

УДК 336.225

**ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ ЯК ФОРМА РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ  
ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА****М.В. ІГНАТИШИН, І.М.КОЗИК, Я.В.ГРУБІНКО**  
Мукачівський державний університет

*В даній статті акцентовано увагу на сучасний період функціонування промислових підприємств в Україні, якому притаманні трансформації зовнішнього економічного середовища. Даний період характеризується загостренням конкурентної боротьби в промисловому секторі і наявністю високих транзакційних витрат ведення бізнесу основна частка яких припадає на податкове адміністрування, яке має складну структуру і методику стягування податкових платежів.*

На сучасному етапі розвитку економіки рівень податкового навантаження має суттєве значення і залежить від багатьох факторів, зокрема, організаційно-правової форми, виду, обсягу діяльності суб'єктів господарювання. До того ж значну частину економіки складає тіньовий сектор, в якому податкові платежі не сплачуються до бюджету.

Ці обставини призводять до нерівнозначних умов конкуренції, і з огляду на це особливого значення набуває впровадження в діяльність підприємств заходів щодо законної оптимізації податкових платежів, можливість здійснення яких забезпечується чинним законодавством, що дозволяє підвищити фінансову стійкість та конкурентоспроможність підприємств. У цьому процесі незамінним інструментарієм виступає податкове планування, яке визначає теоретичні і методичні засади законної оптимізації податкових платежів.

***Об'єкт та методи дослідження***

Одним з ключових напрямів підвищення ефективності управління податковими потоками є використання у фінансовій діяльності підприємства заходів по вдосконаленню структури його податкового портфелю, теоретичні і методологічні основи яких визначає податкове планування, яке спрямоване на регулювання процесу управління підприємством відповідно до стратегії його розвитку і чинного податкового законодавства.

У фінансовій науці аналізу податкових проблем діяльності суб'єктів господарювання присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених. Зокрема, І. Бланк, А. Бризгалін, В. Вишневський, Я. Глущенко, А. Єлисеєв, А. Загородній, Ю. Іванов, В. Карпова, Т. Меркулова, Б. Рагозін, М. Романовський, А. Соколовська, А.Крисоватий, О. Сердюк.

### **Постановка задачі**

Метою роботи є розвиток теоретичних положень та обґрунтування методичних підходів і практичних рекомендацій щодо формування системи податкового планування на підприємстві.

### **Результати та їх обговорення**

Для формування на підприємстві системи податкового планування та ефективної оцінки його реалізації необхідно, перш за все, проаналізувати сплату до бюджету підприємством всіх податків і зборів та оцінити рівень податкового навантаження на підприємство за допомогою системи відповідних показників.

Для того, щоб ефективно управляти податковими платежами на підприємстві необхідно вивчити підходи та процедури податкового навантаження, що дозволить зробити висновок щодо впливу всієї системи податків на фінансово-господарську діяльність підприємства[3].

Головною метою аналізу оподаткування та оцінки рівня податкового навантаження на підприємство, є розробка рекомендацій щодо оптимізації в короткостроковому і довгостроковому періоді.

З метою оцінки рівня податкового навантаження за об'єкт дослідження нами взято ОП «Ужгородський коньячний завод» далі (ОП «УКЗ») на якому проведемо аналіз динаміки та структури податкових платежів за три роки. Для аналізу сплачених податків і зборів використаємо показники фінансової звітності, дані податкових декларацій, а також звітні дані про нараховані та сплачені до бюджету суми податків і зборів за період 2008-2010 рр.

В системі оподаткування України виділяють дві групи податків: прямі та непрямі податки. Прямі податки направлені безпосередньо на платника і їх розмір прямо залежить від об'єкта оподаткування. Непрямі податки виражаються в цінах виготовлених товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Хоча непрямі податки сплачують до бюджету господарюючі суб'єкти, але основний їх тягар припадає на споживачів цих товарів, робіт і послуг.

В Україні до непрямих податків відносяться податок на додану вартість (ПДВ), акцизний збір, мито. ОП «УКЗ» сплачує два види непрямих податків – ПДВ та акцизний збір.

