання податкових пільг ( $K_{EPI}$ )	$K_{EPI} = \frac{E_{PI}}{\Pi_{\Pi}}$ де $E_{PI}$ – сума податкових пільг, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний період, грн.;
*Коефіцієнт ефективності використання альтернативних податкових рішень ( $K_{EAP}$ )	$K_{EAP} = \frac{E_{AP}}{\Pi_{\Pi}}$ де $E_{AP}$ – сума економії податків від застосування альтернативних податкових рішень, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн.;
*Коефіцієнт ефективності використання прогалин законодавства ( $K_{EPIZ}$ )	$K_{EPIZ} = \frac{E_{PIZ}}{\Pi_{\Pi}}$ де $E_{PIZ}$ – сума економії податків від застосування прогалин законодавства, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн.
*Ефективність використання ТКПП ( $E\Phi_{TKPP}$ )	$E\Phi_{TKPP} = \frac{E_{TKPP}}{B_{TKPP}}$ де $E_{TKPP}$ – ефект від застосування ТКПП; $B_{TKPP}$ – сума витрати на розроблення ТКПП за період, грн.
*Коефіцієнт ефективності використання ТКПП ( $K_{ETKPP}$ )	$K_{ETKPP} = \frac{E_{TKPP}}{\Pi_{\Pi}}$

Примітки: \* запропоновані дисертантом

Нормативне значення цих показників більше 0,001, а показника ефективності використання ТКПП є більше 0,01.

Річні витрати на розроблення ТКПП складаються з: послуг консалтингових підприємств; витрат на оплату праці розробників ТКПП, відрахування на соціальні заходи, витрат на матеріали, амортизаційні відрахування, витрат на експлуатацію засобів оргтехніки й ЕОМ, інші витрати пов'язані із розробленням ТКПП.

У табл. 3.9 наведено розрахунок показників економічної ефективності реалізації концепції податкового планування.

Таблиця 3.9.

## Ефективність реалізації концепції податкового планування

Підприємство	Рік	Запропонований метод чи інструмент податкового планування	Ефект від реалізації концепції податкового планування	Коефіцієнт ефективності діяльності відділу з реалізації податкового планування підприємства	Коефіцієнт ефективності реалізації концепції податкового планування
ТзОВ «Гал-Дизайн»	2016	Податкові пільги	9130	4,16	0,0021
ТзОВ СУНП «Делім-Україна»	2017	Аутсорсинг	11940	1,196	0,0017

*Примітки: розраховано дисертантом*

У наслідок використання методів та інструментів податкового планування у 2016 р. ТзОВ «Гал-Дизайн» мало змогу досягти ефект від реалізації концепції податкового планування на суму 9310 грн. внаслідок використання податкових пільг з ПДВ. ТзОВ СУНП «Делім-Україна», використовуючи послуги аутсорсингової компанії у 2017 р, перевівши допоміжний персонал в штат цієї компанії, мало змогу зекономити 11940 грн. податкових платежів.

При здійсненні оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві необхідно дотримуватись етапів, наведених на рис. 3.9.

На першому етапі відділ податкового планування на підприємстві проводить аналіз існуючих методик та показників оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

На другому етапі за результатами аналізу відділ податкового планування здійснює відбір показників для оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві та узагальнює їх на певні групи.





Рис. 3.9. Етапи оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві

*Примітка: власна розробка*

На третьому етапі за допомогою обраних показників здійснюють розрахунок ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві. Оцінювання ефективності реалізації податкового планування здійснюють на етапі планування певних методів, інструментів та моделей податкового планування з метою прийняття рішень щодо доцільності їх застосування (впровадження). Також оцінювання ефективності реалізації податкового планування здійснюють на завершальному етапі з метою контролю та регулювання обраних методів, інструментів, моделей податкового планування, що дає змогу оцінити ефективність цих засобів з оптимізації податкових платежів так і самого відділу податкового планування та внести корективи до наступних (майбутніх) управлінських рішень.

На четвертому етапі здійснюють аналіз та коригування показників ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві, який дає змогу скоригувати середньотермінові та довготермінові податкові плани, так і плани розвитку господарської діяльності та вдосконалити систему планування і управління на підприємстві.

Реалізація певних методів, інструментів, моделей податкового планування необхідно здійснювати як під ретельним контролем самого процесу податкового планування, так і за всіма його виконавцями, що дає змогу своєчасно відреагувати на ризики.

При реалізації концепції податкового планування важливою є чітка та послідовна організація податкового планування на підприємстві. Тому з метою її ефективної реалізації необхідно учасників податкового планування забезпечити технологічними картами, розробленими на кожний метод, інструмент чи модель податкового планування. У свою чергу інформація щодо методів, інструментів і моделей податкового планування має бути конфіденційною і водночас зрозумілою. Доступ до неї повинні мати лише менеджмент і працівники підприємства, що безпосередньо або частково задіяні у реалізації концепції податкового планування на підприємстві, при цьому останні мають володіти неповною інформацією, а лише тією, яка дає змогу виконувати їхні функції. Для цього необхідно кожному виконавцеві розробити індивідуальні інструкції у вигляді технологічних карт податкового планування.

### **Висновки до третього розділу**

1. З метою послідовної та чіткої реалізації концепції податкового планування на підприємстві запропоновано використання ТКПП. Технологічна карта податкового планування – нормативний документ складений на кожен модель, метод чи інструмент оптимізації податкових платежів, що містить інструкції та рекомендації для здійснення податкового планування на підприємстві. Розроблення технологічних карт податкового планування на

підприємстві дає змогу на належному рівні забезпечити працівників підприємства, які виконують певні процеси (етапи) податкового планування, нормативними документами, що дає змогу зменшити ризики організації податкового планування на підприємстві та створити передумови для ефективної роботи підрозділів податкового планування. При формуванні цього документа базовим принципом буде те, що технологічні карти складають окремо на кожну модель чи інструмент оптимізації, згідно чинних норм податкового законодавства України.

2. Важливе значення має класифікація ТКПП. Для цілей податкового планування у роботі запропонована класифікація ТКПП за такими ознаками: тривалістю, структурою побудови, сферою використання, видом документації, об'єктами ПП, суб'єктами ПП. Для побудови ТКПП необхідно дотримуватись таких етапів: постановка завдання; аналіз ситуацій і нормативних актів; розробка моделей, методів та інструментів податкового планування; розрахунок за абсолютними і відносними показниками економії податків, що досягають при використанні моделі чи методу ПП; побудова технологічної карти.

3. Виділено основні елементи ТКПП, та для наочної ілюстрації теоретичних досліджень розглянуто методику розроблення ТКПП на прикладі «Технологічної карти застосування зміни термінів сплати податків».

4. Оцінювання економічної ефективності реалізації концепції податкового планування є важливим для прийняття керівництвом підприємства управлінських рішень щодо доцільності впровадження певних методів, інструментів, моделей та ТКПП. Інформація, отримана в результаті оцінювання ефективності податкового планування на підприємстві, дає змогу виявити слабкі сторони, недоліки та проблеми, які виникають у процесі реалізації концепції податкового планування й усунути їх, оцінити доцільність заходів покращення управління податковими платежами, внести корективи у методи, інструменти, моделі й ТКПП, оцінити ефективність роботи відділу податкового планування. У роботі досліджено показники для оцінювання ефективності

реалізації концепції податкового планування на підприємстві. Запропоновано розділити ці показники на такі групи: показники абсолютного та відносного зменшення податкових платежів підприємства; показники абсолютного та відносного відхилення податкового навантаження підприємства; показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства. Автором запропоновано показники для оцінювання ефективності методів, інструментів, моделей податкового планування, прогалин законодавства, альтернативних варіантів оподаткування, ТКПП.

5. Враховуючи часті зміни податкового законодавства, різні підходи щодо визначення як податкового навантаження так і ефективності податкового планування, існуючі методики для розрахунку ефективності реалізації концепції податкового планування необхідно переглядати та вдосконалювати. Тому на сьогоднішній день актуальним є дослідження усіх показників, які має змогу використовувати менеджмент підприємства для оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування, з метою прийняття якісних і оперативних управлінських рішень.

Основні результати досліджень наведені в даному розділі, опубліковані в (Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014b ; Оліховський, В.Я., 2014e; Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2015a; Olikhovskiy, V.YA and Zagorodniy, A.G. 2015b; Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017b; Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017d; Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2018a; Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2018b; Оліховський, В.Я., Загородній, А.Г., Вознюк, Г.Л. та Лучишин, Л.М. 2017)

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення важливого науково-практичного завдання, яке полягає у розробленні концептуальних засад, науково-методичних положень та практичних рекомендацій щодо реалізації концепції податкового планування на підприємстві. На основі вивчення матеріалів та проведення досліджень зроблено такі висновки.

1. Запропоновано використовувати системний підхід до податкового планування на підприємстві, який є основою концепції податкового планування. Концепція податкового планування – це система поглядів платників податків щодо максимального використання можливостей чинного законодавства з метою зменшення податкових платежів чи зміни терміну їх сплати і, відповідно, – збільшення доходів і прибутків суб'єктів господарювання. Концепція податкового планування на підприємстві базується на відповідних принципах, а її реалізують, використовуючи методи, інструменти та моделі оптимізації податкових платежів, що дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, підвищити ефективність планування податків, змінити термін чи оптимізувати податкові платежі.

2. Розвинуто спеціальні методи податкового планування, які доповнено та узагальнено у трьох групах (методи, що базуються на податкових пільгах, методи, в основі яких лежить використання альтернативних податкових та інших рішень, методи, використання яких зумовлене прогалинами податкового законодавства), обґрунтовано їх застосування через інструменти податкового планування, що дає змогу ефективно реалізувати концепцію податкового планування на підприємстві.

3. Удосконалено інструменти податкового планування, запропоновано етапи їх розроблення. Науково обґрунтовано взаємозв'язок між методами та інструментами податкового планування з метою ефективно реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

4. З метою послідовної та чіткої реалізації концепції податкового

планування на підприємстві запропоновано використання ТКПП, які дають змогу забезпечити процес податкового планування внутрішніми нормативними документами, зменшити ризики при реалізації концепції податкового планування та сформуванню передумови для ефективної діяльності підрозділів, які займаються податковою оптимізацією. Наведено класифікацію ТКПП, виділено основні їх елементи, етапи побудови та для наочної ілюстрації теоретичних досліджень розглянуто методику розроблення ТКПП на прикладі «Технологічної карти застосування зміни термінів сплати податків».

5. Обґрунтовано доцільність розділу показників оцінювання економічної ефективності податкового планування у такі групи: показники абсолютного та відносного зменшення податкових платежів підприємства, показники абсолютного та відносного відхилення податкового навантаження підприємства, показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства. Обґрунтовано показники для оцінювання ефективності методів, інструментів, моделей податкового планування, прогалін законодавства, альтернативних варіантів оподаткування, ТКПП. Інформація, отримана в результаті оцінювання ефективності податкового планування на підприємстві, дає змогу виявити переваги чи слабкі сторони, недоліки та проблеми, які виникають у процесі реалізації концепції податкового планування й усунути їх, оцінити доцільність заходів покращення управління податковими платежами, внести корективи у методи, інструменти, моделі й ТКПП, оцінити ефективність роботи відділу податкового планування.

6. Запропоновано показник ефекту від реалізації податкового планування розраховувати як різницю між зміною в податкових платежах підприємства протягом звітного періоду та сумою зміни податкових платежів внаслідок зміни об'єкту оподаткування та сумою зміни податкових платежів внаслідок зміни ставки оподаткування.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адонін, С.В. 2012. *Реалізація податкової політики України в умовах її реформування*. Кандидат економічних наук. Буковинський державний фінансово-економічний університет.
2. Азрилиян, А.Н., 2003. *Новый экономический и юридический словарь*. Москва: Институт новой экономики.
3. Акулинин, Д.Ю., 2002. *Оптимизация налоговых платежей: практические рекомендации по налоговому планированию в 2002 г.* Москва: Современная экономика и право.
4. Акчурина, Е.В., 2003. *Оптимизация налогообложения*. Москва: ОСЬ-89.
5. Аникин, Б.А., и Рудая, И.Л. 2009. *Аутсорсинг и аутстаффинг: высокие технологии менеджмента*. 2 – е изд., перераб. и доп. Москва: ИНФРА.
6. Аранчій, В.І. та Мисник, Т.Г., 2013. Податкове навантаження та методологічні основи його виміру. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії: серія економічні науки*, 2 (7), с. 21–27.
7. Атаменко, І.Б., 2010. *Ефективність методів податкового планування* [online]. Доступно: <<https://www.legalalliance.com.ua/publikacii/nalogovoe-planirovanie-i-resenie-nalogovyh-sporov/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].
8. Балакирев, Н.Н. и Литвиненко, А.Н., 2007. *Налоговое планирование на предприятии*. Санкт-Петербург: ИВЭСЭП.
9. Барулин, С.В., Ермакова, Е.А. и Степаненко, В.В., 2007. *Налоговый менеджмент*. Москва: Омега-Л.
10. Барулин, С.В., Ермакова, Е.А. и Степаненко, В.В., 2008. *Налоговый менеджмент*. Москва: Омега-Л.
11. Белоусова, С.В., 2007. *Оптимизация и минимизация налогообложения: готовые способы экономии*. Москва: Вершина.
12. Берник, В.Р., Брызгалин, А.В. и Головкин, А.Н., 2007. *Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика*. Москва: Юрайт.

13. Бець, М.Т. та Клим, Н.М., 2007. Оптимізація податкового планування на підприємствах України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*, 605, с. 55–61.
14. Бечко, П.К. та Лиса, Н.В. 2009. *Податковий менеджмент*. Київ: Центр учбової літератури.
15. Бланк, И.А., 1998. *Управление прибыль*. Київ: Ника центр.
16. Бланк, И.А., 2007. *Управление прибылью*. 3-е изд., перераб. и доп. Киев: Ника центр.
17. Боброва, А.В. и Головецкий, Н.Я. 2005. *Организация и планирование налогового процесса*. Москва: Изд-во «Экзамен».
18. Бойко, Л.Г., 2013. *Облікова політика підприємства*. Харків: ХНАМГ.
19. Большухина, И.С., 2011. *Налоговое планирование*. Ульяновск: УЛГТУ
20. Боярова, О.А. та Кузик, Н.П., 2010. Резерв сумнівних боргів як обачний інструмент впливу на діяльність підприємства. *Облік і фінанси АПК*, 4, с. 41 – 44.
21. Брызгалин, А.В. 2005. *Практическая налоговая энциклопедия*. Том 1. [online]. Доступно: <<http://www.twirpx.com/>> [Дата обращения 14 ноября 2017].
22. Брызгалин, А.В., Барник, В.Р., Головкин, А.Н. и Брызгалин, В.В., 2001. *Методы налоговой оптимизации*. Москва: «Аналитика-Пресс».
23. Букина, Г.Н., 2002. Организация и методы налогового планирования. *ЭКО*, 7, с. 46–61.
24. Бусел, В.Т., 2005. *Великий тлумачний словник сучасної української мови*. Київ, Ірпінь: ВТФ «Перун».
25. Бусел, В.Т., 2009. *Великий тлумачний словник сучасної української мови*. Київ, Ірпінь: ВТФ «Перун».
26. Бутенко, К.В., 2014 *Організація оперативного податкового планування на промисловому підприємстві*. Кандидат економічних наук. Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця.
27. Верига, Ю.А. та Орищенко, М.М., 2011. *Резервування капіталу: облік, аудит та звітність*. Полтава: РВ ПУЕТ.



