

Наїрі ФЕДИШИН

ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Визначено сутність податкового планування суб'єкта господарювання. Наведено основні фактори впливу на вибір структури, що реалізовує концепцію податкового планування на підприємстві. Досліджено вплив кожного із факторів на формування підрозділу податкового планування суб'єкта господарювання методом експертних оцінок.

Для підвищення ефективності господарської діяльності суб'єкта господарювання, зниження податкового навантаження на нього, збільшення прибутків та збереження обігових коштів для подальшого розвитку, необхідно реалізовувати концепцію податкового планування на підприємстві, яке дає змогу мінімізувати податкові платежі з дотриманням законодавчих вимог. Тому можна констатувати існування потреби в дослідженні та обґрунтуванні наукових і прикладних аспектів організування податкового планування на підприємстві, яке дасть змогу створити таку структуру управління суб'єктом господарювання, в якій будуть визначені підрозділи, котрим делегуються повноваження мінімізувати податкові платежі, та на які покладається відповідальність визначати методи й інструменти податкового планування, а також виконувати поставлені завдання і забезпечувати їх вирішення.

Проблематиці управління в сучасній економічній літературі приділено багато уваги. М. Маскон, М. Альберт та Ф. Хедоурі [6] розглядають все найголовніше про менеджмент як науку, практику та мистецтво управління. В роботі А. В. Шегди [11] головну увагу приділено економічній природі, сутності, функціям, принципам і методам здійснення ефективного менеджменту організа-

цій. Навчальний посібник О. Є. Кузьміна та О. Г. Мельник [5] присвячено проблемам науки про менеджмент, зокрема: сутності менеджменту та його місцю в загальній системі управління, еволюції, процесам, функціям та методам менеджменту, видам організацій як об'єктів управління, інформаційним системам та комунікаціям тощо. В підручнику В. В. Стадника та М. А. Йохни [9] узагальнено і систематизовано теоретичні напрацювання і практичний досвід сучасного менеджменту, розкрито сутність, механізми та особливості ефективної системи управління організаціями, технології менеджменту, здійснення управлінських функцій, а також методи обґрунтування управлінських рішень. У посібнику Л. Г. Дідковської та Л. П. Гордієнка [3] розкрито основні категорії менеджменту, закономірності процесу управління сучасними організаціями, питання виникнення та розвитку менеджменту, його основні функції та методи.

Дослідженню податкового планування суб'єктів господарювання присвячено роботи таких вітчизняних вчених, як: В. Вишневський, Я. Глуценко, Ю. Забаренко, А. Загородній, А. Єлисеєв, Ю. Іванов, Л. Карпов, В. Карпова, А. Крисоватий, А. Кізима, М. Підлужний, Л. Сухарева, а також таких зарубіжних науковців, як: Д. Акулінін,

Є. Акчуріна, Ю. Байрачний, Є. Вилквва, О. Врубльовська, А. Горбунов, Т. Гусєва, Ф. Гудков, С. Джаарбеков, Є. Євстігнєєв, В. Заріпов, Л. Злобіна, В. Кашин, А. Медведєв, Д. Мельник, Дж. Пеппер, М. Романовський, І. Соловійов, М. Стажкова, Д. Черник та інших. Однак можливі підходи до безпосереднього організування податкового планування на підприємстві не розкрито у жодній із робіт вищевказаних дослідників, за винятком монографії [4], у якій зазначено, що організування податкового планування містить комплекс підготовчих заходів, необхідних для забезпечення процесу податкового планування на підприємстві. Рішення щодо доцільності формування системи податкового планування на підприємстві та впровадження заходів мінімізації чи оптимізації податкових платежів запропоновано приймати на основі аналізу показника податкового тягаря. До складу організаційних заходів щодо формування системи податкового планування на підприємстві віднесено інформаційне, кадрове та матеріальне забезпечення.