Для визначення суми податку на додану вартість далі (ПДВ) використаємо формулу 1, яка розкриває механізм включення до ціни товару ПДВ.

$$\text{ПДВ} = (\text{Св} + (\text{Св} * \text{Р}) + \text{САЗ}) * 20\%, \quad (1)$$

де Св – виробнича собівартість;

Р – рентабельність виробу;

(Св \* Р) – прибуток;

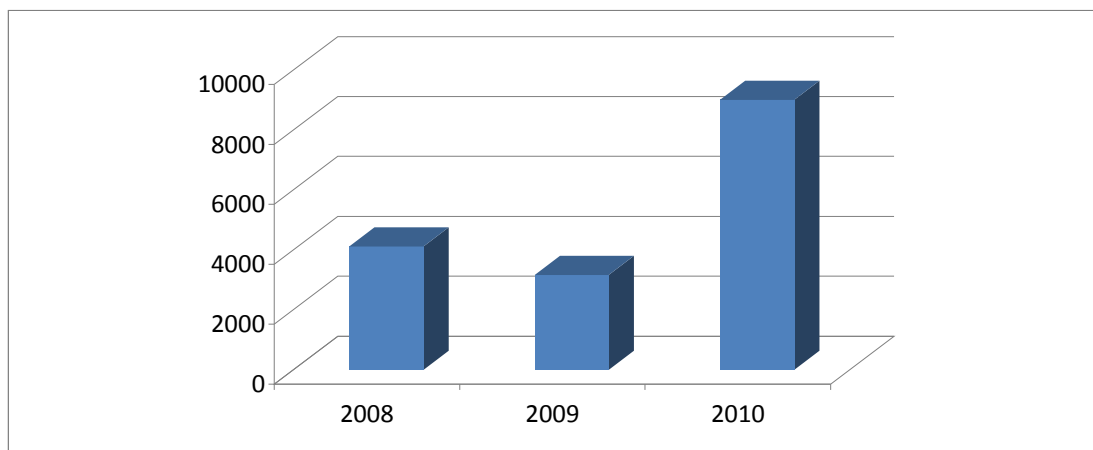
САЗ – сума акцизного збору.

ПДВ – це складний податок, який передбачає існування податкових зобов'язань щодо ПДВ і суми ПДВ яка підлягає сплаті до бюджету.

Податкове зобов'язання – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому періоді). Податковий кредит – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Механізм обчислення ПДВ базується на співставленні сум податкового зобов'язання і сум податкового кредиту[4].

Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, які виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду по придбаній сировині, яка в звітному періоді списується на виробництво товарів.

На рис. 1 наведено динаміку сплати ПДВ ОП «УКЗ» за 2008-2010 роки.



**Рис. 1.** Динаміка сплати ПДВ на ОП «УКЗ» за 2008-2010 роки (тис. грн.)

Аналіз динаміки сплати ПДВ ОП «УКЗ» за цей період дає підстави констатувати, що сума ПДВ значно зросла у 2010 році порівняно з попереднім 2009 роком. В 2009 році підприємство сплатило до бюджету найменшу суму ПДВ. Це

пов'язане зі скороченням обсягу випущеної продукції, збільшенням адміністративних, фінансових та інших витрат, та інших факторів.

ОП «УКЗ» є платником акцизного збору так як воно виробляє підакцизні товари (алкогольні напої). Суми акцизного збору, що підлягають сплаті до бюджету, визначаються платниками самостійно виходячи з обсягів реалізованих підакцизних товарів (продукції) за встановленими ставками.

Для визначення сум акцизного збору використовуються ставки акцизного збору на алкогольні напої та тютюнові вироби, які встановлюються Верховною Радою України і є єдиними на всій території України. У світовій практиці акцизного оподаткування застосовують три види ставок:

- а) специфічна – податок встановлюється у твердих сумах з одиниці товару;
- б) адвалерна – ставка податку встановлюється у відсотках до вартості підакцизного товару;
- в) змішана – ставка встановлюється поєднанням попередніх видів ставок [3].