28. Верига, Ю.А., Кулик, В.А., Ночовна, Ю.О. та Іванюк, С.Ю., 2015. *Облікова політика підприємства*. Київ: «Центр учбової літератури».
29. Верховна Рада України. 1984. *Кодекс України про адміністративні правопорушення № 8073-Х*. [online]. Доступно: <<http://zakon.rada.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].
30. Верховна Рада України. 1991. *Закон України «Про господарські товариства» № 1576-ХІІ* [online]. Доступно: < <http://zakon.rada.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].
31. Верховна Рада України. 1995. *Закон України «Про оплату праці» № 108/95-ВР* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>> [Дата звернення 14 листопада 2017].
32. Верховна Рада України. 1999. *Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-ХІV* [online]. Доступно: <<http://zakon.nau.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].
33. Верховна Рада України. 1999. *Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» № 237*. [online]. (Останнє оновлення). Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-00>> [Дата звернення 14 листопада 2017].
34. Верховна Рада України. 1999. *Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»» № 246*. [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-00>> [Дата звернення 14 листопада 2017].
35. Верховна Рада України. 1999. *Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»» № 318*. [online]. Доступно: < <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-00>> [Дата звернення 14 листопада 2017].
36. Верховна Рада України. 2000. *Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» № 1775-ІІІ*. [online]. Доступно: <<http://zakon.rada.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

37. Верховна Рада України. 2000. *Наказ економіки України «Про Порядок розробки та затвердження технологічної документації на фірмові страви, кулінарні та борошняні кондитерські вироби на підприємствах громадського харчування» № 210.* [online]. (Втратив чинність). Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-00>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

38. Верховна Рада України. 2000. *Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»» № 601.* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-00>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

39. Верховна Рада України. 2000. *Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»» № 92.* [online]. (Останнє оновлення). Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-00>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

40. Верховна Рада України. 2000. *Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»» № 20* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-00>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

41. Верховна Рада України. 2001. *Кримінальний кодекс України № 2341-III* [online]. Доступно: <<http://zakon.rada.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

42. Верховна Рада України. 2001. *Наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Державного комітету молодіжної політики; спорту і туризму України «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з організації іноземного, внутрішнього, зарубіжного туризму, екскурсійної діяльності» № 7/62.* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0103-01>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

43. Верховна Рада України. 2001. *Наказ Міністерства фінансів України*

«Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» № 205. [online]. Доступно: <<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

44. Верховна Рада України. 2003. *Господарський кодекс України № 436-IV*. [online]. Доступно: <<http://zakon.rada.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

45. Верховна Рада України. 2003. *Цивільний кодекс України № 435- IV від 16.01.2003р.* [online]. Доступно: <<http://zakon.rada.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

46. Верховна Рада України. 2004. *Постанова пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» № 15*. [online]. Доступно: < <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04> > [Дата звернення 14 листопада 2017].

47. Верховна Рада України. 2005. *Наказ Міністерства палива і енергетики України «Про затвердження та введення в дію нормативного документа «Типові технологічні карти на капітальний ремонт та технічне обслуговування електричних мереж напругою 0,4 - 20 кВ» № 441*. [online]. Доступно: <[http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN16542.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN16542.html)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

48. Верховна Рада України. 2006. *Наказ Міністерства палива і енергетики України «Про затвердження та введення в дію нормативного документа «Типові технологічні карти на капітальний ремонт та технічне обслуговування електричних мереж напругою 0,4 - 20 кВ (обладнання ТП, РП)»: наказ Міністерства палива і енергетики України» № 493* [online]. Доступно: <[http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN24824.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN24824.html)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

49. Верховна Рада України. 2006. *Наказ Міністерства палива і енергетики України «Про затвердження та введення в дію нормативного документа «Типові технологічні карти на капітальний ремонт та технічне обслуговування електричних мереж напругою 0,4 - 20 кВ. Кабельні лінії»» № 434*. [online].

Доступно: < [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN24790.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN24790.html)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

50. Верховна Рада України. 2006. *Наказ Міністерства палива та енергетики «Про затвердження та надання чинності нормативному документу Мінпаливенерго України «Правила розроблення нормативних документів»» № 56* [online]. Доступно: <[http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN20041.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN20041.html)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

51. Верховна Рада України. 2006. *Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України «Про затвердження Правил організації та виконання авіаційних робіт у сільському та лісовому господарстві» № 1179.* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0286-07>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

52. Верховна Рада України. 2007. *Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України «Про затвердження Правил технічної експлуатації наземних засобів радіотехнічного забезпечення в цивільній авіації України» № 381.* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-07>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

53. Верховна Рада України. 2008. *Закон України «Про акціонерні товариства» № 514-VI від 17.09.2008 р.* [online]. Доступно: <<http://zakon.rada.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

54. Верховна Рада України. 2008. *Лист Міністерства фінансів України «Щодо схем мінімізації сплати податків очима МФУ» № 31-20010-3-8/3337.* [online]. Доступно: <<http://zakon.nau.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

55. Верховна Рада України. 2009. *Наказ Державного комітету лісового господарства України «Про затвердження Правил рубок головного користування» № 364* [online]. Доступно: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-10>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

56. Верховна Рада України. 2010. *Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>> [Дата звернення

14 листопада 2017].

57. Верховна Рада України. 2010. *Наказ Державного комітету України з промислової безпеки; охорони праці та гірничого нагляду «Про затвердження Правил охорони праці під час розробки родовищ корисних копалин відкритим способом» № 61.* [online]. Доступно: <<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0356-10>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

58. Верховна Рада України. 2010. *Податковий кодекс України № 2755-VI.* [online]. Доступно: <<http://zakon.rada.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

59. Верховна Рада України. 2010. *Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин» № 1235* [online]. Доступно: <<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010-%D0%BF>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

60. Верховна Рада України. 2012. *Закон України «Про адміністративні послуги» № 5203-VI.* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

61. Верховна Рада України. 2012. *Наказ Міністерства надзвичайних ситуацій України «Про затвердження Правил сертифікації фахівців з неруйнівного контролю» № 1387* [online]. Доступно: <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0010-13>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

62. Верховна Рада України. 2013. *Конституція України № 254к/96-ВР.* [online]. Доступно: <<http://zakon.rada.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

63. Верховна Рада України. 2013. *Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» № 574.* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-00>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

64. Верховна Рада України. 2013. *Наказ Міністерства інфраструктури України «Про затвердження Правил надання послуг у морських портах України» № 348.* [online]. Доступно: <<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1401-13>> [Дата

звернення 14 листопада 2017].

65. Верховна Рада України. 2013. *Наказ Міністерства охорони здоров'я України «Про затвердження технологічних карток адміністративних послуг Міністерства охорони здоров'я України» № 501.* [online]. Доступно: <[http://www.moz.gov.ua/ua/portal/dn\\_20130612\\_0501.html](http://www.moz.gov.ua/ua/portal/dn_20130612_0501.html)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

66. Верховна Рада України. 2013. *Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» № 635* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0286-07>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

67. Верховна Рада України. 2013. *Наказ Міністерства юстиції України «Про затвердження інформаційних та технологічних карток адміністративних послуг з видачі Міністерством юстиції України свідоцтва (повторного свідоцтва) про право на зайняття нотаріальною діяльністю, а також свідоцтва про право на здійснення діяльності арбітражного керуючого (розпорядника майна, керуючого санацією, ліквідатора)» № 596/55.* [online]. Доступно: <<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v596-323-13>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

68. Верховна Рада України. 2013. *Наказ Міністерства юстиції України «Про затвердження інформаційної та технологічної карток адміністративної послуги з видачі Міністерством юстиції України свідоцтва про акредитацію центру сертифікації ключів: наказ Міністерства юстиції України» № 900/5.* [online]. Доступно: <<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0900323-13>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

69. Верховна Рада України. 2013. *Наказ Фонду державного майна «Про затвердження Технологічної карти адміністративної послуги з реєстрації договорів концесії державного майна» № 591.* [online]. Доступно: <[http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN85605.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN85605.html)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

70. Верховна Рада України. 2013. *Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження вимог до підготовки технологічної карта адміністративної послуги» № 44*. [online]. Доступно: <<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/44-2013-%D0%BF>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

71. Викторова, Н.Г., 2015. *Методология и инструментарий управления налогообложением и налоговыми рисками на макро- и микроуровня*. Доктор економічних наук. Санкт-Петербурзький державний торговель-економічний університет.

72. Вилкова, Е.С. и Романовский, М.В, 2004. *Налоговое планирование*. Санкт-Петербург: Питер.

73. Вилкова, Е.С., 2011. *Налоговое планирование*. Москва: Издательство Юрайт.

74. Вилкова, Е.С., 2014. *Налоговое планирование*. Москва: Издательство Юрайт.

75. Вишневикий, В.П. и Веткин, А.С., 2003. *Уход от уплаты налогов: теория и практика*. Донецк: НАН України. Інститут Економіки промисловості.

76. Вишневикий, В.П. ред., 2006. *Налогообложение: теории, проблемы, решения*. Донецк: ДонНТУ, ІЕП НАН України.

77. Ворнова, Л.К. ред., 2011. *Словник фінансово-правових термінів*. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ: Алерта.

78. Гавриловський, О.С., 2013. Особливості оподаткування резерву сумнівних боргів. *Економічні науки*, 10 (1), с. 125–133.

79. Галкін, І.Г., 2006. *Організаційно-правові засади податкового планування з використанням зон зі спеціальним режимом оподаткування*. Кандидат юридичних наук. Київський національний університет внутрішніх справ.

80. Глубокова, Н.Ю., 2006. *Налоговое планирование*. Москва: Московский государственный университет экономики, статистики и информатики.

81. Глуценко, Я.І., 2005. *Податкове планування в системі управління підприємством*. Кандидат економічних наук. Донецький державний університет

економіки і торгівлі ім. М.Туган-Барановського.

82. Гойло, Н.В., 2014. *Бухгалтерський облік і контроль стану внутрішньогрупових розрахунків на підприємствах: організація та методика*. Кандидат економічних наук. Житомирський державний технологічний університет.

83. Горб, В.А., 2005. *Управління податковими платежами підприємства*. Кандидат економічних наук. Приазовський державний технічний університет.

84. Гринчук, Ю.С. та Гринчук, В.Ю., 2011. Податкове планування як складова податкового менеджменту. *Інвестиції: практика та досвід*, 22, с. 48–50.

85. Гудков, Ф.А., 2004. *Вексельные схемы минимизации налогообложения*. Москва: МЦФЭР.

86. Гусева, Т.А., 2006. *Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование*. Москва: Волтерс Клувер.

87. Дадашев, А.З. и Кирина, Л.С., 2004. *Налоговое планирование в организации*. Москва: Книжный мир.

88. Державна казначейська служба України, 2017 [online] Доступно: <<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=400657>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

89. Державна служба статистики України, 2017 [online] Доступно: <<http://www.ukrstat.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

90. Державна Фіскальна служба України. 2005. *Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження методичних рекомендацій щодо розподілу платників податків за категоріями уваги та їх супроводження органами державної податкової служби» № 373* [online]. Доступно: <<http://zakon.rada.gov.ua/>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

91. Державна Фіскальна служба України. 2009. *Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку формування та подання органами державної податкової служби описів схем мінімізації (оптимізації) податкових зобов'язань платників податків до Автоматизованого реєстру схем» № 406*. [online]. Доступно: <http://ligazakon.ua/> [Дата звернення 14



листопада 2017].

92. Державна Фіскальна служба України. 2010. *Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо встановлення загрози виникнення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів ДПС для розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань» № 72.* [online]. (Втратив чинність). Доступно: <<http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0072225-10>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

93. Держспоживстандарт України, 1992. ДСТУ 2090-92 *Технологія лісозаготівельної промисловості. Терміни та визначення.* [online]. Доступно:<[http://uas.org.ua/index.php?option=com\\_terminus&Itemid=194&task=view&id=33672](http://uas.org.ua/index.php?option=com_terminus&Itemid=194&task=view&id=33672)>[Дата звернення 14 листопада 2017].

94. Держспоживстандарт України, 1994. ДСТУ 2960-94 *Організація промислового виробництва. Основні поняття. Терміни та визначення.* [online]. Доступно: <[http://www.ukrindnc.org.ua/index.php?option=com\\_terminus&Itemid=191&task=view&id=26728](http://www.ukrindnc.org.ua/index.php?option=com_terminus&Itemid=191&task=view&id=26728)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

95. Держспоживстандарт України, 1996. ДСТУ 3430-96 *Перевезення повітряним транспортом. Терміни та визначення.* [online]. Доступно: [http://document.ua/perevezennja-povitrjanim-transportom\\_-termini-ta-viznachennj-std1588.html](http://document.ua/perevezennja-povitrjanim-transportom_-termini-ta-viznachennj-std1588.html) [Дата звернення 14 листопада 2017].

96. Джаарбеков, С.М., 2005. *Методы и схемы оптимизации налогообложения.* Москва: МЦФЭР.

97. Дідковська, Л.Г. та Гордієнко, П.Л., 2007. *Менеджмент.* Київ: Алерта, КНТ.

98. Дідух, О.В., 2014. *Розвиток аутсорсингової діяльності на машинобудівних підприємствах.* Львів, Національний університет «Львівська політехніка.

99. *Довідник № 88/1 податкових пільг, що є втратами доходів бюджету,* 2018. [online]. Доступно: <<http://www.dtkk.com.ua/show/0sid057.html>> [Дата звернення 14 квітня 2018].

100. *Довідник № 88/2 інших податкових пільг*, 2018. [online]. Доступно: <<http://www.dtkk.com.ua/show/0sid057.html>> [Дата звернення 14 квітня 2018]
101. Долгальов, В.Ю. 2011. *Податковий контроль в системі державного управління соціально-економічним розвитком регіону*. Кандидат економічних наук. Донецький державний університет управління.
102. Евстигнеев, Е.Н., 2008. *Налоги и налогообложение*. Санкт-Петербург: ООО «Питер Пресс».
103. Есенеєв, М.М., 2010. *Формирование и развитие налогового менеджмента организации*. Кандидат економічних наук. Ростовский государственный экономический университет (РИНХ).
104. Євченко, Н.Г., 2009. *Розвиток податкового менеджменту в системі управління діяльністю банку*. Кандидат економічних наук. Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного Банку України».
105. Єлісеєв, А.В. та Підлужний, М. П. 2008. *Податкове планування*. Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-клуб».
106. Єлісеєв, А.В. та Підлужний, М.П., 2003. *Податкове планування. Мінімізація податків законними способами*. Львів, Центр Бізнес-Сервісу.
107. Єлісеєв, А.В., 2003. *Податкове планування на підприємстві*. Кандидат економічних наук. Національний університет «Львівська політехніка».
108. Єріс, Л.М., 2004. Податкове планування як засіб збільшення фінансових ресурсів підприємств. *Актуальні проблеми економіки*, 2, с.76–86.
109. Єрхоїн, К., Леснікова, О., Романов, О. та Єлінек, Е., 2007. *Податкове планування. Практичні поради*. Київ: Книги для бізнесу.
110. Єфіменко, Т. І. та Соколовська А. М. ред., 2013. *Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи*. Київ: ДННУ «Академія фінансового управління».
111. Єфіменко, Т.І., 2010. *Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія*. Том 3. Київ: Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ, ДННУ «Академія фінансового управління».