Мета роботи – на основі дослідження теоретичних та прикладних основ податкового планування розкрити сутність організування податкового планування суб'єктів господарювання та дослідити вплив факторів на формування структури, що здійснюватиме податкове планування на підприємстві

Досягнення мети господарсько-фінансової діяльності суб'єкта господарювання неможливе без ефективного управління, що передбачає реалізацію основних функцій менеджменту – планування, організування, мотивування, контролювання та регулювання. Відповідно, ці функції реалізують і в процесі податкового планування на підприємстві. Організування, як одна із загальних функцій менеджменту, посідає важливе місце в процесі формування системи податкового планування на підприємстві.

У Великому тлумачному словнику української мови [2] термін “організування” пояснено як дію за значенням “організувати” та наведено такі тлумачення: 1) створювати, засновувати що-небудь, залучаючи до цього інших, спираючись на них; 2) здійснювати певні заходи громадського значення, розробляючи їх підготовку і проведення; забезпечувати, влаштовувати що-небудь, вишукуючи для цього необхідні можливості; роздобувати, діставати або готувати що-небудь для когось; 3) згуртувати, об'єднувати кого-небудь із певною метою; зосереджувати, мобілізувати, спрямовувати когось на що-небудь; 4) чітко налагоджувати, належно впорядковувати що-небудь. Науковцями, що займаються проблематикою управління, виведені тлумачення “організування” як функції менеджменту. В у навчальному посібнику А. В. Шегди [11, 121] організування трактується як свідомий процес, спрямований на об'єднання та впорядковану взаємодію елементів або частин в одне ціле, у результаті чого утворюється життєздатна, продуктивна стійка система. Автори “Основ менеджменту” [6, 308] організування визначають як процес створення структури підприємства, котра дає змогу людям ефективно працювати разом для досягнення його мети. В. Стадник [9, 232] організування пояснює як вид управлінської діяльності, спрямований на формування структури управління організацією, встановлення у ній системи зв'язків та відносин, що дає змогу ефективно працювати для досягнення поставлених цілей. У посібнику “Теоретичні та прикладні засади менеджменту” О. Кузьмін, О. Мельник [5, 74] під організуванням розуміють вид управлінської діяльності, який відображає процес створення структури управління організацією.

Відповідно до загальнонаукових тлумачень терміна “організування” та сутності податкового планування на підприємстві,

організування податкового планування на підприємстві можна трактувати як здійснення заходів, спрямованих на мінімізацію чи оптимізацію податкових платежів суб'єкта господарювання та на зниження податково-го навантаження на підприємство з урахуванням та пошуком необхідних можливостей для забезпечення підготовки і реалізації концепції податкового планування суб'єкта господарювання. Крім того, варто зазначити, що організування податкового планування на підприємстві полягає у тому, що його здійснюють послідовно, відповідно до певних етапів, тобто податкове планування є процесом. Етапи податкового планування наведено нами у [10] з урахуванням етапів функціонування підприємства. Зокрема, на етапі створення суб'єкта господарювання основними етапами податкового планування є: вибір сфери діяльності; формулювання мети створення суб'єкта господарювання; детальне вивчення податкового законодавства та способів мінімізації податкового навантаження суб'єкта господарювання; вибір оптимальної з точки зору мінімізації податкових та інших платежів організаційно-правової форми реєстрації суб'єкта господарювання; вибір місця реєстрації суб'єкта підприємництва, його відокремлених підрозділів з урахуванням можливості використання регіональних податкових пільг. На етапі здійснення господарської діяльності основними етапами податкового планування є: формування підрозділу, що реалізовуватиме податкове планування на підприємстві; визначення того, до якої категорії уваги з боку контролюючих органів належить суб'єкт господарювання; виявлення можливостей зниження податкового тиску на суб'єкт підприємництва відповідно до принципів податкового планування із використанням його методів та інструментів; планування податкових платежів підприємства та складання податкового календаря; вияв-

лення шляхів оптимального використання прибутку й активів суб'єкта господарювання з урахуванням мінімізації податків, які необхідно при цьому сплачувати. На етапі припинення діяльності суб'єкта господарювання основними етапами податкового планування є: виявлення альтернативних варіантів припинення діяльності суб'єкта господарювання; реалізація обраного варіанту припинення діяльності суб'єкта підприємництва з якнайменшим рівнем оподаткування. Необхідно наголосити на тому, що такі етапи податкового планування на підприємстві, як урахування ризиків податкового планування суб'єкта господарювання та оцінювання результативності цього планування здійснюються незалежно від етапу функціонування суб'єкта господарювання.