Підакцизні товари, які виготовляє ОП «УКЗ», оподатковуються за специфічними ставками, тобто у твердих сумах з одиниці реалізованого товару. Якщо ставка встановлена в грошовому еквіваленті до фізичної одиниці виміру товару, то сума акцизного збору, можна обчислити наступним чином:

1). При застосуванні ставки акцизного збору у гривнях за обчислення здійснюється формулою 2.

$$A = C \times K, \quad (2)$$

де А – сума акцизного збору;

С – ставка акцизного збору;

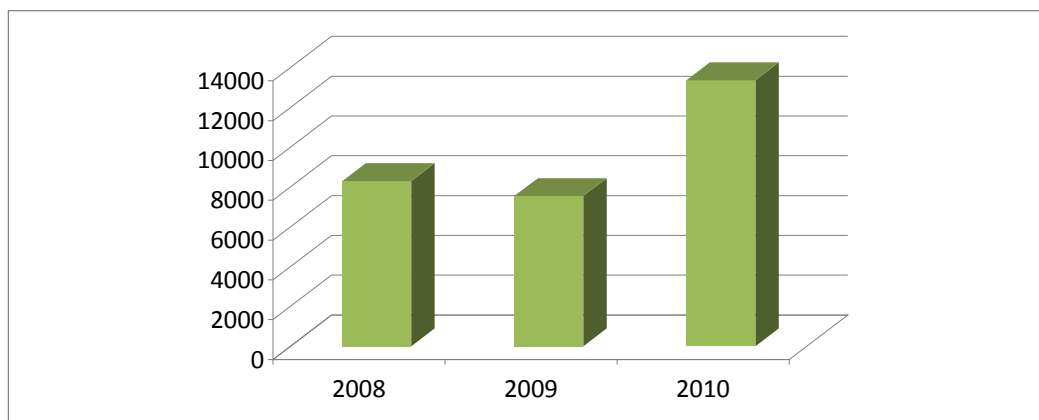
К – кількість товару, визначена в фізичних одиницях виміру.

2). При застосуванні ставки акцизного збору в євро обчислення здійснюється за формулою 3

$$A = C \times \text{€} \times K, \quad (3)$$

де € – курс гривні до євро.

На рис. 2. наведено динаміку сплати акцизного збору до бюджету ОП «УКЗ» за 2008-2010 роки.



**Рис. 2.** Динаміка сплати акцизного збору на ОП «УКЗ» за 2008-2010 роки (тис. грн.)

Як бачимо 2010 рік характеризується най вищим показником зі сплати акцизного збору до бюджету, а най менший - у 2009 році. Це пов'язане із скороченням випущеної продукції та щорічною зміною ставки акцизного збору. Так у 2008 році ставка акцизного збору становила 21,50 грн. за 1л. 100-відсоткового спирту. У 2009 році вона зменшилась до 10-14 грн. за 1л. 100-відсоткового спирту, що вплинуло на зменшення сплати акцизного збору до бюджету. В 2010 році ставка податку становила також 14 грн. за 1 л. 100-відсоткового спирту, але підприємство значно збільшило обсяги реалізації своєї продукції, що й вплинуло на збільшення сплати акцизного збору.

Розглянемо, скільки сплатило ОП «УКЗ» в загальному непрямих податків в динаміці за три роки, яку наведено в таблиці 1.

**Таблиця 1.**  
**Сплата ОП «УКЗ» непрямих податків до бюджету за 2008-2010 рр. (тис. грн.)**

Показник	2008 рік	2009 рік	Відхилення (2008-2009 рр.)		2010 рік	Відхилення (2009-2010 рр.)	
			абсолютне	відносне %		абсолютне	відносне %
ПДВ	4112	3163	-949	-23,1	9015	5852	185,0
АЗ	8308	7553	-755	-9,1	13375	5822	58,5
Всього	12420	10716	-1704	-14,4	22390	11674	55,6

Аналіз таблиці 1. показує, що найбільшу суму непрямих податків ОП «УКЗ» сплатило до бюджету у 2010 році, яка складає 22390 тис. грн. Порівняно з попереднім 2009 роком у 2010 році стрімко зросла сума сплаченого ПДВ, а саме на 185 %. У 2008 році до бюджету надійшла від ОП «УКЗ», значно менша сума непрямих податків ніж у

2010 році, а саме їх сума складає 12420 тис. грн. У 2009 році було сплачено до бюджету найменшу сума непрямих податків – 10716 тис. грн., що на 1704 тис. грн. або на 14,4% менше ніж у попередньому році. Це пояснюється тим, що в 2009 році підприємство отримало найменшу виручку від реалізації продукції, яка включає в себе ПДВ та акцизний збір.

Підприємство є також платником податку на прибуток, який сплачує до бюджету. Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань.