112. Забаренко, Ю.О., 2008. *Економічний механізм податкового планування на промисловому підприємстві*. Кандидат економічних наук. Національна академія наук України Інститут економіки промисловості.
113. Загородній, А.Г. та Партин, Г.О., 2009. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства. *Фінанси України*, 9 (166), с. 87–97.
114. Загородній, А.Г. та Вознюк, Г.Л., 2003. *Податки, збори, обов'язкові платежі*. 2-е, виправлене та доповнене. Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «Інтелект+» Інститут післядипломної освіти), «Інтелект - Захід».
115. Загородній, А.Г. та Вознюк, Г.Л., 2005. *Фінансово-економічний словник*. Львів: Видавництво Львівської політехніки.
116. Загородній, А.Г. та Вознюк, Г.Л., 2011. *Фінансово-економічний словник*. 3-є вид., доп. і перероб. Львів: Видавництво Львівської політехніки.
117. Загородній, А.Г. та Єлісеєв, А.В., 2003. *Податки та податкове планування підприємницької діяльності*. Львів, Центр Бізнес-Сервісу.
118. Загородній, А.Г. та Федішин, Н.І., 2010. Принципи податкового планування. *Проблеми економіки та управління*. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*, 668, с. 272-280.
119. Загородній, А.Г. та Федішин, Н.І., 2011. Критерії ефективності податкового планування суб'єктів господарювання. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*, 722, с. 70 – 76.
120. Замасло, О.Т. 2004. *Організація управління оподаткуванням на промислових підприємствах України*. Кандидат економічних наук. Львівський національний університет імені Івана Франка.
121. Західна Консалтингова Група, 2013. *Аутстаффінг - забезпечення персоналом*. [online]. Доступно: <<http://www.zkg.ua/buhgalterski-poslugi/poslugi-buhgaltera-buhgalterskiy-outsorsing.html> [Дата звернення 14 листопада 2017].
122. Злобина, Л.А. и Стажкова, М.М., 2003. *Оптимизация налогообложения экономического субъекта*. Москва: Академический Проект.

123. Иванов, Ю.Б. и Тищенко, А.Н., 2006. *Современные проблемы налоговой политики*. Харьков: ИД «ИНЖЭК».
124. Иванов, Ю.Б. Карпова В.В. и Карпов, Л.Н., 2006. *Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий*. Харьков: ИД «ИНЖЭК».
125. Иванов, Ю.Б. ред., 2006. *Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів*. Харків: ВД «ИНЖЕК».
126. Иванов, Ю.Б. ред., 2010. *Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту*. Харків: ХНЕУ.
127. Иванов, Ю.Б. та Єськов, О.Л., 2007. *Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект*. Харків: ВД «ИНЖЕК».
128. Иванов, Ю.Б., Крисовати, А.І., Кізима, А.Я. та Карпова, В.В., 2008. *Податковий менеджмент*. Київ: Знання.
129. Иванов, Ю.Б., Крисоватий, А.І. та Десятнюк, О. М., 2006. *Податкова система*. Київ: Атіка.
130. Иванов, Ю.Б., Тищенко, О.М., Дорожкіна, Г.М., Зима, О.Г. та Карпова, В.В., 2007. *Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування*. Харків: ВД «ИНЖЕК».
131. Калінеску, Т.В., Романовська, Ю.А. та Альошкін, В.С., 2009. *Моніторинг податкових ризиків*. Луганськ: Вид-во СНУ ім. В.Даля.
132. Калініченко, Г.В., 2012. Поняття, сутність та функції податкового векселя. *Форум права*, 2, с. 301 – 307.
133. Карпова, В.В, 2012. *Оптимізація податкових платежів*. Харків: Фактор.
134. Карпова, В.В. 2005. *Формування системи податкового планування на підприємстві*. Кандидат економічних наук. Харківський національний економічний університет.
135. Карпушенко, М.Ю., 2011. *Організація обліку*. Харків: ХНАМГ.
136. Кеменяш, І.Г., 2011. *Управління податковою безпекою суб'єктів підприємництва в Україні*. Кандидат економічних наук. Львівська державна фінансова академія.

137. Київська міська рада. 2004. *Рішення Київської міської рада «Про затвердження Порядку проведення екскурсійної діяльності у м. Києві» № 89/1299* [online]. Доступно: <[http://kmr.gov.ua/decrees\\_gol.asp?Id=5683](http://kmr.gov.ua/decrees_gol.asp?Id=5683)> [Дата звернення 14 листопада 2017].
138. Клебанова, Т.С. та Ястребова Г.С., 2009. *Моделювання податкового навантаження підприємства в умовах трансформаційної економіки*. Харків: ВД «ІНЖЕК».
139. Ковальчук, К.Ф. та Рева, Т.М., 2000. *Налоговий менеджмент промислового підприємства*. Днепропетровск: Інститут технологій.
140. Козенкова, Т.А., 2000. *Налоговое планирование на предприятии*. Москва: Изд-во «АиН».
141. Колеснікова, О.М., 2011. *Проблемні питання обліку резерву сумнівних боргів в контексті Податкового кодексу України*. [online]. Доступно: <<http://www.economy.nauka.com.ua/?Op=1&z=772>> [Дата звернення 14 листопада 2017].
142. Корецька, С.О., 2011. Удосконалення методів податкового планування на підприємстві. *Агросвіт*, 19, с. 31-36.
143. Корягін, М.В. та Брич, М., 2010. Облік, аналіз і контроль розрахунків за податками і платежами в системі управління підприємством *Економічний аналіз*, 6, с. 251 – 253.
144. Крисоватий, А. І. та Кізима, А.Я., 2004. *Податковий менеджмент*. Тернопіль: Карт-Бланш.
145. Крисоватий, А. І., Кізима, А.Я. та Маслій, В. В., 2011. *Планування та прогнозування податкових надходжень*. Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ.
146. Крисоватий, А.І. та Десятнюк, О.М., 2004. *Податкова система*. Тернопіль: Карт-Бланш .
147. Кудріна, О.Ю. 2010. *Планування податкових трансакційних витрат промислового підприємства*. Кандидат економічних наук. Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля.
148. Кузьменко, Г.І., 2012. *Обліково-інформаційне забезпечення оцінки*

*податкового потенціалу суб'єкту господарювання*. Кандидат економічних наук. Одеський національний економічний університет.

149. Кузьмін, О.Є. та Мельник, О.Г., 2003. *Теоретичні та прикладні засади менеджменту*. Львів: «Інтелект-Захід».

150. Кулик, В.А., 2014. *Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку*. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014.

151. Куцин, Є.М., 2011. Теоретичні та прикладні аспекти аутсорсингу. *Вісник Хмельницького національного університету*, 1, с. 213–217.

152. Лаговська, О.А., 2012. *Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія*. Житомир: ЖДТУ.

153. Лебедзевич, Я.В., 2012. Облікова політика як інструмент мінімізації оподаткування прибутку та узгодження економічних інтересів. *Вісник ЖДТУ*, 2 (60), с. 218–223.

154. Лень, В.С. та Гливенко, В.В., 2008. *Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика*. 3-тє вид. Київ: Центр учбової літератури.

155. Лермонтов, Ю.М., 2008. *Оптимизация налогообложения. Рекомендации по исчислению и уплате налогов*. Москва: Налоговый вестник

156. Литвиненко, Я.В., 2003. *Податкова політика*. Київ: МАУП.

157. Лісовий, А.В. та Лісова, Т.А., 2013. Податковий менеджмент: проблеми та перспективи розвитку. *Сталий розвиток економіки*, 2, с. 267–269.

158. Лукаш, Ю.А., 2009. *Оптимизация налогов. Методы и схемы. Полное практическое руководство*. Москва: ГроссМедиа, 2009.

159. Магопєць, О.А., 2009. Методологічні підходи до організації податкового планування на підприємстві. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*, 16, ч. II, 178–181.

160. Майбуров И.А. и Иванов, Ю.Б. ред., 2012. *Налоговые системы. Методология развития*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА.

161. Майбуров, И.А. та Иванов, Ю.Б. ред., 2015. *Налоговые льготы. Теория и практика применения*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА.

162. Майбуров, И.А., ред., 2010. *Налоги и налогообложение*. 4-е изд.,

перераб. и доп. Москва: ЮНИТИ-ДАНА.

163. Максимова, Т.Н. 2011. *Налоговое планирование*. [online]. Доступно: <<http://www.twirpx.com/>> [Дата обращения 14 ноября 2017].

164. Максимова, В.Ф., 2012. *Бухгалтерський облік*. Одеса: ОНЕУ.

165. Мартиненко, В.П., 2013. Оцінка ефективності податкового планування підприємств. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*, 9(1), с. 15-20. [online]. Доступно: < [http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer\\_2013\\_9\(1\)\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2013_9(1)_5)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

166. Мартиненко, В.П., 2014. Елементи оцінки ефективності податкового планування підприємств. В: *Актуальні проблеми економічного та соціального розвитку підприємств харчової промисловості: програма і матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції*, Київ, Україна, 24–25 квітня 2014, Київ: НУХТ, 2014.

167. Маршалок, Т.Я., 2011. *Фіскально-регулююча парадигма податкового навантаження*. Кандидат економічних наук. Тернопільський національний економічний університет.

168. Меліхова, Т.О. та Єрмоменко, М.Р., 2012. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. *Економічний вісник Донбасу*, 1 (27), с. 150 – 155.

169. Мельник, В.М., 2006. *Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу*. Київ: Комп'ютерпрес.

170. Мигунова М.И. и Цыркунова, Т.А., 2007. *Оценка финансовых рисков в налоговом планировании*. Краснояр. гос. торг.-экон. ин-т. – Красноярск.

171. Мигунова, М.И., 2006. *Финансовые риски в налоговом планировании*. Кандидат экономических наук. Новосибирский государственный университет экономики и управления.

172. Митюкова, Э.С., 2011. *Налоговое планирование: анализ реальных схем*. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Эксмо.

173. Мороз, Ю.Ю., 2012. *Бухгалтерський облік та аналітичне забезпечення*

моніторингу економічного потенціалу підприємства. Житомир, Житомирський національний агроекологічний університет.

174. Мочерний, С.В., 2002. *Економічна енциклопедія: у трьох томах*, Том 3, Київ: Видавничий центр «Академія».

175. Мочерний, С.В., 2006. *Економічний словник енциклопедія: у двох томах*, Том 2, Львів: Видавництво «СВІТ».

176. Муравьев, В.В. 2001. *Организация налогового планирования на предприятии*. [online]. Доступно: <[https://www.cfin.ru/press/afa/2001-2/11\\_mur.shtml](https://www.cfin.ru/press/afa/2001-2/11_mur.shtml)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

177. Мусієнко, О.І., 2005. *Міжнародне корпоративне податкове планування в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю компаній*. Кандидат економічних наук. Національний університет імені Тараса Шевченка.

178. Непочатенко, О.О. та Мельничук, Н.Ю., 2013. *Фінанси підприємств*. Київ: ЦУЛ.

179. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2013. Зміна термінів сплати податків як елемент податкового планування. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: «Економічні науки»*, 2(2), с.71-76.

180. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014а. Використання облікової політики в податковому плануванні. В: *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: III Міжнародна науково-практична конференція присвячена 70-річчю кафедри обліку підприємницької діяльності*. Київ, Україна, 3-4 Квітень 2014. Київ: КНЕУ.

181. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014б. Застосування технологічних карт у податковому плануванні. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи: Міжнародна науково-практична конференція*. Кам'янець-Подільський, Україна, 23 Жовтень 2014. Тернопіль: Крок.

182. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014с. Використання резервів у податковому плануванні. В: *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: II Міжнародна науково-практична конференція*.



Львів, Україна, 24-25 Жовтень 2014. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

183. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2015а. Технологічні карти податкового планування В: Н. Ronka і А. Zahorodnego А. Г., ред. *Wubrane zagadnienia wspolczesnej rachunkowosci w Polsce i na Ukraine*. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej. с. 263-276.

184. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2015с. Суть ризиків податкового планування. В: *Теорія і практика сучасної економіки: XVI Міжнародна науково-практична конференція*. Черкаси, Україна, 19 Листопад 2015. Черкаси: ЧДТУ.

185. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017а. Принципи податкового планування. В: *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: III Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 27-28 Квітень 2017. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

186. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017б. Технологічні карти як інструмент покращення якості податкового планування суб'єктів господарювання. В: *Управління якістю в освіті та промисловості: досвід, проблеми та перспективи: III Міжнародна науково-практична конференція пам'яті професора Петра Столярчука*. Львів, Україна, 11-12 Травень 2017. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

187. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017д. *Податкове планування*. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

188. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2018а. Показники оцінювання економічної ефективності реалізації концепції податкового планування В: *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України: XII Всеукраїнська науково-практична конференція*. Одеса, Україна, 31 Травень – 1 Червень 2018. року: Одеса: Бондаренко М.О.

189. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2018б. Оцінювання економічної ефективності використання технологічних карт податкового планування В: *Фінансовий ринок: інституції та інструменти: XVII Міжнародна наукова конференція*. Львів, Україна, 3-6 Червень 2018. Львів: Видавництво

Львівської політехніки.

190. Оліховський, В.Я., 2008. Внутрішньовиробниче податкове планування в системі оптимізації податкового навантаження на підприємство. В: *Маркетинг та логістика в системі менеджменту: VII Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 6-8 Листопад 2008. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

191. Оліховський, В.Я., 2009а. Напрями реалізації внутрішньовиробничого податкового планування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 647, с.146-151.

192. Оліховський, В.Я., 2009б. Напрями внутрішньовиробничого податкового планування. В: *Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України: Наукова конференція аспірантів, пошукувачів та магістрів*. Львів, Україна, 26 Лютий 2009. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

193. Оліховський, В.Я., 2010а. Вплив структури витрат на податкове навантаження підприємства. В: *Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні: Міжнародна науково-практична конференція*, Тернопіль, Україна, 23-24 Квітень 2010. Тернопіль: Крок.

194. Оліховський, В.Я., 2010б. Розрахунок сумарного податкового навантаження виробництва певного виду продукції. В: *Nastoleni moderni vedy: VI mezinarodna vedecko – prakticka conference – 2010, Dil 2. Ekonomicke vedy*, Praha, Česká republika, 29 Září - 05 Říjen 2010. Praha: Publishing House «Education and Scienoe».

195. Оліховський, В.Я., 2010с. Методика розрахунку сумарного податкового навантаження виробництва певного виду продукції. *Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту*. Серія: «Економіка і менеджмент», 2(8), с. 95-101.

196. Оліховський, В.Я., 2011а. Податкове навантаження певного виду продукції. В: *Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими*

структурами: II Наукова конференція аспірантів, пошукувачів та магістрів. Львів, Україна, 17-18 Березень 2011. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

197. Оліховський, В.Я., 2011b. Види податкового планування. В: *Сучасні проблеми економіки та менеджменту: Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 10-12 Листопад 2011. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

198. Оліховський, В.Я., 2012. Теоретичні аспекти податкового планування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку»*, 722, с.177-181.