Одним із найважливіших етапів податкового планування, що відображає власне сутність організування податкового планування суб'єкта господарювання є формування структури, що реалізовуватиме податкове планування на підприємстві. В практичній діяльності підприємств питанням організування податкового планування приділено недостатньо уваги. Переважно вирішення проблем зменшення податкового навантаження покладено на працівників бухгалтерії. Безумовно, дані бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності і звітності стосовно нарахування та сплати єдиного соціального внеску, які формують працівники бухгалтерії, є дуже важливим інформаційним джерелом для здійснення податкового планування на підприємстві, однак повністю делегувати бухгалтерам обов'язки зменшувати й оптимізувати податкові та інші платежі суб'єкта господарювання не завжди раціонально.

На нашу думку, формування структури, що реалізовуватиме податкове планування на підприємстві, залежить від декількох факторів. Насамперед, формування

такої структури залежатиме від величини суб'єкта господарювання. У п. 7, ст. 63 Господарського Кодексу України визначено, що "підприємства залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік можуть бути віднесені до малих, середніх або великих підприємств. Малими (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує суми, еквівалентної п'ятистам тисячам євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні. Великими підприємствами визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує тисячу осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму, еквівалентну п'яти мільйонам євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні. Усі інші підприємства визнаються середніми" [1].

У Податковому Кодексі України значну увагу приділено великим платникам податків. В ст. 14.1.24 визначено, що великим платником податків є "юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або узагальнена сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень" [7]. Отже, як бачимо, в податковому законодавстві визначено ще один фактор, який впливатиме на формування структури, що здійснює податкове планування на підприємстві – обсяг сплачених до бюджету податків. Однак,

відповідно до обсягу сплачених до бюджету податків, необхідно також виокремити малих та середніх платників податків. Малими платниками податків можна вважати суб'єкти господарювання, що сплатили у бюджет за останні чотири квартали до півтора мільйони грн., а середніми – тих, що сплатили більше півтора мільйони грн. і менше дванадцяти мільйонів грн.

Крім загальної суми платежів, яку повинно сплатити підприємство, важливою також є і кількість податків та зборів, платником яких є суб'єкт господарювання. Адже, для кожного виду податку чи збору характерні індивідуальні: об'єкт та база оподаткування, порядок нарахування та сплати, ставки податку, податкові пільги й інші особливості. Тому чим більшу кількість видів податків та зборів суб'єкт господарювання сплачує, тим більш гromіздкою є робота щодо податкового планування цих платежів.

Ще одним фактором, що, на нашу думку, впливає на формування структури, яка реалізовуватиме податкове планування, є тип організаційної структури управління підприємством. Аналіз літературних джерел [3; 5; 6; 9; 11] свідчить про те, що існують такі види організаційних структур управління суб'єктами господарювання: лінійні, функціональні та змішані. В загальному фактори, які впливають на формування структури, що буде реалізовувати концепцію податкового планування на підприємстві, можна зобразити у вигляді схеми (рис. 1).

Якщо вплив кількісних факторів вибору структурного відділу податкового планування на підприємстві (величина суб'єкта господарювання, обсяг та кількість сплачених податків) відносно легко можна визначити, використовуючи методи факторного аналізу (наприклад, методи кореляційного і регресійного аналізу, метод ланцюгових підстановок та інші), то у випадку якісного фактора (тип організацій-