Податок на прибуток який сплачується до бюджету можна обчислити за формулою 4.

$$\text{ПП(Б)} = \text{ОПП} \cdot \text{СО} \quad (4)$$

де ПП(Б) – сума податку на прибуток, яка підлягає сплаті до бюджету;

ОПП- оподатковуваний прибуток підприємства;

СО- ставка оподаткування.

Розглянемо динаміку сплати податку на прибуток до бюджету ОП «УКЗ» за 2008-2010 рр. (рис. 3.)

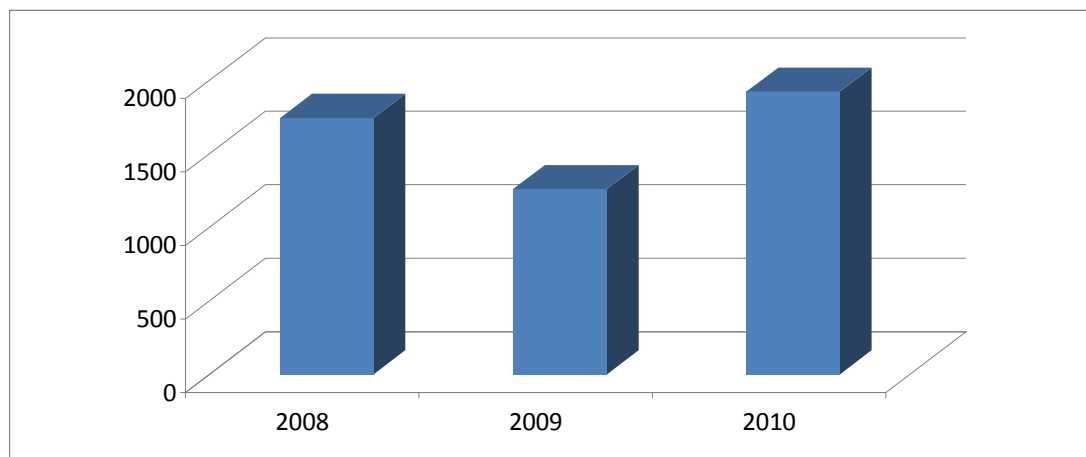
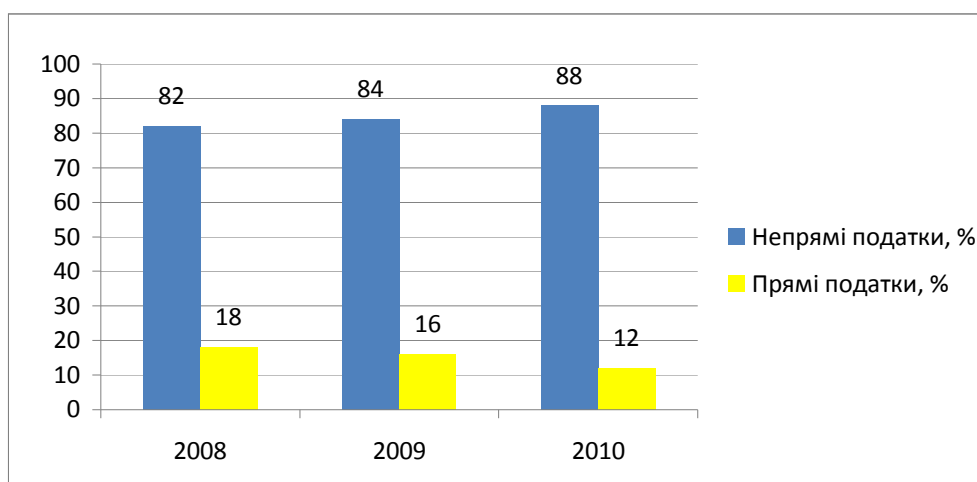


Рис. 3. Динаміка суми податку на прибуток ОП «УКЗ», відрахованого в бюджет за 2008-2010 рр. (тис. грн.)

Як бачимо з рис. 3 найменша сума податку на прибуток в бюджет надійшла в 2009 році – 1259 тис. грн. це пов'язане із значним зменшенням прибутку підприємства в цьому році. В 2010 році прибутки на підприємстві зросли внаслідок чого податок на прибуток склав значно більшу суму, а саме – 1922 тис. грн., тобто зріс на 53%.