199. Оліховський, В.Я., 2013a. Моделі поведінки платників податків. В: *Naukowa przestrzen Europy – 2013: IX Międzynarodowa naukowa-praktyczna konferencji Ekonomiczne nauki, Przemysł, Polska*, 07-15 Kwiecień 2013. Przemysł: Nauka i studia.

200. Оліховський, В.Я., 2013b. Використання методу відтермінування (розтермінування) грошових зобов'язань (податкового боргу) в податковому плануванні. В: *Інновації в маркетингу: теорія і практика: Міжнародна науково-практична конференція*. Одеса, Україна, 17-18 Травень 2013. Одеса: ЦЕДР.

201. Оліховський, В.Я., 2013c. Аутсорсинг персоналу як елемент податкового планування. В: *Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин: Міжнародна науково-практична конференція*. Севастополь, Україна, 16-18 Травень 2013. Сімферополь: ТНУ ім. В.І. Вернадського.

202. Оліховський, В.Я., 2014a. Податкове навантаження на оплату праці та його оптимізація. В: *Проблеми підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах ринкового середовища: III Всеукраїнська науково-практична конференція*. Дніпропетровськ, Україна, 24 Березень 2014. Дніпропетровськ: Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля.

203. Оліховський, В.Я., 2014b. Резерв сумнівних боргів як інструмент

податкового планування. В: *Соціально-економічна інтеграція України у глобальну інноваційну економіку: досвід підприємств і регіонів: Міжнародна науково-практична конференція*. Черкаси, Україна, 26-27 Вересень 2014. Черкаси: ЧДТУ.

204. Оліховський, В.Я., 2014с. Визначення складу та порядку створення резерву (забезпечень) майбутніх витрат і платежів як інструмент податкового планування. В: *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: III Міжнародна науково-практична конференція*. Тернопіль, Україна, 10-11 Жовтень 2014. Тернопіль: ТНЕУ.

205. Оліховський, В.Я., 2014d. Використання резервів як інструменту податкового планування. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: «Економічні науки»*, 7(3), с.140-144.

206. Оліховський, В.Я., 2014е. Технологічні карти та можливості їх використання у податковому плануванні. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*, Серія: «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 794, с.295-304.

207. Оліховський, В.Я., 2014f. Шляхи оптимізації податкового навантаження на оплату праці. *Бізнес Інформ*, 6, с.218-222.

208. Оліховський, В.Я., 2015а. Методи та інструменти податкового планування. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств: Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 20 Березень 2015. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

209. Оліховський, В.Я., 2016а. Теоретичні аспекти податкової конкуренції. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств: II Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 18 Березень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

210. Оліховський, В.Я., 2016b. Податкова конкуренція як напрям оптимізації податкових платежів. *Облік і оподаткування: реалії та перспективи: Всеукраїнська науково-практична конференція*. Ірпінь, Україна, 29-31 Березень

2016. Ірпінь: Університет ДФС України.

211. Оліховський, В.Я., 2016с. Інформаційне забезпечення податкового планування на підприємстві. В: *Управління економічними процесами на макро- і мікрорівні: проблеми та перспективи вирішення: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 14-15 Квітень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

212. Оліховський, В.Я., 2016d. Формування інформаційної системи податкового планування на підприємстві. В: *Фінанси, банківництво, страхування: матеріали Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 22-23 Вересень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

213. Оліховський, В.Я., 2016е. Особливості застосування податкового векселя у податковому плануванні. В: *Проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та оподаткування: Всеукраїнська науково-практична конференція*. Дніпро, Україна, 22-24 Листопад 2016. Дніпро: НГУ.

214. Оліховський, В.Я., Загородній, А.Г., Вознюк, Г.Л. та Лучишин, Л.М. 2017. *Податки. Оподаткування. Податкове планування*. Львів: ЗУКЦ.

215. Орлова, В.К. та Кафка, С.М. ред., 2013. *Бухгалтерський облік на підприємствах нафтогазової промисловості*. Івано-Франківськ: Нова Зоря.

216. Орлюк, О.П., ред., 2008. *Фінансова енциклопедія*. Київ: Юрінком Інтер.

217. Панасейко, І.М. та Панасейко, С.М., 2008. Податкове планування як складова механізму фінансового менеджмент. *Економічний простір*, 19, с. 227–233.

218. Пансков, В.Г., 2014. *Налоги и налогообложение: теория и практик*. Москва: Издательство Юрайт.

219. Паранчук, С.В., Романів, Є.М. та Червінська, О.С., 2005. *Податковий менеджмент*. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

220. Партин, Г.О. та Загородній, А. Г., 2001. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства. *Фінанси України*, 1

(62), с. 54–60.

221. Пащенко, О.П., 2013 *Стратегічне управління розвитком молокопереробних підприємств*. Кандидат економічних наук. Національний університет харчових технологій.

222. Пепеляева, С.Г. ред., 2003. *Налоговое право*. Москва: Юристь, 2003.

223. Петренко, Н.І. та Пархомчук, О.О., 2011. Нормативне регулювання операцій з обліковими резервами підприємства: історичні і сучасні підходи. *Вісник ЖДТУ*, 2 (56), с. 175–180.

224. Петросянц, К.В. 2007. *Управління податковими платежами малого підприємства*. Кандидат економічних наук. Харківський національний економічний університет.

225. Півняк, Ю.В., 2006. *Формування та розвиток податкового менеджменту на підприємстві*. Кандидат економічних наук. Дніпропетровський державний аграрний університет.

226. Погорлецкий, А.И., 2005. *Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования*. Санкт-Петербург: Издательский дом СПбГУ.

227. Подерогін, А.М. ред., 2002. *Фінанси підприємств*. 4-те вид., перероб. та доп. Київ: КНЕУ.

228. Ползікова, Г.В., 2015. *Механізми податкового менеджменту в умовах кризи*. Кандидат економічних наук. Донбаська державна машинобудівна академія.

229. Поляк, Г.Б та Романова, А.Н. ред., 2012. *Налоги и алогообложение*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА.

230. Притуляк, Н.М., 2009. До питання податкового планування на підприємстві. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*, 1, с. 243-250.

231. Прокопенко, Н.С. та Швабу, Ю., 2013. *Податкове планування в Україні*. Львів: Ліга-Прес.

232. Проскура, К. П. та Горбуненко, Л. В., 2016. Методичні підходи до розподілу загальновиробничих витрат та їх вплив на рівень податкового

навантаження виробничого підприємства. *Ефективна економіка*, 8, [online].  
Доступно: <<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5104>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

233. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. 2012. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»* [online]. Доступно: <[http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

234. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. 2012. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»* [online]. Доступно: <[http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

235. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. 2012. *Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»* [online]. Доступно: <[http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929\\_004](http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_004)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

236. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. 2012. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»* [online]. Доступно: < [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

237. Рева, Т.М., 2000. *Економіко - організаційний механізм управління податками на промисловому підприємстві*. Кандидат економічних наук. Національна металургійна академія України.

238. Рева, Т.М., 2003. *Податковий менеджмент*. Київ: Центр навчальної літератури.

239. Рожелюк, В.М., 2013. *Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств*. Київ: ННЦ ІАЕ.

240. Рожелюк, В.М., 2015. *Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції*. Доктор економічних наук. Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки».

241. Россіхіна, Г.В. 2008. *Деякі аспекти щодо питання податкового*

планування в Україні. [online]. Доступно: <<http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2008-2/doc/2/12.pdf>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

242. Рябцев, А.В., 2003. *Моделирование оптимальной налоговой стратегии предприятия*. Кандидат економічних наук. Донецький національний університет.

243. Сало, І.В. та Євченко, Н.Г., 2009 *Податковий менеджмент у банку*. Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ».

244. Селезнева, Н.Н., 2012. *Налоговый менеджмент: администрирование, планирование, учет*. Москва: ЮНИТИ-ДАНА.

245. Сергеев И.В., 2007. *Налоговое планирование*. Москва: Издательство «Финансы и статистика».

246. Сердюк, О.М., 2007. *Вплив податків на функціонування та вибір стратегії промислових підприємств*. Кандидат економічних наук. Національна академія наук України інститут економіки промисловості.

247. Сисоєва, І.М. 2012. *Облікова політика у формуванні інформації для управління в кондитерській промисловості України*. Кандидат економічних наук. Тернопільський національний економічний університет.

248. Скічко, О., 2009. Правове регулювання ліквідації юридичної особи за рішенням власника. *Вісник податкової служби України*, 37–38 (562), с. 2.

249. Сльозко, Т.М., 2008. *Організація обліку*. Київ: Центр учбової літератури.

250. Соколовська, А., 2006. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки. *Економіка України*, 5, с. 4–12.

251. Соколовська, А.М., 2004. *Податкова система держави: теорія і практика становлення*. Київ: Знання-Прес.

252. Соловьева, Д.В. ред., 2010. *Схемы минимизации налогообложения*. Москва: ГроссМедиа, РОСБУХ.

253. Степанюк, О., 2005. Податкове планування як сфера юридичної практики. *Світ фінансів*, 1, с. 71 – 78.

254. Сук, Л.К. та Сук, П.Л., 2016. *Фінансовий облік*. Київ: Знання.

255. Сунцова, О.О., 2018. *Методологічні засади макроекономічного*



*регулювання розвитку національного господарства.* Кандидат юридичних наук. Вищий навчальний заклад «Національна академія управління».

256. Супруненко, С.А., 2009. Формування системи податкового планування інноваційних проектів підприємства. *Економічний простір*, 23/2, с.303-315.

257. Суторміна, В.М., 2004. *Фінанси зарубіжних корпорацій*. Київ: КНЕУ.

258. Сухарева Л. О., Сухарев, П. М. та Глущенко, Я. І., 2006. *Податкове планування в системі управління підприємством*. Донецьк: ДонДУЕТ.

259. Терещенко, О.О., 2003. *Фінансова діяльність суб'єктів господарювання*. Київ: КНЕУ.

260. Тимошенко, О.В., 2004. *Економіко-організаційний механізм оподаткування підприємств*. Кандидат економічних наук. Європейський університет.

261. Тихонов, Д.Н. и Липник Л.О, 2004. *Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков*. Москва: Альпина Бизнес Букс.

262. Тищенко, А.Н., Кизим, Н.А. и Догадайло, Я.В., 2005. *Экономическая результативность деятельности предприятий*. Харьков: ИД «ИНЖЭК».

263. Тищенко, О.М., Кизим, М.О. та Михасьова, Н.В. 2010. *Бюджетування податків на підприємствах*. Харків: ВД «ІНЖЕК».

264. Ткачик, Л.П., 2014. *Розвиток корпоративного податкового менеджменту в умовах відкритої економіки України*. Кандидат економічних наук. Львівський національний університет імені Івана Франка.

265. Товстоп'ят, Ю. та Чернишова, Н. 2014. *Особливості обліку загальнопромислових витрат* [online]. Доступно: <<https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014/november/issue-22/article-3445.html>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

266. Толкушкин, А.В., 2003. *Энциклопедия российского и международного налогообложения*. Москва: Юристъ.

267. Універсальна правничо – фінансова аутсорсингова компанія «Вікторія», 2013. *Аустафінг* [online]. Доступно:

<<http://www.victorija.ua/posluha/autstafinh>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

268. Урман, Н.А., 2011. *Эффективное налоговое планирование*. [online]. Доступно: <<http://www.twirpx.com/>> [Дата обращения 14 ноября 2017].

269. Федешин, Н. І., 2012. Класифікація ефективності податкового планування на підприємстві. В: *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції*, Львів, Україна, 26-28 квітня 2012. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

270. Федешин, Н.І., 2014. *Організування та оцінювання ефективності податкового планування на підприємстві*. Кандидат економічних наук. Національний університет «Львівська політехніка».

271. Федешин, Н.І., 2011. Інструменти податкового планування суб'єктів господарювання. *Бізнес - Інформ*, 10, с. 119-123.

272. Федешин, Н.І., 2011. Методи податкового планування суб'єктів господарювання. В: *Проблеми формування та розвитку інноваційної інфраструктури: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції*. Львів, Україна, 19-21 травня 2011. Львів: Видавництво Львівської політехніки

273. Федешин, Н.І., 2012. Податкове планування на підприємстві. *Світ фінансів*, 3, с. 112-120.

274. Ходякова, О.В. та Лук'яненко, А.С., 2012. Концепція реалізації ефективного податкового планування на підприємстві. *Фінанси, грошовий обіг і кредит*, 3, с. 213 – 218.

275. Хомяк, Р.Л. та Лемішовська, О.С., 2010. Структурні елементи формування податкової політики на підприємстві. *Вісник Хмельницького національного університету*, 5, Т. 3, с. 149 – 153.

276. Хомяк, Р.Л. та Лемішовський, В.І. ред., 2010. *Бухгалтерський облік та оподаткування*. Львів: Бухгалтерський центр «Ажур».

277. Царенко, О.В., 2012. Технологія управління реалізації аутсорсингу. *Наукові записки. Серія «Економіка»*, 19, с. 242–248.

278. Цибилюк, О.Ю. та Шишкова, Н.Л., 2012. Формування та облік

резерву сумнівних боргів. *Вісник соціально-економічних досліджень*, 1 (44), с. 374–378.

279. Червінська, О.С., 2008. *Організаційно-інформаційні засади адаптування машинобудівних підприємств до змін системи оподаткування*. Кандидат економічних наук. Національний університет «Львівська політехніка».

280. Черник, Д.Г., Павлова, Л.П., Дадашев, А.З., Князев, В.Г. и Морозов, В.П., 2004. *Налоги и налогообложение*. 2.изд., доп. и перераб. Москва: Инфра-М.

281. Черник, Д.Г., Починок, А.П. и Морозов, В.П., 2002. *Основы налоговой системы*. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: ЮНИТИ-ДАНА.

282. Чернякова, Т.М., 2003. *Удосконалення економіко-організаційного процесу оподаткування підприємств*. Кандидат економічних наук. Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля.

283. Чернякова, Т.М., 2006. *Податкова система України та оподаткування підприємств*. Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля.

284. Чистякова, Г.Б. и Чистякова, Ю.А., 2005. *Анализ и оптимизация налогооблагаемой базы*. Новый-Новгород: Нижегород. гос. архит.-строит. ун-т

285. Чумакова О.О., 2014. *Удосконалення податкової політики в контексті взаємозв'язку процесів оподаткування та ціноутворення*. Кандидат економічних наук. Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця.

286. Шевченко, А.В., 2010. Теоретичні аспекти планування податкових надходжень. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*, 2 (49), с. 108 – 114.

287. Шульженко, Л.Є. та Шульженко, О.В., 2008. *Принципи планування податкових платежів* [online]. Доступно: <[http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/VSUNU/2008\\_10\\_2/shulzenko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/VSUNU/2008_10_2/shulzenko.pdf)> [Дата звернення 14 листопада 2017].

288. Щеглов, Є., 2010. *Податкове планування та вирішення податкових спорів*. [online]. Доступно: <<http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Logistyka/2010.../48.pdf>> [Дата звернення 14 листопада 2017].