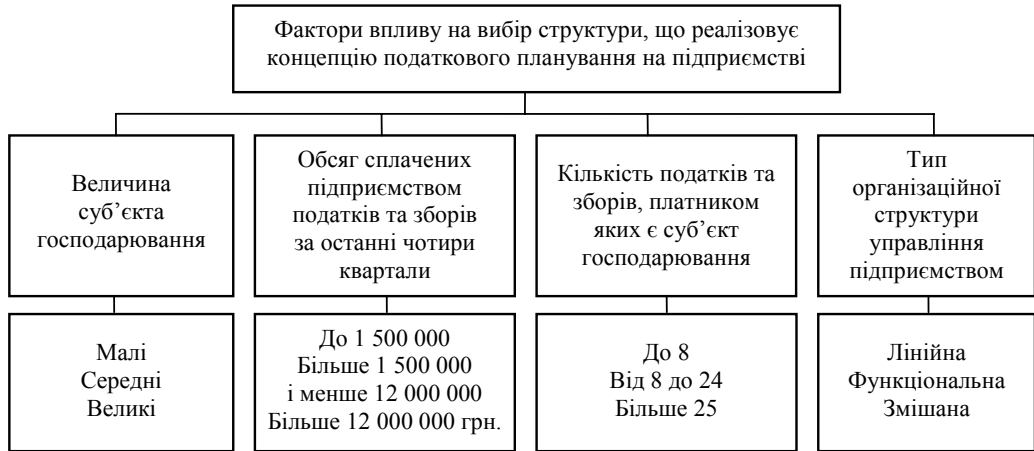


Рис. 1. Фактори впливу на вибір структури, що реалізовує концепцію податкового планування на підприємстві

ної структури управління) таке завдання вирішити важко, оскільки його практично неможливо формалізувати. При цьому вплив деяких якісних факторів на формування підрозділу податкового планування не менш важливий, ніж кількісних. Отже, ми дійшли висновку, що найбільш прийнятним методом виявлення вагомості факторів, що впливають на вибір структурного підрозділу податкового планування суб'єкта господарювання, є метод експертних оцінок.

Сутність методу експертних оцінок полягає у побудові інтуїтивно-логічного аналізу людини у поєднанні з кількісними методами оцінки й опрацювання. Узагальнена думка експертів – висококваліфікованих спеціалістів у сфері проведеного дослідження, – отримана в результаті відповідної обробки, приймається як вирішення поставленого завдання.

Цей метод має дві характерні особливості: 1) експертне опитування здійснюють суто на науковій основі; 2) при оцінюванні суджень експертів і при обробці результатів опитування використовують методи математичної статистики.

Експертне дослідження складалося з наступних етапів:

1. Формулювання мети і розробка процедури проведення експертного опитування.
2. Підготовка анкет опитування експертів.
3. Визначення чисельності і формування складу експертної групи.
4. Опитування експертів.
5. Опрацювання та аналізування результатів експертного опитування, а саме: визначення компетентності експертів та колективних експертних оцінок.
6. Визначення рівня узгодженості експертних оцінок.

Методом колективного експертного оцінювання вибрано опитування за допомогою анкет, що забезпечує незалежність суджень експертів. В анкетах, запропонованих експертам, наведена мета дослідження і запроваджено необхідні роз'яснення до заповнення опитувальних таблиць. Експертам пропонувалось: дати бальну оцінку показникам, що характеризують компетентність експертів; прорангувати фактори впливу на вибір організаційної структури, що повинна здійснювати податкове планування на підприємстві за рівнем їхньої важливості.

Достовірність експертних оцінок залежить від кількості експертів та їх компетентності, тобто рівня кваліфікації експертів у певній галузі знань, зокрема у сфері оподаткування. Мінімальна чисельність експертної групи (η_{min}) визначена відповідно до допустимої похибки (ζ) за формулою:

$$\eta_{min} = \frac{3}{2} \left(\frac{1}{\zeta} + 1 \right) + 1.$$

При імовірності 95% ($\zeta=0,05$) мінімальна кількість експертів дорівнює:

$$\eta_{min} = \frac{3}{2} \left(\frac{1}{0,05} + 1 \right) + 1 = 33 \text{ люд.}$$

Для зниження суб'єктивності і тенденційності судження експертів до складу експертної групи залучено провідних спеціалістів в галузі оподаткування, зокрема працівників різних підприємств, в тому числі аудиторських та консалтингових фірм, приватних підприємств (експертів-практиків), а також фахівців науково-дослідних установ (експертів-дослідників). В анкетному опитуванні взяв участь 51 експерт: 25 експертів-практиків та 26 експертів-дослідників.