Розглянемо зміни загальної структури податкових платежів аналізуючого підприємства протягом 2008-2010 років (рис. 4).



**Рис.4. Відсоткове співвідношення непрямих та прямих податків ОП «УКЗ» за 2008-2010 роки**

Як бачимо з рис. 4, непрямі податки займають значну питому вагу в податкових платежах, які ОП «УКЗ» сплачує до бюджету. Це пояснюється нарахуванням акцизного збору, так як основна продукція, яку виготовляє підприємство, відноситься до підакцизних товарів.

В таблиці 2. наведено дані щодо стану розрахунків ОП «УКЗ» з бюджетом за 2008-2010 роки.

**Таблиця 2.**  
**Обсяг податкових платежів ОП «УКЗ» за 2008-2010 р. (тис. грн.)**

Показники	2008 рік	2009 рік	2010 рік
Податок на прибуток	1743	1259	1922
Податок на додану вартість	4112	3163	9015
Акцизний збір	8308	7553	13375
Збори до позабюджетних фондів	1547	1430	1877
Комунальний податок	1,5	1,8	1,4
Податок з власників транспортних засобів	27,1	19,7	18,7
Податок з доходів фізичних осіб	726	647	830
Плата за землю	177,1	184,9	146,7
Інші податки та збори	17,9	17,7	25,1
<b>Разом</b>	<b>16659,6</b>	<b>14276,1</b>	<b>27210,9</b>

Щоб оцінити податкове навантаження на підприємство, необхідно проаналізувати суми податків за складовими ціни реалізації.

Дані динаміки складу і структури сплачених податків наведені у таблиці 3.

Таблиця 3  
Динаміка складу і структури податків та інших обов'язкових платежів по ОП «УКЗ» за 2008-2010 рр.

Податки та інші обов'язкові платежі	Фактично за						Відхилення (+; -)						Темпи зміни, %		
	2008		2009		2010		2010 від 2008 року		2010 рік від 2009		2009 від 2008 року		2010 рік до 2008	2010 рік до 2009	2009 рік до 2008
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	У сумі, тис. грн.	За питомою вагою, %	У сумі, тис. грн.	За питомою вагою, %	У сумі, тис. грн.	За питомою вагою, %	рр	рр	рр
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1. Податки і відрахування, що включаються до собівартості товарів, в тому числі:	1593,5	9,6	1469,2	10,3	1922,2	7,1	+328,7	-2,5	+453,0	+3,2	-124,3	+0,7	+20,6	+30,8	-7,8
1.1. Соціальні податки і відрахування.	1547,0	9,3	1430,0	10,0	1877,0	6,9	+330,0	-2,4	+447,0	-3,1	-117,0	+0,7	+21,3	+31,3	-7,6
1.2. Ресурси податки та відрахування.	46,5	0,3	39,2	0,3	45,2	0,2	-1,3	-0,1	+6,0	-0,1	-7,3	0	-2,8	+15,3	-15,7
2. Податки з виручки від реалізації товарів, у тому числі:	12420,0	74,6	10716,0	75,1	22390,0	82,3	+9970,0	+7,7	+11674,0	+7,2	-1704,0	+0,5	+80,3	+55,6	-14,4
2.1. ПДВ	4112,0	24,7	3163,0	22,2	9015,0	33,1	+4903,0	+8,4	5852,0	+10,9	-949,0	-2,5	+119,2	+185,0	-23,1
2.2. Акцизи	8308,0	49,9	7553,0	52,9	13375,0	49,2	+5067,0	-0,7	+5822,0	-3,7	-755,0	+3	+61,0	+58,5	-9,1
3. Податки, сплачувані з прибутку, в тому числі:	2646,1	15,9	2090,9	14,6	2898,7	10,7	+252,6	-5,2	+807,8	-3,9	-555,2	-1,3	+9,5	+38,6	-21,0
3.1. Податок на прибуток	1743,0	10,5	1259,0	8,8	1922,0	7,1	+179,0	-3,4	+663,0	-1,7	-484,0	-1,7	+10,3	+52,7	-27,8
3.2. Майнові податки.	903,1	5,4	831,9	5,8	976,7	3,6	+73,6	-1,8	+144,8	-2,2	-71,2	+0,4	+8,1	+17,4	-7,9
<b>Всього:</b>	<b>16659,6</b>	<b>100</b>	<b>14276,1</b>	<b>100</b>	<b>27210,9</b>	<b>100</b>	<b>+10551,3</b>	-	<b>+12934,8</b>	-	<b>-2383,5</b>	-	<b>+63,3</b>	<b>+90,6</b>	<b>-14,3</b>