289. Юткина, Т.Ф., 2002. *Налоги и налогообложение*. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: ИНФРА-М.
290. Яброва, Н.Н., 2008. *Налоговое планирование в организации*. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета.
291. Ярова, Н.В., 2010. *Податкове навантаження та його оцінка*. Кандидат економічних наук. Державна установа «Інститут економіки та прогнозування НАН України».
292. Olihovskyi, V. 2015b. Instruments of tax planning. В: *Simpozionul științific al tinerilor cercetători: XIII-a Simpozionul științific al tinerilor cercetători*. Chișinău, Moldova, 23-24 Aprilie 2015. Chișinău: ASEM.
293. Olikhovskiy, V.YA and Zagorodniy, A.G. 2015b. Mapy procesów w planowaniu podatkowym. В: *Wybrane zagadnienia wspolcze snej achunkowosfl w Polsce i na Ukrainie: Miedzynarodowa konferencja naukowa*. Lublin, Polska 21-22 Maj 2015. Lublin: UMCS.
294. Olikhovskiy, V. and Zagorodniy, A., 2017c. Concept of tax planning at the enterprise. *Economics, Entrepreneurship, Management*, 4 (1), p.15-24.
295. PricewaterhouseCoopers, 2017 *Paying-taxes-2018* [online]. Доступно: <<https://www.pwc.com/ua/uk/press-room/2017/paying-taxes-2018-press-riefing.html> [Дата звернення 14 листопада 2017].

## **ДОДАТКИ**

**Наукові підходи до визначення поняття «податкове планування»  
в працях вітчизняних та закордонних науковців**

Таблиця А.1

Визначення поняття «податкове планування» на макрорівні (на рівні держави) в працях українських та закордонних науковців

Автор	Визначення поняття
Іванов та ін., 2006	Податкове планування на макрорівні можна охарактеризувати як комплекс заходів держави, спрямований на розробку оптимальної системи оподаткування, що стимулює максимальне надходження податкових платежів до бюджету держави.
Поляк та ін., 2012	Податкове планування на макрорівні - це комплексний процес визначення загальної суми податкових доходів бюджету і позабюджетних фондів різного рівня для виконання економічних, політичних і соціальних завдань держави.
Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2008	Податкове планування - це заснований на прогнозних параметрах процес визначення найбільш ефективних напрямків руху та оптимізації обсягу, складу і структури вхідних і вихідних податкових потоків на майбутній рік і (або) перспективу державою і суб'єктом господарювання.
Лісовий та Лісова, 2013, с. 268	Податкове планування – це діяльність, направлена на вирішення завдань управління податковим потенціалом платників податків в цілях збільшення надходження податкових доходів до бюджетів і ефективності фіскальних можливостей. приростом надходжень від визначених податків і розширенням їх бази. Податковий потенціал є важливою складовою податкового менеджменту як на макроекономічному, так і на мікроекономічному рівні.
Супруненко, 2009	Податкове планування – це діяльність, направлена на вирішення завдань управління податковим потенціалом суб'єктів господарювання в цілях збільшення надходження податкових доходів до бюджетів і ефективності фіскальних можливостей.

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. А.1*

Наукові підходи до визначення поняття «податкове планування» на мікрорівні  
(на рівні суб'єктів господарювання) в працях українських та закордонних  
науковців

Автор	Визначення поняття	Науковий підхід
1	2	3
Бланк, 1998, 2007	Податкове планування як важливий етап розроблення податкової політики підприємства, спрямований на визначення планових сум його податкових платежів у майбутньому періоді й розроблення графіка їх сплати.	Перший підхід
Глущенко, 2005	Податкове планування – це процес збору і обробки даних про ситуації, які виникають на підприємстві під впливом системи оподаткування, і надання керівництву необхідної інформації для прийняття управлінських рішень	
Горб, 2005	Податкове планування являє собою процес визначення сум податкових платежів на основі аналізу та вибору різних об'єктів оподаткування, пріоритетних видів підприємницької діяльності, конкретних операцій, можливостей використання податкових пільг для досягнення заданих результатів фінансово–господарської діяльності підприємства як у короткотерміновому, так і в довготерміновому періоді в умовах чинної податкової системи.	
Мігунова та Циркунова, 2007	Податкове планування визначено як сукупність планових дій, що детермінують рівень і структуру податкового навантаження і забезпечують своєчасні розрахунки з бюджетом.	
Атаменко, 2010	Податкове планування – легальний шлях зменшення податкових зобов'язань, що ґрунтується на використанні можливостей, наданих податковим законодавством, шляхом корегування своєї господарської діяльності і методів ведення бухгалтерського обліку.	Другий підхід
Бризгалін та ін., 2001	Податкова оптимізація, мінімізація податків (легальне зменшення податків) – це зменшення розміру податкових зобов'язань за допомогою цілеспрямованих дій платника податків, що включають повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних прийомів і способів.	
Вилкова та Романовский, 2004, с. 93	Податкове планування на рівні господарюючого суб'єкта - це невід'ємна частина управління його фінансово-господарською діяльністю в рамках єдиної стратегії його економічного розвитку, що представляє собою процес системного використання оптимальних законних податкових способів та методів для встановлення бажаного майбутнього фінансового стану об'єкта в умовах обмеженості ресурсів і можливості їх альтернативного використання.	

## Продовження табл.А.2

1	2	3
Букіна, 2002	Податкове планування - це законний спосіб обходу податків з використанням наданих законом пільг і прийомів скорочення податкових зобов'язань.	
Гринчук та Гринчук, 2011	Суть податкового планування полягає у формуванні підприємством такої податкової політики, яка забезпечила б найоптимальніший варіант розміщення своїх активів для отримання найбільшого прибутку шляхом оптимізації оподаткування.	
Загородній та Єлісєєв, 2003	Податкове планування на підприємстві є основою формування податкової політики підприємства і передбачає вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства та розміщення його активів з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому.	
Єлісєєв та Підлужний, 2003, 2008	Податкове планування – це діяльність з розробки та практичного застосування схем, які дозволяють знизити податковий тиск, це методи і заходи, спрямовані на збільшення коштів, які залишаються в розпорядженні підприємства після сплати належних податків.	
Замасло, 2004	Податкове планування, як важливий етап управління оподаткуванням на підприємстві, являє собою інтеграційний процес, що полягає у організації господарської діяльності для досягнення оптимального рівня зобов'язань зі сплати податків відповідно до чинного податкового законодавства і стратегії розвитку господарюючого суб'єкта.	
Іванов та ін., 2006	Податкове планування можна визначити як систему заходів, спрямовану на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою законної оптимізації податкових платежів.	
Карпова, 2005	Під податковим плануванням на мікрорівні в роботі розуміється система заходів підприємства, спрямована на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою законної оптимізації податкових платежів.	
Крисоватий та Кізіма, 2004	Податкове планування – це вибір найбільш ефективного варіанту сплати податкових платежів при альтернативних напрямках господарської діяльності підприємства. Податкове планування – це сукупність планових дій, об'єднаних в єдину систему і спрямованих на максимальне врахування можливостей оптимізації податкових платежів у рамках загального стратегічного планування підприємства.	
Пансков, 2014	Податкове планування на мікрорівні є організацією діяльності економічного суб'єкта, спрямовану на максимальну мінімізацію (або оптимізацію) його оподаткування строго відповідно до чинного законодавства.	



## Закінчення табл. А.2

1	2	3
Притуляк, 2005	Податкове планування полягає в тому, що воно є основою формування податкової політики підприємства та передбачає вибір між різними варіантами фінансово-господарської діяльності найоптимальнішого, а також розміщення його активів з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, які виникають при цьому.	
Росіхіна, 2008	Податкове планування – право вибору платником податків найбільш сприятливих умов, правових форм здійснення діяльності з метою нарахування оптимальних сум податків в конкретних умовах господарювання відповідно до чинного податкового законодавства.	
Супруненко, 2009	Податкове планування – це планомірне й обґрунтоване з економічної та юридичної точок зору зниження як абсолютної величини виплат податкового характеру, так і зменшення податкового навантаження підприємства.	
Толкушкін, 2003, с.441	Податкове планування - діяльність з оптимізації податкових зобов'язань та платежів фізичних осіб і юридичних осіб.	
Щеглов, 2010	Податкове планування – це діяльність з розробки та практичного застосування заходів, які спрямовані на збільшення коштів, які залишаються в розпорядженні підприємства після сплати належних податків.	
Тищенко, Кизим та Михасьова, 2010, с. 39	Податкове планування – система заходів підприємства, спрямована на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою мінімізації податкових платежів.	
Ползікова, 2015	Податкове планування – розробка системи планів підприємства передбачає оптимізацію виробничих альтернатив з урахуванням податкового навантаження і його перерозподілу в ринковому середовищі.	
Загородній та Вознюк, 2005, 2011	Податкове планування це: – по–перше, це стан формування податкової політики підприємства, який передбачає визначення сум податкових платежів на плановий період, зокрема: податків, що їх відносять на витрати виробництва та обігу; податкових платежів, що їх відносять до ціни реалізації продукції (податок на додану вартість, акцизний збір тощо); податків на прибуток, загальної суми податкових платежів; а по–друге – вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства і розміщення його активів з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому.	Перший та другий підходи

Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. А.2.

### Автори та джерела, в яких розкриті принципи податкового планування

Автор та джерело	Законності	Обережного підходу	Комплексного розрахунку економії і втрат	Стагості	Правильного документального оформлення операцій	Разового характеру операцій	Оптимальності	Сукупного розрахунку податкової економії та збитків	Документованості	Конфіденційності	Обачності	Альтернативності (багатоваріантності)	Комплексності	Перспективності	Природності	Повноти	Ефективність	Цілеспрямованості	Справедливості і неупередженості	Взаємодії	Плановості	Інтегрованості	Обережного підходу	Обачності	Сумісності	Дієвості	Відповідальності		
Магопець, 2009	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Глубокова, 2006	+	-	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Бечко та Лиса, 2009	+	-	-	-	-	-	+	+	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Іванов та ін., 2008	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Калінеску, Антіпов та Бурлуцька, 2009	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Бець та Клим, 2007	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Глушенко, 2008	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Корягін та Брич, 2010	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Причуляк, 2009	+	-	-	-	-	-	+	+	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Хомяк та Лемішовська, 2010	+	+	-	-	+	-	-	-	+	+	+	+	+	-	-	+	+	-	-	+	+	+	-	-	+	+	+	+	+
Шевченко, 2010	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	+	+	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Шульженко та Шульженко, 2008	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Примітка: систематизовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. Б.1

## Методи податкового планування

### Загальні методи податкового планування

Таблиця В.1

#### Розрахунково-аналітичний метод

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Використовується в коригуванні планових показників під прогнозні зміни внутрішніх і зовнішніх факторів. У податковому плануванні застосовується при розрахунку податкового тягаря підприємства, визначенні сум податкових платежів у проектах податкового планування шляхом коригування вихідних показників проекту під прогнозні зміни податкового законодавства (наприклад, скасування пільг, підвищення або зниження ставок оподаткування тощо).

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.1*

Таблиця В.2

#### Нормативний метод

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Використовується на стадії розрахунку податкового тягаря підприємства, податкових платежів у проектах податкового планування й дає змогу визначити суми податкових платежів на підставі чинних ставок і баз оподаткування.
Авторська позиція	Полягає в розрахунку загальної суми податків і зборів та інших податкових платежів, сплачуваних підприємством на підставі чинних ставок і баз оподаткування й дає змогу визначити податкового навантаження підприємства.

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.2*

## Метод мікробалансів

Автор	Трагування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Полягає у створенні бухгалтерської моделі господарсько-фінансової ситуації шляхом складання бухгалтерських кореспонденцій і визначення на їх основі проекту податкового планування з оптимальними показниками. Здійснюється цей метод у такому порядку: 1) виділяється група господарських операцій, які мають безпосереднє відношення до проекту податкового планування; 2) за обраними господарськими операціями складаються бухгалтерські кореспонденції; 3) на підставі бухгалтерських кореспонденцій розраховується мікробаланс і визначається підсумкова сума прибутку; 4) зіставляються альтернативні проекти податкового планування й обирається проект з оптимальними показниками. Цей метод використовується на заключній стадії податкового планування, коли відома сума податкових платежів за кожним проектом.
Муравйов, 2001; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007, с. 114-116, 134-136	Щоб оцінити той чи інший варіант економічної діяльності підприємства в різних умовах господарювання, виділяються великі блоки господарських операцій, що включають головні відмінності. Ці блоки оформляються у вигляді бухгалтерських проводок, і виконуються розрахунки балансів для кожного з них. Порівняння отриманих мікробаланс дозволяє вибрати більш вигідний варіант. Дослідження за допомогою мікробалансу ґрунтується на виділенні з усієї сукупності господарських операцій одного якогось визначального блоку і на розгляді його як самостійного журналу господарських операцій з оформленням декількох варіантів проводок і з складанням декількох варіантів мікробалансів. Їх аналіз дозволить вибрати найбільш економічний. Якщо в блок господарських операцій включаються всі необхідні податкові платежі, то мікробаланси дозволяють також визначити варіант з мінімальним рівнем цих платежів.

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.3*

## Метод графоаналітичних залежностей

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Грунтується на побудові графічної або аналітичної залежності фінансового результату підприємства від одного або декількох найважливіших параметрів балансу й виборі на основі даних залежностей проекту податкового планування з оптимальними показниками. Послідовність дій у ньому можна виразити так: 1) виділяється блок господарських операцій, у якому бере участь задіяний параметр; 2) за допомогою низки послідовних розрахунків мікробалансів або математичних формул визначається залежність фінансового результату від досліджуваного параметра; 3) складається графічне зображення цих залежностей; 4) обирається проект податкового планування з оптимальними показниками. Метод графоаналітичних залежностей використовується на стадії виділення основних факторів, які впливають на податковий тягар підприємства й вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками.
Муравйов, 2001; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007, с. 114-116, 134-136	Дослідження за допомогою графоаналітичних залежностей ґрунтується на виділенні одного або декількох найважливіших параметрів балансу, які можуть вплинути на фінансові підсумки роботи підприємства. Щоб визначити вплив на фінансовий результат діяльності підприємства будь-якого з економічних параметрів, виділяється великий блок господарських операцій, в якому цей параметр бере участь. Потім шляхом ряду послідовних розрахунків мікробаланс при різних величинах досліджуваного параметра отримують графічну або аналітичну залежність фінансового результату від цього параметра. На основі цієї залежності можна вибрати оптимальне співвідношення.

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.4*

## Матрично-балансовий метод

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Грунтується на тому, що баланс підприємства записується у вигляді матриці, потім послідовно підбираються й записуються в матрицю показники господарських операцій по альтернативних проектах податкового планування й вибирається проект з оптимальними показниками. Застосовується на стадії вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками.
Муравйов, 2001; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007, с. 114-116, 134-136	Методи дослідження матриць дозволяють встановлювати наявність сильних і слабких зв'язків між окремими рахунками і господарськими операціями. Математичний аналіз цих зв'язків може бути доповнений економічними умовами, що дозволяють визначити неявні (опосередковані) зв'язку.