Оцінювання компетентності експертів здійснювалось об'єктивно – документальним способом за допомогою опитувальних анкет, в яких передбачалися показники, що характеризують компетентність експертів, ранжування котрих проводилося самими експертами. Зокрема, запропоновано такі показники, що характеризують компетентність експертів-практиків: посада, наявність професійних свідоцтв та сертифікатів, стаж роботи в економічних службах, стаж роботи на посадах, пов'язаних із оподаткуванням, освіта та спеціальність. Серед показників, що характеризують компетентність експертів-дослідників, обрано такі: науковий ступінь, вчене звання, посада, наявність професійних свідоцтв та сертифікатів, стаж роботи на посадах, пов'язаних із оподаткуванням, загальна кількість опублікованих наукових праць та кількість опублікованих

робіт з питань оподаткування та податкового планування. В результаті обробки анкет було визначено середні значення оцінок за кожним показником, що характеризує компетентність експерта. Їх в подальшому використовували для виявлення вагомості відповідей експертів. Компетентність експертів, що взяли участь в експертному опитуванні, розрахована відповідно до об'єктивних даних про експертів і середніх бальних оцінок характеристик, які використовувались для визначення компетентності.

Для оцінювання узгодженості думок експертів стосовно ранжування факторів впливу на вибір організаційної структури, що повинна здійснювати податкове планування на підприємстві, за рівнем їхньої важливості використано критерій Пірсона. Коефіцієнт конкордації (W) розраховано на основі оцінок вагомості факторів впливу на вибір організаційної структури, що реалізуватиме концепцію податкового планування на підприємстві, за формулою:

$$W = \frac{S}{m^2(n^3 - n) / 12 - m \sum_{j=1}^m T_j}$$

де S – сума квадратів різниць між фактичними сумарними значеннями оцінок та їхніми середніми значеннями (104032,92);

m – кількість експертів (56);

n – кількість оцінюваних факторів (12);

T_j – показник пов'язаних рангів в j -тому ранжуванні (4099).

$$T_j = \sum_{k=1}^{H_j} (h_k^3 - h_k),$$

де H_j – число груп рівних рангів в j -тому ранжуванні;

h_k – число рівних рангів в k -тій групі зв'язаних рангів при ранжуванні j -тим експертом.

Значення W знаходиться в інтервалі $[0,1]$. Якщо W дорівнює нулю, це означає

повну неузгодженість m ранжуваль; якщо ж W дорівнює 1, то всі m ранжуваль збігаються. Розрахований нами коефіцієнт конкордації $W = 0,64$ вказує на високу узгодженість думок експертів. Значимість отриманої величини W перевірено за критерієм Пірсона X^2 :

$$X^2 = W \times v \times m,$$

де v – число ступенів свободи ($v = n-1$).

$$X^2 = 0,64 \times (12 - 1) \times 51 = 359,04.$$

Визначаємо табличне значення [8] X^2 для $v = 11$ та імовірності 0,95. $X^2_{табл} = 4,57$. Оскільки фактичне значення X^2 більше табличного, гіпотеза щодо існування узгодженості думок експертів підтверджується.

При отриманні групових оцінок факторів впливу на формування структурного підрозділу податкового планування суб'єкта господарювання також враховувалася компетентність експертів. Середня

зважена оцінка фактора (R_w) визначена за формулою:

$$R_w = \frac{O_1 R_1 + O_2 R_2 + \dots + O_m R_m}{R_1 + R_2 + \dots + R_m} = \frac{\sum_{i=1}^m (O_i R_i)}{\sum_{i=1}^m R_i},$$

де R_1, R_2, R_m – бальні оцінки компетентності експертів;

O_1, O_2, O_m – експертні бальні оцінки факторів відповідно.

Середньозважені оцінки проранговано за формулою:

$$R_i = \frac{R_{oi}}{\sum_{i=1}^n R_{oi}}.$$

Результати обробки опитувальних анкет наведено в табл. 1.

Значення нормованих оцінок графічно графічно зображені на рис. 2.