Як показує аналіз, що найбільшу питому вагу всіх податкових платежів складає група податків, що сплачуються з виручки від реалізації товарів, в яку входять податок на додану вартість та акцизний збір. Так, у 2008 році вона складає 74,6% всіх платежів, в 2009 році - 75,1%, а в 2010 році - 82,3%. Також вагоме місце в складі податкових платежів посідає податок на прибуток, який в 2010 році склав найбільшу суму за весь аналізуючий період – 1922 тис. грн. це засвідчує про те, що підприємство за останній рік спрацювало ефективно. Отже, зростання суми податків обов'язкових платежів до бюджету дозволяє позитивно охарактеризувати роботу підприємства, так як зростання податків цієї групи обумовлено зростанням виручки від реалізації товарів.

Існує значна кількість показників та коефіцієнтів, які дають змогу оцінити рівень податкового навантаження на підприємстві. Для оцінки податкового навантаження на ОП «Ужгородський коньячний завод» використаємо наступні коефіцієнти: [3]

1) Загальний коефіцієнт оподаткування підприємства ( $K_{оз}$ ) – показує величину чистого прибутку на одиницю податкових витрат:

$$K_{оз} = \frac{П_ч}{П_з}, \quad (5)$$

де  $П_ч$  - чистий прибуток підприємства, отриманий від усіх видів господарської діяльності за певний час, грн;

$П_з$  – сума податкових платежів підприємства за певний період, грн.

2) Коефіцієнт податкоємності реалізації продукції ( $K_п$ ). Цей показник характеризує загальну суму податкових платежів, яка припадає на одиницю обсягу реалізованої продукції. Його обчислюють за формулою:

$$K_п = \frac{П_з}{O_p}, \quad (6)$$

де  $П_з$  – сума податкових платежів підприємства за певний період, грн.;

$O_p$  - обсяг реалізації продукції за цей період, грн.

3) Коефіцієнт оподаткування доходів ( $K_{од}$ ). Він дає змогу оцінити рівень оподаткування доходів підприємства податками, зборами та обов'язковими платежами податкового характеру, включеними до ціни продукції:

$$K_{од} = \frac{П_ц}{Д_в}, \quad (7)$$

де  $П_ц$  - сума податків, що їх включають до ціни продукції і сплачують з доходів підприємства за певний період, грн;

$D_v$  - сума валового доходу підприємства за цей період, грн.

4) Коефіцієнт оподаткування витрат ( $K_{ov}$ ) – характеризує частку податків, що їх відносять на витрати виробництва (собівартість), у величині собівартості продукції, робіт чи послуг:

$$K_{ov} = \frac{P_c}{B}, \quad (8)$$

де  $P_c$  – сума податків, що їх відносять на витрати виробництва (обігу), тобто зараховують до собівартості продукції (товарів, робіт чи послуг) за певний період, грн.;

$B$  – сума витрат виробництва чи обігу підприємства за цей період, грн.

5) Коефіцієнт оподаткування прибутку ( $K_{оп}$ ). Цей показник характеризує частку податків, які підприємство сплачує з прибутку, в сумі отриманого ним прибутку:

$$K_{оп} = \frac{П_n}{П_{рб}}, \quad (9)$$

де  $П_n$  - податки, що їх сплачують з прибутку за певний період, грн;

$П_{рб}$  - загальний прибуток підприємства за цей період, грн.

На основі проведених розрахунків в динаміці за 2008-2010 рр. розрахуємо дані показники для досліджуваного підприємства. Дані розрахунку за 2008-2010 рр. наведені в таблиці 4.

Таблиця 4.  
Показники для аналізу податкового навантаження на ОП «УКЗ» за 2008-2010 рр.