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.5*

Таблиця В.6

## Статистичні методи

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Мають широкий спектр застосування в податковому плануванні. Зокрема на основі використання різних методів статистичного аналізу (факторного, кореляційно-регресійного аналізу й т. п.) виділяються основні фактори, які впливають на розмір податкового тягара підприємства, на основі яких проектується напрямки оптимізації податкових платежів підприємства. Статистичні методи застосовуються також при розрахунку ефективності заходів податкового планування, зокрема при проведенні аналізу динаміки податкових платежів, розрахунку показників виконання бюджету податків тощо.

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.*

Таблиця В.7

## Методи економіко-математичного моделювання

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Грунтуються на математичній побудові й описі моделі досліджуваного об'єкта, яким у податковому плануванні виступають альтернативні варіанти оподаткування. Відповідно до цих методів будується економіко-математична модель розрахунку суми прибутку або витрат з урахуванням впливу податкових платежів за альтернативними варіантами оподаткування й обирається варіант із оптимальними показниками. Застосовується на етапі визначення податкового тягара підприємства, розрахунку податкових платежів за проектами податкового планування й вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками.

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.7*

## Спеціальні методи податкового планування

Таблиця В.8

### Метод заміни відносин

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Полягає в заміні операції, що передбачає обтяжливе оподаткування на операцію з аналогічною метою, але з більш пільговим порядком оподаткування. Наприклад, операція дарування фізичній особі матеріальних цінностей з метою оптимізації податку на доходи фізичних осіб, замінюється на операцію надання благодійної допомоги фізичній особі та ін.
Муравйов, 2001; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007; Бечко та Лиса, 2009, с.217-218	Суть методу полягає в тому, що підприємство при юридичному оформленні господарських відносин зі своїми контрагентами обирає цивільно-правову норму з рахуванням податкових наслідків її застосування. Іншими словами, одні господарські правовідносини, оподаткування результатів яких відбувається за підвищеними ставками, замінюються на інші близькі, однорідні правовідносини, що мають пільговий режим оподаткування. При цьому економічна суть господарської операції залишається незмінною. Необхідно відзначити, що замінюватися повинні саме правовідносини (весь комплекс прав і обов'язків), а не лише формальна сторона операції.
Загородній та Єлісеєв, 2010, с. 51-54	Як правило, та сама господарська операція (придбання майна, одержання доходу і т. ін.) може бути досягнута кількома шляхами. Чинне законодавство практично не обмежує господарюючого суб'єкта у виборі форми й окремих умов угоди, виборі контрагента тощо. Підприємець може самостійно вибирати будь-який з припустимих варіантів, беручи до уваги ефективність операції як у чисто економічному плані, так і з точки зору оподаткування. На цьому і базується метод заміни відносин: операція, що передбачає надмірне оподаткування, замінюється на операцію, що дозволяє досягти тієї ж чи максимально близької мети, і при цьому застосувати пільговий порядок оподаткування. Змінити треба саме правовідносини (весь комплекс прав і обов'язків), а не тільки формальний бік угоди (наприклад, лише назву договору). Тобто заміна не повинна містити ознак удаваності чи фіктивності. Заміні підлягає весь договір, і усі фактичні дії сторін повинні свідчити саме про його виконання.
Сунцова, 2013, с.31-33	Зазвичай одна й та сама господарська мета може бути досягнута кількома альтернативними шляхами. Чинне законодавство майже не обмежує суб'єкта господарювання у виборі форми, контрагентів та інших умов угоди тощо. Платник податку має можливість обирати оптимальний варіант з урахуванням економічного результату та впливу на оподаткування. Суть подібного методу полягає у заміні операції, яка передбачає надмірне оподаткування, на операцію, яка дає змогу досягти цієї або максимально наближеної мети, але зі значно легшими податковими витратами.
Атаменко, 2010, с.337-339	Ґрунтується на багатоваріантності шляхів вирішення господарських проблем у межах існуючого законодавства. Суб'єкт має право віддати перевагу будь-якому з допустимих варіантів як з погляду економічної ефективності операції, так і з огляду оптимізації оподаткування.

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.8*

## Метод розподілу відносин

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452; Атаменко, 2010, с.337-339	Базується на методі заміни відносин. Різниця між ними полягає в тому, що в методі розподілу відносин заміняється або частина господарської операції, замість операції у цілому, або господарська операція розділяється на декілька частин. Використовується метод розподілу відносин у ситуаціях, коли метод заміни відносин не дозволяє досягти бажаного ефекту оптимізації податкових платежів. Наприклад, з метою оптимізації податку на доходи фізичних осіб та внесків до Пенсійного фонду, договір підряду з фізичною особою на виготовлення продукції заміняється на два договори: договір про надання послуг фізичною особою з виготовлення продукції й договір купівлі-продажу матеріалів.
Муравйов, 2001; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007; Бечко та Лиса, 2009, с.217-218	Метод поділу відносин, як і метод заміни, також ґрунтується на принципі диспозитивності в цивільному праві, але в даному випадку відбувається не заміна одних господарських відносин на інші, а поділу одного складного блоку відносин на декілька простих господарських операцій, хоча перший може функціонувати і самостійно.
Загородній та Єлісеєв, 2010, с. 51-54	Метод поділу відносин базується на методі заміни. Тільки замінюється не вся господарська операція, а лише її частина. Метод поділу застосовується, як правило, тоді, коли повна заміна не дозволяє досягти результату, близького до мети первісної операції. Наприклад, поділ договору підряду з фізичною особою на договір підряду на виконання робіт і договір купівлі-продажу матеріалів. При домовленості з фізичною особою на виконання робіт з матеріалів виконавця (ремонт техніки, будівельні роботи і т. ін.) доцільно укласти два договори - договір купівлі-продажу матеріалів і договір підряду на виконання робіт з матеріалів замовника. У цьому разі базою для обчислення страхових внесків до позабюджетних фондів буде тільки сума винагороди за договором підряду (тільки оплата праці виконавця).
Сунцова, 2013, с.31-33	Суть полягає у заміні однієї операції на кілька, що, в результаті, допомагає зменшити загальну суму податкових зобов'язань (наприклад, договір про підрядні роботи з фізичною особою замінюється на два договори: договір про придбання матеріалів та договір про надання послуг – у цьому випадку базою для обчислення відрахувань до позабюджетних фондів буде лише вартість наданих послуг).

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.9*



## Метод відтермінування податкових платежів

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Дозволяє перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на наступні податкові періоди. Наприклад, відтермінування податкових платежів з податку на додану вартість досягається шляхом перерахування в останні дні звітного періоду попередньої оплати за товарно-матеріальні цінності постачальникам — платникам цих податків.
Муравйов, 2001; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007; Бечко та Лиса, 2009, с.217-218	Метод відстрочення податкового платежу ґрунтується на тій обставині, що термін сплати більшості податків обумовлений моментом виникнення об'єкта оподаткування та календарним періодом (місяць, квартал, рік).
Загородній та Єлісеєв, 2010, с. 51-54	Метод відстрочення податкового платежу. Порядок регулювання різних податків передбачає різні терміни їх сплати. Проте термін сплати більшості податків тісно пов'язаний з виникненням об'єкта оподаткування (валового доходу, податкових зобов'язань) і календарним періодом (місяць, квартал, рік). Метод відстрочення дозволяє перенести виникнення об'єкта оподаткування на наступний календарний період. Наприклад, відстрочення виникнення оподатковуваного обігу шляхом переказу коштів в останній день звітного періоду.
Сунцова, 2013, с.31-33	Сукупність дій, які дають змогу відкласти момент виникнення об'єкта оподаткування на майбутні податкові періоди. (Використання договору комісії замість укладання договору поставки – дає змогу відстрочити момент збільшення валових доходів у продавця; переказ коштів останнього дня звітного періоду);
Атаменко, 2010 с.337-339	Можливість перенести момент виникнення об'єкта оподаткування на подальший календарний період. Відповідно до чинного законодавства термін сплати більшості податків тісно пов'язаний з моментом виникнення об'єкта оподаткування і календарним періодом. Використовуючи елементи методу заміни і методу розділення, можна змінити термін сплати податку або його частини на подальший, що дасть змогу істотно заощадити оборотні кошти.
Оліховський та Загородній, 2013, с.71-76.	Суть методу полягає у: 1) перенесенні термінів сплати податків на пізніший термін згідно з домовленістю сторін угоди або рішенням відповідних державних органів; 2) зміні термінів виконання податкового зобов'язання за наявності підстав, передбачених податковим законодавством, із подальшим погашенням заборгованості. Зміною терміну сплати податку чи збору визнається перенесення уповноваженим органом установленого терміну сплати податку (збору) на пізніший. Зміна терміну не скасовує існуючого й не створює нового обов'язку щодо сплати податку й збору. Зміна терміну сплати податку відбувається через: відтермінування податкових зобов'язань (в науковій літературі та податковому законодавстві – відстрочка чи відстрочення), розтермінування податкових зобов'язань (в науковій літературі та податковому законодавстві – розстрочка чи розстрочення) та податковий кредит.

Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.10

Таблиця В.11

## Метод делегування податків структурі-сателіту

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Полягає в передачі сплати податкових платежів спеціально створеним структурам, діяльність яких спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство. Прикладом застосування даного методу є операція з продажу підприємством-платником податку на прибуток товарів з незначною націнкою приватному підприємцю, який застосовує спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку (структурі-сателіту), з наступним продажем їх з прибутком. У результаті за рахунок сплати приватним підприємцем фіксованої суми єдиного податку, підприємство-платник податку на прибуток оптимізує платежі зі сплати податку на прибуток та податку на додану вартість.
Муравйов, 2001; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007; Бечко та Лиса, 2009, с.217-218	Метод делегування податкової відповідальності підприємству-сателіту полягає в передачі відповідальності за сплату основних податкових платежів спеціально створеної організації, діяльність якої покликана зменшити фіскальний тиск на материнську компанію всіма можливими способами. Цей спосіб мінімізації податкових відрахувань найчастіше використовується при плануванні податку на прибуток.
Сунцова, 2013, с.31-33	Полягає у передачі об'єкта оподаткування іншому підприємству, пов'язаному з платником податків. Цей метод пов'язаний із розміщенням податкоємних видів діяльності на інших підприємствах, контрольованих платником (перенесення сплати ПДВ на підприємство-експортер).

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.11*

Таблиця В.12

## Метод використання офшорів

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Розуміють сукупність методів, що використовують у своїй основі перенесення об'єкта оподаткування під юрисдикцію більш м'якого режиму оподаткування. Наприклад, відповідно до методу використання офшору підприємство, зареєстроване на території України, реалізує товари на територію іноземних держав через компанію, створену в офшорній зоні, якій делегується певний відсоток прибутку, оподатковуваний за зниженою ставкою податку на прибуток.
Сунцова, 2013, с.31-33	Перенесення об'єкта оподаткування на територію юрисдикції, де діють особливі умови оподаткування – податкові пільги (tax benefits) всередині країни (до спеціальних економічних зон) або інші країни (офшорні зони – tax heaven), де діяльність оподатковується за низькими ставками або повністю звільнена від оподаткування.

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.12*

## Метод використання облікової політики

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	<p>Полягає в розробці варіанта облікової політики, спрямованого на оптимізацію податкових платежів підприємства. І хоча нині в українському законодавстві прямого зв'язку між податковим і бухгалтерським обліком немає, у деяких випадках бухгалтерський облік впливає на показники податкового обліку підприємства.</p> <p>Наприклад, в операції реалізації основних фондів підприємства, яке використовує спрощену систему оподаткування, опосередкований зв'язок між податковим і бухгалтерським обліком проявляється в тому, що об'єкт оподаткування (виторг) залежить від залишкової вартості основного фонду, визначеної за даними бухгалтерського обліку. Цей взаємозв'язок може в розглянутому випадку бути основою для оптимізації єдиного податку методом використання облікової політики, сутність якого полягає в тому, що в бухгалтерському обліку обирається варіант розрахунку амортизації з найбільшою залишковою вартістю основних фондів на момент продажу, у результаті чого зменшується сума єдиного податку.</p>
Муравйов, 2001; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007	<p>Наказ про облікову політику підприємства, будучи основним регулятором процесу організації податкового планування (див. Вище), містить певну кількість способів оптимізації податкового портфеля підприємства за допомогою закріплення різних варіантів відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій в короткостроковій перспективі. Елементи облікової політики підприємства, законодавчо встановлені можливі варіанти закріплення господарських операцій в бухгалтерському обліку, а також найкращі, з точки зору мінімізації податкових платежів</p>
Сунцова, 2013, с.31-33	<p>Ґрунтується на взаємозалежності податкового та бухгалтерського обліку. Так, за допомогою зміни облікової політики можуть бути змінені розміри податкових баз. (наприклад, залежно від обраного методу обліку запасів, підприємство отримуватиме різну суму витрат).</p>

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.13*

## Метод використання податкових пільг

Автор	Трактування методу
Іванов, Карпова та Карпов, 2006, с.50-65; Іванов та ін., 2006, с.152-157; Іванов та ін., 2008, с.440-452	Полягає у скороченні об'єкта оподаткування підприємства шляхом вибору спеціальної організаційно-правової основи суб'єкта господарювання з пільговим режимом оподаткування. До цього методу відносять вибір організаційно-правової форми суб'єкта господарювання, що безпосередньо користується пільгами (наприклад, підприємства інвалідів) або має більш низький рівень оподаткування (наприклад, юридичної або фізичної особи, що перебуває на спрощеній системі оподаткування).
Муравйов, 2001; Барулін, Єрмакова та Степаненко, 2007; Бечко та Лиса, 2009, с.217-218	Використання методу застосування законодавчо встановлених пільг і преференцій для різних галузей економіки та груп платників податків стало можливим завдяки встановленню особливих режимів оподаткування для окремих галузей, видів діяльності, що найбільше потребують державної підтримки для забезпечення зростання економіки і економічної безпеки країни(сільське господарство), окремих груп платників податків(суб'єктів малого бізнесу) окремих територій, підприємств, що беруть участь у вирішенні соціальних питань (працевлаштування інвалідів, надання добродійної допомоги неприбутковим установам та організаціям, та особам, що мають потребу такої підтримки), підприємств, що орієнтуються на експорт тощо.
Сунцова, 2013, с.31-33	Полягає у перенесенні об'єкта оподаткування (окремих операцій, видів діяльності, майна) на інші суб'єкти господарювання, які мають пільговий режим оподаткування, що пов'язаний з особливим статусом цих суб'єктів підприємницької діяльності (суб'єкти малого підприємництва, що використовують спрощену систему оподаткування, сільгоспвиробники, підприємства громадських організацій інвалідів, неприбуткові організації тощо).

*Примітка: сформовано автором на підставі літературних джерел, зазначених у табл. В.14*

**АНКЕТА**

Просимо Вас взяти участь в експертному опитуванні, яке передбачає дослідження реалізації концепції податкового планування на підприємстві. Результати проведеного дослідження використовуватимуться у наукових методологічних, та прикладних цілях.

1. Повне найменування підприємства: \_\_\_\_\_
  2. Яку посаду займаєте? \_\_\_\_\_
  3. Організаційно-правова форма господарювання: \_\_\_\_\_
  4. Основні види діяльності: \_\_\_\_\_
  5. Середня кількість працівників, осіб: \_\_\_\_\_
  6. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): \_\_\_\_\_
  7. Основні фінансові результати діяльності підприємства: \_\_\_\_\_
- 
8. Загальна сума сплачених до бюджету податкових платежів в.т.ч. єдиного соціального внеску: \_\_\_\_\_
  9. Структура податкових платежів підприємства: \_\_\_\_\_
- 
10. Рівень податкового навантаження підприємства: \_\_\_\_\_
  11. Методика розрахунку податкового навантаження: \_\_\_\_\_
  12. Фактори впливу на податкове навантаження: \_\_\_\_\_
- 
13. Чи має право підприємство на застосування податкових пільг? Яких саме?  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
  14. Чи реалізують концепцію податкового планування на підприємстві?  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
  15. Які причини зумовлюють необхідність реалізації концепції податкового планування на підприємстві?  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
  16. Яка основна мета реалізації концепції податкового планування на підприємстві?  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
  17. Чи сприяє керівництво підприємства реалізації концепції податкового планування?  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

---

---

18. Чи виділені окремі служби з податкового планування на підприємстві?

---

---

19. Які служби (працівники) здійснюють податкове планування на підприємстві?

---

---

20. Які витрати на утримання служби податкового планування?

---

21. Наявність мотивації працівників служби податкового планування?

---

---

22. Чи користується підприємство послугами сторонніх (зовнішніх) організацій (фізичних осіб) при реалізації концепції податкового планування? Якими саме:

---

---

23. Яке місце займає податкове планування в системі менеджменту підприємства?

---

---

---

24. Які заходи впровадженні з оптимізації податкових платежів, зниження податкового навантаження підприємства?

---

---

---

25. Методи та інструменти, що використовують при реалізації концепції податкового планування?

---

---

---

26. Джерела інформації для реалізації концепції податкового планування?

---

---

---

27. Користувачі інформації, отриманої від реалізації концепції податкового планування?

---

---

28. Документи, що розроблено при реалізації концепції податкового планування?

---

---

29. Показники ефективності реалізації концепції податкового планування?

---

---

30. Ризики що виникають при реалізації концепції податкового планування?

---

---

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### 1. Наукові праці, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації

#### 1.1. Монографія

1. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2015. Технологічні карти податкового планування В: Н. Ronka і А. Zahorodnego А. Г., ред. *Wubrane zagadnienia współczesnej rachunkowości w Polsce i na Ukrainie*. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej. с. 263-276 (Особистий внесок автора: виділено основні елементи технологічних карт податкового планування, запропоновано їхню класифікацію).

#### 1.2. Публікації у наукових фахових виданнях України та у виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз даних

2. Оліховський, В.Я., 2009. Напрями реалізації внутрішньовиробничого податкового планування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 647, с.146-151.

3. Оліховський, В.Я., 2010. Методика розрахунку сумарного податкового навантаження виробництва певного виду продукції. *Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту*. Серія: «Економіка і менеджмент», 2(8), с.95-101.

4. Оліховський, В.Я., 2012. Теоретичні аспекти податкового планування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 722, с.177-181.

5. \* Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2013. Зміна термінів сплати податків як елемент податкового планування. *Вісник Хмельницького національного університету*. Серія: «Економічні науки», 2(2), с.71-76. (Міжнародні наукометричні бази даних: Російський індекс наукового цитування, *Index Copernicus*, Академія Google) (Особистий внесок автора: розглянуто з погляду податкового планування механізм зміни термінів сплати грошових зобов'язань (податкового боргу)).

6.\* Оліховський, В.Я., 2014. Шляхи оптимізації податкового навантаження на оплату праці. *Бізнес Інформ*, 6, с.218-222. (Міжнародні наукометричні бази даних: *Ulrichsweb Global Serials Directory*, *Research Papers in Economics*, Російський індекс наукового цитування, *Index Copernicus*, *Directory of Open Access Journals*, *CiteFactor*, *Academic Journals Database*, *Scientific Indexing Services*, *Advanced Science Index*, *Open Academic Journals Index*, *GetInfo*, *BASE*, *InfoBase Index*, *OpenAIRE*, *WorldCat*, *SUNCAT Union Catalogue*, *COPAC Union Catalogue*, *Open Access Library*, *J-Gate*, Академія Google, *Research Bible*).

7. Оліховський, В.Я., 2014. Технологічні карти та можливості їх використання у податковому плануванні. *Вісник Національного університету*

---

\* Видання одночасно належить до наукових видань, які включені до міжнародних наукометричних баз даних



Продовження додатку Е

«Львівська політехніка», Серія: «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 794, с.295-304.

8.\* Оліховський, В.Я., 2014. Використання резервів як інструменту податкового планування. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: «Економічні науки», 7(3), с.140-144. (Міжнародні наукометричні бази даних: Index Copernicus, Академія Google)*

9.\* Olikhovskiy, V. and Zagorodniy, A., 2017. Concept of tax planning at the enterprise. *Economics, Entrepreneurship, Management, 4 (1), p.15-24. (Міжнародні наукометричні бази даних: Російський індекс наукового цитування, Index Copernicus, CrossRef) (Особистий внесок автора: розкрито суть концепції податкового планування та її складові, досліджено принципи податкового планування та розкрито зміст кожного з них, запропоновано виокремлення трьох груп спеціальних методів податкового планування, розглянуто інструменти податкового планування та обґрунтована послідовність етапів розроблення інструментів податкового планування).*

## 2.Опубліковані праці апробаційного характеру

10 Оліховський, В.Я., 2008. Внутрішньовиробниче податкове планування в системі оптимізації податкового навантаження на підприємство. В: *Маркетинг та логістика в системі менеджменту: VII Міжнародна науково-практична конференція. Львів, Україна, 6-8 Листопад 2008. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».*

11. Оліховський, В.Я., 2009. Напрями внутрішньовиробничого податкового планування. В: *Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України: Наукова конференція аспірантів, пошукувачів та магістрів. Львів, Україна, 26 Лютий 2009. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».*

12. Оліховський, В.Я., 2010. Вплив структури витрат на податкове навантаження підприємства. В: *Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні: Міжнародна науково-практична конференція, Тернопіль, Україна, 23-24 Квітень 2010. Тернопіль: Крок.*

13. Оліховський, В.Я., 2010. Розрахунок сумарного податкового навантаження виробництва певного виду продукції. В: *Nastoleni moderni vedy: VI mezinarodna vedecko – prakticka conference – 2010, Dil 2. Ekonomicke vedy, Praha, Česká republika, 29 Září - 05 Říjen 2010. Praha: Publishing House «Education and Scienoe».*

14. Оліховський, В.Я., 2011. Податкове навантаження певного виду продукції. В: *Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами: II Наукова конференція аспірантів, пошукувачів та магістрів. Львів, Україна, 17-18 Березень 2011. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».*

---

\* Видання одночасно належить до наукових видань, які включені до міжнародних наукометричних баз даних

Продовження додатку Е

15. Оліховський, В.Я., 2011. Види податкового планування. В: *Сучасні проблеми економіки та менеджменту: Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 10-12 Листопад 2011. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

16. Оліховський, В.Я., 2013. Моделі поведінки платників податків. В: *Naukowa przestrzen Europy – 2013: IX Międzynarodowa naukowa-praktyczna konferencji Ekonomiczne nauki*, Przemysl, Polska, 07-15 Kwiecień 2013. Przemysl: Nauka i studia.

17. Оліховський, В.Я., 2013. Аутсорсинг персоналу як елемент податкового планування. В: *Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин: Міжнародна науково-практична конференція*. Севастополь, Україна, 16-18 Травень 2013. Сімферополь: ТНУ ім. В.І. Вернадського.

18. Оліховський, В.Я., 2013. Використання методу відтермінування (розтермінування) грошових зобов'язань (податкового боргу) в податковому плануванні. В: *Інновації в маркетингу: теорія і практика: Міжнародна науково-практична конференція*. Одеса, Україна, 17-18 Травень 2013. Одеса: ЦЕДР.

19. Оліховський, В.Я., 2014. Податкове навантаження на оплату праці та його оптимізація. В: *Проблеми підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах ринкового середовища: III Всеукраїнська науково-практична конференція*. Дніпропетровськ, Україна, 24 Березень 2014. Дніпропетровськ: Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля.

20. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014. Використання облікової політики в податковому плануванні. В: *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: III Міжнародна науково-практична конференція присвячена 70-річчю кафедри обліку підприємницької діяльності*. Київ, Україна, 3-4 Квітень 2014. Київ: КНЕУ. (Особистий внесок автора: розглянуто суть податкового аспекту побудови облікової політики).

21. Оліховський, В.Я., 2014. Резерв сумнівних боргів як інструмент податкового планування. В: *Соціально-економічна інтеграція України у глобальну інноваційну економіку: досвід підприємств і регіонів: Міжнародна науково-практична конференція*. Черкаси, Україна, 26-27 Вересень 2014. Черкаси: ЧДТУ.

22. Оліховський, В.Я., 2014. Визначення складу та порядку створення резерву (забезпечень) майбутніх витрат і платежів як інструмент податкового планування. В: *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: III Міжнародна науково-практична конференція*. Тернопіль, Україна, 10-11 Жовтень 2014. Тернопіль: ТНЕУ.

23. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014. Застосування технологічних карт у податковому плануванні. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи: Міжнародна науково-практична конференція*. Кам'янець-Подільський, Україна, 23 Жовтень 2014. Тернопіль:

Продовження додатку Е

Крок. *(Особистий внесок автора: розглянуто суть технологічних карт податкового планування, наведено їхню класифікацію).*

24. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014. Використання резервів у податковому плануванні. В: *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: II Міжнародна науково-практична конференція.* Львів, Україна, 24-25 Жовтень 2014. Львів: Видавництво Львівської політехніки. *(Особистий внесок автора: розглянуто види резервів та їх застосування у податковому плануванні).*

25. Оліховський, В.Я., 2015. Методи та інструменти податкового планування. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств: Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція молодих вчених.* Львів, Україна, 20 Березень 2015. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

26. Olikhovskiy, V.YA and Zagorodniy, A.G. 2015. Mapy procesów w planowaniu podatkowym. В: *Wybrane zagadnienia wspolcze snej achunkowosfl w Polsce i na Ukrainie: Miedzynarodowa konferencja naukowa.* Lublin, Polska 21-22 Maj 2015. Lublin: UMCS. *(Особистий внесок автора: розглянуто застосування технологічних карт податкового планування).*

27. Olihovskyi, V. 2015. Instruments of tax planning. В: *Simpozionul științific al tinerilor cercetători: XIII-a Simpozionul științific al tinerilor cercetători.* Chișinău, Moldova, 23-24 Aprilie 2015. Chișinău: ASEM.

28. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2015. Суть ризиків податкового планування. В: *Теорія і практика сучасної економіки: XVI Міжнародна науково-практична конференція.* Черкаси, Україна, 19 Листопад 2015. Черкаси: ЧДТУ. *(Особистий внесок автора: визначено суть ризиків податкового планування).*

29. Оліховський, В.Я., 2016. Теоретичні аспекти податкової конкуренції. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств: II Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція молодих вчених.* Львів, Україна, 18 Березень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

30. Оліховський, В.Я., 2016. Податкова конкуренція як напрям оптимізації податкових платежів. *Облік і оподаткування: реалії та перспективи: Всеукраїнська науково-практична конференція.* Ірпінь, Україна, 29-31 Березень 2016. Ірпінь: Університет ДФС України.

31. Оліховський, В.Я., 2016. Інформаційне забезпечення податкового планування на підприємстві. В: *Управління економічними процесами на макро- і мікрорівні: проблеми та перспективи вирішення: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція молодих вчених.* Львів, Україна, 14-15 Квітень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

32. Оліховський, В.Я., 2016. Формування інформаційної системи податкового планування на підприємстві. В: *Фінанси, банківництво, страхування: Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених.* Львів, Україна, 22-23 Вересень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

## Продовження додатку Е

33. Оліховський, В.Я., 2016. Особливості застосування податкового векселя у податковому плануванні. В: *Проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та оподаткування: Всеукраїнська науково-практична конференція*. Дніпро, Україна, 22-24 Листопад 2016. Дніпро: НГУ.

34. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017. Принципи податкового планування. В: *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: III Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 27-28 Квітень 2017. Львів: Видавництво Львівської політехніки (*Особистий внесок автора: розглянуто сутність загальних та спеціальних принципів податкового планування*).

35. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017. Технологічні карти як інструмент покращення якості податкового планування суб'єктів господарювання. В: *Управління якістю в освіті та промисловості: досвід, проблеми та перспективи: III Міжнародна науково-практична конференція пам'яті професора Петра Столярчука*. Львів, Україна, 11-12 Травень 2017. Львів: Видавництво Львівської політехніки. (*Особистий внесок автора: розглянуто структуру технологічних карт податкового планування та етапи їх розроблення*).

36. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2018. Показники оцінювання економічної ефективності реалізації концепції податкового планування В: *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України: XII Всеукраїнська науково-практична конференція*. Одеса, Україна, 31 Травень – 1 Червень 2018. року: Одеса: Бондаренко М.О. (*Особистий внесок автора: запропоновано показники оцінювання ефективності методів, інструментів, схем, технологічних карт податкового планування*).

37. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2018. Оцінювання економічної ефективності використання технологічних карт податкового планування В: *Фінансовий ринок: інституції та інструменти: XVII Міжнародна наукова конференція*. Львів, Україна, 3-6 Червень 2018. Львів: Видавництво Львівської політехніки (*Особистий внесок автора: запропоновано показники оцінювання ефективності технологічних карт податкового планування*).

3. Оpubлікована праця, яка додатково відображає наукові результати дисертації

38. Оліховський, В.Я., Загородній, А.Г., Вознюк, Г.Л. та Лучишин, Л.М. 2017. *Податки. Оподаткування. Податкове планування*. Львів: ЗУКЦ.