Найменування показника	2008 рік	2009 рік	2010 рік
Загальний коефіцієнт оподаткування підприємства ( $K_{оз}$ )	0,59	0,44	0,31
Коефіцієнт податкоємності реалізації продукції ( $K_p$ )	0,12	0,12	0,15
Коефіцієнт оподаткування доходів ( $K_{од}$ )	0,09	0,09	0,12
Коефіцієнт оподаткування витрат ( $K_{ов}$ )	0,03	0,03	0,04
Коефіцієнт оподаткування прибутку ( $K_{оп}$ ).	0,27	0,33	0,33

На підставі отриманих розрахунків спостерігається зменшення в динаміці загального коефіцієнту оподаткування підприємства. Його значення показує, що на 1 гривню прибутку в 2008 році припадає 59 копійок податків, в 2009 році – 44 копійки, а в 2010 році – 31 копійка. Тенденція до зменшення є позитивним для підприємства.

Коефіцієнт податкоємності реалізації продукції нам говорить про те, що в 2008 і 2009 роках 0,12 грн. податків припадає на одиницю обсягу реалізованої продукції, а в 2010 році – 0,15 грн. Проаналізувавши коефіцієнт оподаткування доходів, можемо констатувати, що в ціні продукції знаходиться по 9% податків в 2008-2009 рр., та 12% в 2010 році.

Коефіцієнт оподаткування витрат показує, що у величині собівартості продукції знаходиться по 3% в 2008-2009 рр. та 4% в 2010 р. податків, що їх відносять на витрати виробництва (собівартість). Коефіцієнт оподаткування прибутку в 2008 році становить 0,27, а в 2009-2010 рр. – 0,33, тобто підприємство сплачує з прибутку 27% податків в 2008 році, та 33% - в 2009-2010 рр.

Отже, аналіз податкового потенціалу ОП «УКЗ» доводить, що основна частка податкових платежів за аналізуючий період припадає на сплату акцизного збору (49-53%), ПДВ (22-33%), податку на прибуток (7-11%), відрахування до фондів соціального страхування (6-10%). Інші податкові платежі в сукупності займали менше 6 % відрахувань.

Оскільки показник податкового навантаження для ОП «УКЗ» коливається в межах 31-59%, то це означає, що податкове планування на підприємстві просто є життєво необхідним.

### ***Висновки***

На основі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що в сучасних умовах стабільне функціонування підприємства значною мірою залежить від правильного вибору податкової політики підприємства, оскільки податки складають істотну частину його витрат. Саме податки є найбільш важливим і впливовим інструментом регулювання економічних відносин та інтересів держави, регіонів, суб'єктів господарювання і окремих громадян.

За умови правильної організації податкового планування підприємство має можливість:

- звести до мінімуму податкові зобов'язання;
- максимально збільшити прибуток;
- розробити структуру взаємовигідних угод із постачальниками і замовниками;
- ефективно керувати грошовими потоками;
- дотримуватись податкового законодавства та уникати штрафних санкцій.

В цілому вище наведені рекомендації на наш погляд допоможуть підприємству ефективно проводити податкову політику та податковий менеджмент, мінімізувати податкові зобов'язання, а це в свою чергу забезпечить зростання прибутку, а також оптимізаційну структуру угод із постачальниками та замовниками.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Податковий кодекс України.- К.: ДП «ІВЦ ДПА України»,2010.-336 с.
2. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997р. №168/97-ВР із змінами та доповненнями.
3. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. - 331 с.
4. Податкова система (практикум): Навчальний посібник / О.М. Сердюк, Т.В. Заревучацька. - К.: ЦУЛ, 2007. - 328 с.
5. Фінансова звітність ОП «УКЗ».

#### **АННОТАЦИЯ**

##### **НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ КАК ФОРМА РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

В этой статье акцентировано внимание на современный период функционирования промышленных предприятий в Украине, которому присущи трансформации внешней экономической среды. Данный период характеризуется обострением конкурентной борьбы в промышленном секторе и наличием высоких транзакционных издержек ведения бизнеса основная доля которых приходится на налоговое администрирование, которое имеет сложную структуру и методику взимания налоговых платежей.

#### **THE SUMMARY**

##### **TAX PLANNING AS FORM OF REALIZATION OF TAX POLICY OF AN ENTERPRISE.**

The article concentrates the attention on contemporary period of functioning of industrial enterprises in Ukraine which is characterized by the transformation of external economic environment. The given period is characterized by emphasizing of competition in industrial sector and the availability of high transactional expenditure of business running, the main part of which is connected with tax administration, which has the complex structure and methods of tax payment collection