## Продовження додатку Е

## Апробація результатів дисертаційної роботи

№ п/п	Тип конференції	Назва конференції	Місце і дата проведення	Тип участі
1	2	3	4	5
1.	VII Міжнародна науково-практична конференція	Маркетинг та логістика в системі менеджменту	Львів, 6-8 листопада 2008 р.	очна
2.	Наукова конференція аспірантів, пошукувачів та магістрів	Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України	Львів, 26 лютого 2009 р.	очна
3.	Міжнародна науково-практична конференція	Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні	Тернопіль, 23-24 квітня 2010 р.	заочна
4.	VI mezinarodna vedecko – prakticka conference	Nastoleni moderni vedy Dil 2.Ekonomicke vedy	Praha, 29 září - 05 říjen 2010 r.	заочна
5.	II Наукова конференція аспірантів, пошукувачів та магістрів	Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами	Львів, 17-18 березня 2011 р.	очна
6.	Міжнародна науково-практична конференція	Сучасні проблеми економіки та менеджменту	Львів, 10-12 листопада 2011 р.	очна
7.	IX Miedzynarodowa naukowa-praktyczna konferencji Ekonomiczne nauki	Naukowa przestrzen Europy – 2013	Przemysl, 07-15 kwietnia 2013 r.	заочна
8.	Міжнародна науково-практична конференція	Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин	Севастополь, 16-18 травня 2013 р.	очна
9.	Міжнародна науково-практична конференція	Інновації в маркетингу: теорія і практика	Одеса 17-18 травень 2013 р.	заочна
10.	III Всеукраїнська науково-практична конференція	Проблеми підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах ринкового середовища	Дніпропетровськ, 24 березня 2014 р.	заочна
11.	III Міжнародна науково-практична конференція присвячена 70-річчю кафедри обліку підприємницької діяльності	Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці	Київ, 3-4 квітня, 2014 р.	заочна
12.	Міжнародна науково-практична конференція	Соціально-економічна інтеграція України у глобальну інноваційну економіку: досвід підприємств і регіонів	Черкаси, 26-27 вересня, 2014 р.	заочна
13.	III Міжнародна науково-практична конференція	Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні	Тернопіль, 10-11 жовтня 2014 р.	очна

## Продовження додатку Е

1	2	3	4	5
14.	Міжнародна науково-практична конференція	Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи	Кам'янець-Подільський, 23 жовтня 2014 р.	заочна
15.	II Міжнародна науково-практична конференція	Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства	Львів, 24-25 Жовтня 2014 р.	очна
16.	Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція молодих вчених	Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств	Львів, 20 березня 2015 р.	очна
17.	Miedzynarodowa konferencja naukowa	Wybrane zagadnienia wspolczesnej rachunkowosci w Polsce i na Ukrainie	Lublin, 21-22 maja 2015 r.	заочна
18.	XIII-a Simpozionul științific al tinerilor cercetător	Simpozionul științific al tinerilor cercetători	Chișinău, 23-24 Aprilie 2015 r.	заочна
19.	XVI Міжнародна науково-практична конференція	Теорія і практика сучасної економіки	Черкаси, 19 листопада 2015 р.	заочна
20.	Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція молодих вчених	Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств	Львів, 18 березня 2016 р.	очна
21.	Всеукраїнська науково-практична конференція	Облік і оподаткування: реалії та перспективи	Ірпінь, 29-31 березня 2016 р.	очна
22.	Міжнародна науково-практична інтернет-конференція молодих вчених	Управління економічними процесами на макро- і мікрорівні: проблеми та перспективи вирішення	Львів, 14-15 квітня 2016 р.	очна
23.	Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених	Фінанси, банківництво, страхування	Львів, 22-23 вересня 2016 р.	очна
24.	Всеукраїнська науково-практична конференція	Проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та оподаткування	Дніпро, 22-24 листопада 2016 р.	заочна
25.	III Міжнародна науково-практична конференція	Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства	Львів, 27-28 квітня 2017 р.	очна
26.	III Міжнародна науково-практична конференція пам'яті професора Петра Столярчука	Управління якістю в освіті та промисловості: досвід, проблеми та перспективи	Львів, 11-12 травня 2017 р.	очна

## Закінчення додатку Е

1	2	3	4	5
27.	XII Всеукраїнська науково-практична конференція	Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України	Одеса, 31 травня – 1 червня 2018 р.	заочна
28.	XVII Міжнародна наукова конференція	Фінансовий ринок: інституції та інструменти	Львів, 3-6 червня 2018 р.	очна

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ**  
**ФІРМА «ГАЛ-ДИЗАЙН»**

Код ЄДРПО 13820466, ПІН 138204613060, номер свідоцтва 100018348,

Платник податку на прибуток на загальних умовах.

Львівська обл. Городоцький р-н с. Братковичі вул. Заводська 1

№ 090 від «10» вересня 2016р

**Довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження**  
**Оліховського Володимира Ярославовича, асистента, аспіранта кафедри**  
**обліку та аналізу, Національного університету «Львівська політехніка»**

Результати дисертаційного дослідження були використанні для підвищення ефективності управління діяльністю підприємства.

ТзОВ «Гал-Дизайн» використовує на практиці науково-практичні рекомендації щодо зміни терміну сплати податкових платежів через відтермінування або розтермінування податкових платежів з дотриманням вимог чинного податкового законодавства.

Причиною виникнення податкового боргу, в більшості випадків, є погіршення фінансового стану, недостатність фінансових обігових ресурсів та неспроможність вчасно і в повному обсязі проводити розрахунки з бюджетом. При наявності обставин, що свідчать про загрозу або накопичення податкового боргу, підприємство може скористатись правом щодо зміни терміну сплати своїх зобов'язань.

Запропоновані науково-практичні рекомендації щодо зміни терміну сплати податкових зобов'язань, дали змогу ТзОВ «Гал-Дизайн»:

- попередити виникнення або нагромадження податкового боргу (податкового зобов'язання);
- уникнути нарахувань штрафних санкцій та пені за несвоєчасну сплату податкового боргу.
- надати додатковий час для стабілізації свого фінансового стану.

Директор ТзОВ «Гал-Дизайн» \_\_\_\_\_ Козлов Ю.Ю.







Спільне Українсько-Нідерландське Підприємство  
79008, Україна, м. Львів, вул. Добуша 1  
факс: +380 322 765754, тел. +380 322 765759, +380 32 2975040

№ 7 від «22» травня 2018 р

м. Львів

**Довідка**  
**про практичне впровадження результатів наукових досліджень**  
**Оліховського Володимира Ярославовича**

Довідка засвідчує, що результати дисертаційного дослідження аспіранта кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» Оліховського В.Я. використовуються ТзОВ СУНП «Делім-Україна» у фінансово-господарській діяльності підприємства.

При обрахунку (визначенні) об'єкта оподаткування використовуються дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування. На податкові платежі підприємства впливає вибір методів обліку деяких об'єктів бухгалтерського обліку, до яких законодавчо-нормативними актами передбачені альтернативні варіанти за допомогою яких підприємство має змогу мінімізувати податкові платежі, перенести базу оподаткування та терміни їх сплати.

На практиці використовуються запропоновані Оліховським В.Я. науково-практичні рекомендації щодо використання елементів облікової політики підприємства, які дали змогу раціонально приймати рішення щодо ефективного управління податковими платежами підприємства.

Директор  
ТзОВ СУНП «Делім-Україна»



Лукаsevич Р.В.

## ТОВ «АУТСОРСИНГ ТА БІЗНЕС-КОНСАЛТИНГ»

ЄДРПОУ 38627187, р/р 26005053814997 в ЗГРУ ПАТ КБ Пиватбанк, МФО 325321  
тел. +380 96 834 99 51, +380 50 912 78 07, e-mail: abk\_lviv@ukr.net

Вих. № 2

«10» 05 2018р.

## ДОВІДКА

про практичне впровадження результатів наукових досліджень

Цією довідкою підтверджуємо впровадження у діяльність ТзОВ «Аутсорсинг та бізнес-консалтинг» результатів дисертаційної роботи аспіранта кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» Оліховського Володимира Ярославовича, які містять науково-методичні рекомендації щодо оцінювання економічної ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Запропоновані рекомендації передбачають оцінювання економічної ефективності податкового планування на підприємстві з урахуванням взаємозв'язку між питомим податковим навантаженням на суб'єкт господарювання та економічною ефективністю реалізації концепції податкового планування на підприємстві. Використання результатів дисертаційної роботи Оліховського В.Я. забезпечило скорочення часу на розрахунки економічної ефективності податкового планування, підвищення обґрунтованості прийняття та якості виконання управлінських рішень стосовно податкових та інших обов'язкових платежів підприємства.

Директор ТзОВ «Аутсорсинг  
та бізнес-консалтинг»



Партин Т.І.

03392



УКРАЇНА

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

вул. С. Бандери, 12, Львів, 79013, тел. (380-32) 237-49-93, 258-27-58, факс: (380-32) 258-26-80  
 ел. пошта: [coffice@lpnu.ua](mailto:coffice@lpnu.ua), інтернет: [www.lp.edu.ua](http://www.lp.edu.ua)

*13.06.2018 № 67-01-1093*

на № \_\_\_\_\_

До спеціалізованої вченої ради Д 35.052.03  
 Національного університету «Львівська політехніка»

Довідка

про використання в навчальному процесі результатів наукового дослідження  
 Оліховського Володимира Ярославовича

Основні положення та результати дисертаційної роботи Оліховського Володимира Ярославовича «Методи та інструменти податкового планування в системі менеджменту підприємства», представленої на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, використовуються в навчальному процесі Національного університету «Львівська політехніка» при викладанні дисциплін: «Податкове планування», «Аудит оподаткування підприємств», «Податкова система». Зокрема у навчальному процесі використовуються запропоновані Оліховським В.Я.:

– реалізація концепції податкового планування та спеціальні методи податкового планування у темі 4 «Концепція податкового планування та його організація на підприємстві»; інструменти податкового планування у темі 5 «Інструменти податкового планування»; технологічні карти податкового планування у темі 6 «Технологічні карти та можливості їх використання у податковому плануванні»; показники оцінювання економічної ефективності реалізації концепції податкового планування у темі 7 «Оцінювання податкового навантаження та ефективності податкового планування» (дисципліна «Податкове планування» для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» другого (магістерського) рівня вищої освіти);

– принципи та види податкового планування у темі 1 «Теоретико-методологічні засади аудиту оподаткування підприємств» та у темі 2 «Організація аудиту оподаткування підприємств» (дисципліна «Аудит оподаткування підприємств» для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» другого (магістерського) рівня вищої освіти);

– спеціальні методи податкового планування, що базуються на податкових пільгах у темі 1 «Податкова система і податкова політика держави» та у темі 13 «Спеціальні податкові режими» (дисципліна «Податкова система» для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» для першого (бакалаврського) рівня вищої освіти).

Проректор з науково-педагогічної роботи  
 Національного університету  
 «Львівська політехніка»  
 к.т.н., доцент

Давидчак О.Р.

Виконавець: Яремко І.Й. (032)-258-22-43



ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи  
 Національного університету  
 «Львівська політехніка»  
 д.е.н., професор Чухрай Н.І.  
 «06» 2018 р.

АКТ

**про використання результатів дисертаційної роботи  
 Оліховського Володимира Ярославовича «Методи та інструменти податкового планування в системі менеджменту підприємства», представленій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, при виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» за темою «Організаційно-методичні засади аналізу ефективності функціонування підприємства»**

Комісія у складі голови – начальника НДЧ, к.т.н., доц. Жук Л.В. та членів: д.е.н., заступника завідувача кафедри обліку та аналізу з наукової роботи Пилипенка Л.М., к.т.н., завідувача відділу науково-організаційного супроводу наукових досліджень Лазько Г.В. та заступника начальника планово-фінансового відділу Чулой Т.М. цим актом підтверджують, що результати дисертаційного дослідження асистента кафедри обліку та аналізу Оліховського В.Я. використані при виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» за темою «Організаційно-методичні засади аналізу ефективності функціонування підприємства» (номер державної реєстрації № 0112U001219).

При розробці підрозділу 3.2 «Інструментарій податкового планування в системі аналізу ефективності функціонування підприємства», розділу 3 «Розвиток економічного інструментарію в системі управління підприємства», розглянуто інструменти податкового планування, зокрема види резервів, порядок їх створення та використання у податковому плануванні.

**Голова комісії:**

Начальник НДЧ,  
 к.т.н., доц.

Л.В. Жук

**Члени комісії:**

Заст. зав. каф. ОА з наукової роботи,  
 д.е.н., доц.

Л.М. Пилипенко

Зав. відділу науково-організаційного  
 супроводу наукових досліджень,  
 к.т.н.

Г.В. Лазько

Заст. нач. ПФВ

Т.М. Чулой



ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи  
 Національного університету  
 «Львівська політехніка»  
 д.е.н., професор Чухрай Н.І.  
 «06» 06 2018 р.

АКТ

**про використання результатів дисертаційної роботи  
 Оліховського Володимира Ярославовича «Методи та інструменти податкового планування в системі менеджменту підприємства», представленій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, при виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» за темою «Економічний інструментарій управління розвитком підприємства»**

Комісія у складі голови – начальника НДЧ, к.т.н., доц. Жук Л.В. та членів: д.е.н., заступника завідувача кафедри обліку та аналізу з наукової роботи Пилипенка Л.М., к.т.н., завідувача відділу науково-організаційного супроводу наукових досліджень Лазько Г.В. та заступника начальника планово-фінансового відділу Чулой Т.М. цим актом підтверджують, що результати дисертаційного дослідження асистента кафедри обліку та аналізу Оліховського В.Я. використані при виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» за темою «Економічний інструментарій управління розвитком підприємства» (номер державної реєстрації № 0112U001222).

Оліховським В.Я. розглянуто методи та інструменти податкового планування, податкове навантаження на оплату праці та запропоновано шляхи його зниження, обґрунтовано метод зміни терміну сплати податкових платежів, розкрито суть технологічних карт, наведено класифікацію технологічних карт, запропоновано термін «Технологічна карта податкового планування», виділено основні елементи технологічних карт податкового планування та запропоновано етапи їх побудови (розділ 2 «Методологічні аспекти економічного інструментарію управління розвитком підприємства», підрозділ 2.5. «Інструменти податкового планування в контексті сприяння економічного розвитку підприємства»).

**Голова комісії:**

Начальник НДЧ,  
 к.т.н., доц.

Л.В. Жук

**Члени комісії:**

Заст. зав. каф. ОА з наукової роботи,  
 д.е.н., доц.

Л.М. Пилипенко

Зав. відділу науково-організаційного  
 супроводу наукових досліджень,  
 к.т.н.

Г.В. Лазько

Заст. нач. ПФВ

Т. М. Чулой



ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи  
 Національного університету  
 «Львівська політехніка»  
 д.е.н., професор Чухрай Н.І.  
 «06» 06 2018 р.

АКТ

**про використання результатів дисертаційної роботи  
 Оліховського Володимира Ярославовича «Методи та інструменти податкового планування в системі менеджменту підприємства», представленої на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, при виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» за темою «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства»**

Комісія у складі голови – начальника НДЧ, к.т.н., доц. Жук Л.В. та членів: д.е.н., заступника завідувача кафедри обліку та аналізу з наукової роботи Пилипенка Л.М., к.т.н., завідувача відділу науково-організаційного супроводу наукових досліджень Лазько Г.В. та заступника начальника планово-фінансового відділу Чулой Т.М. цим актом підтверджують, що результати дисертаційного дослідження асистента кафедри обліку та аналізу Оліховського В.Я. використані при виконанні науково-дослідної роботи кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» за темою «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства (номер державної реєстрації 0115U004221).

Автором запропоновано поняття «концепція податкового планування» та обґрунтовано його складові. Досліджено принципи податкового планування та розкрито зміст кожного з них. Науково обґрунтовано взаємозв'язок між методами та інструментами податкового планування з метою ефективної реалізації концепції податкового планування на підприємстві. Систематизовано загальні та спеціальні методи податкового планування та виокремлено три групи спеціальних методів податкового планування. Розкрито суть інструментів податкового планування та обґрунтована послідовність етапів їх розроблення. Автором досліджено показники для оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві. Запропоновано розділити ці показники на такі групи: показники абсолютного та відносного зменшення податкових платежів підприємства; показники абсолютного та відносного відхилення податкового навантаження підприємства; показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства.

Голова комісії:  
 Начальник НДЧ,  
 к.т.н., доц.

Л.В. Жук

Члени комісії:  
 Заст. зав. каф. ОА з наукової роботи,  
 д.е.н., доц.

Л.М. Пилипенко

Зав. відділу науково-організаційного  
 супроводу наукових досліджень,  
 к.т.н.

Г.В. Лазько

Заст. нач. ПФВ

Т.М. Чулой