Таблиця 1

Оцінки факторів впливу на формування структурного підрозділу податкового планування на підприємстві

Шифр фактора	Назва фактора	Оцінки в балах	
		Середньозважені	Нормовані
	1. Величина суб'єкта господарювання		
1.1.	1.1. Малі	3,50	0,04
1.2	1.2. Середні	5,95	0,07
1.3	1.3. Великі	9,26	0,11
	2. Обсяг сплачених підприємством податків та зборів за останні чотири квартали		
2.1.	2.1. До 1 500 000	5,20	0,06
2.2.	2.2. Більше 1 500 000 і менше 12 000 000	7,56	0,09
2.3	2.3. Більше 12 000 000 грн.	9,51	0,12
	3. Кількість податків та зборів, платником яких є суб'єкт господарювання		
3.1	3.1. До 8	4,68	0,06
3.2	3.2. Від 8 до 24	7,01	0,09
3.3	3.3. Більше 25	8,70	0,11
	4. Вид організаційної структури управління підприємством *		
4.1	4.1. Лінійна	5,16	0,06
4.2	4.2. Функціональна	7,09	0,09
4.3	4.3. Змішана	7,36	0,09

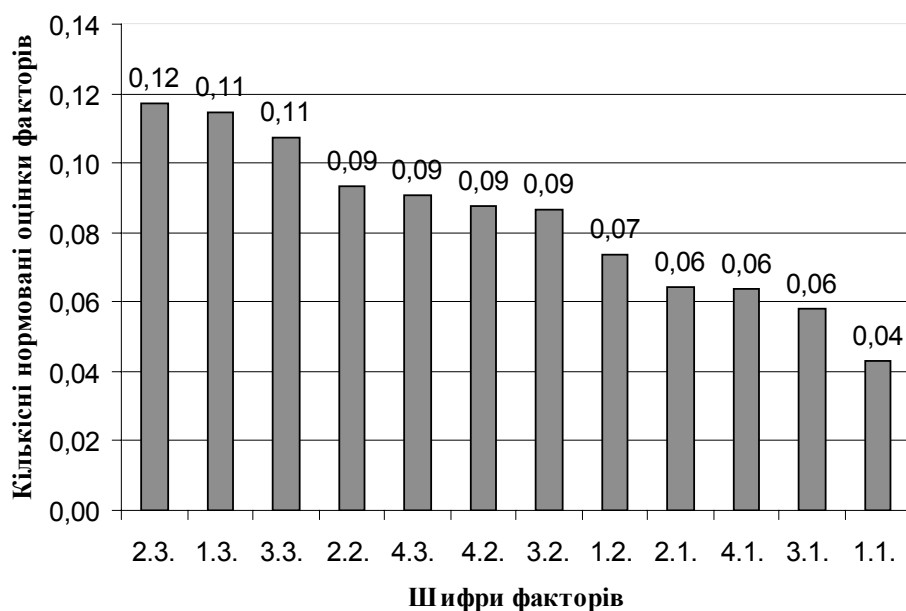


Рис. 2. Гістограма розподілу оцінок вагомості факторів впливу на формування підрозділу податкового планування на підприємстві

На основі проведеного дослідження можемо зробити такі висновки:

1. Організування податкового планування на підприємстві полягає у здійсненні заходів, спрямованих на мінімізацію чи оптимізацію податкових платежів суб'єкта господарювання та на зниження податкового навантаження на підприємство з урахуванням та пошуком необхідних можливостей для забезпечення підготовки і реалізації концепції податкового планування суб'єкта господарювання. Організування податкового планування на підприємстві здійснюють послідовно, відповідно до певних етапів, тобто податкове планування є процесом. Одним із найважливіших етапів податкового планування, що відображає власне сутність організування податкового планування суб'єкта господарювання, є формування структури, що реалізовуватиме податкове планування на підприємстві.

2. Факторами, що впливають на формування структурного підрозділу податкового планування на підприємстві, є: величина суб'єкта господарювання, обсяг сплачених підприємством податків та зборів за останні чотири квартали, кількість податків та зборів, платником яких є суб'єкт господарювання, тип організаційної структури управління підприємством. Найбільш прийнятним методом виявлення вагомості факторів, що впливають на вибір структурного підрозділу податкового планування суб'єкта господарювання, є метод експертних оцінок.

3. На малих підприємствах з лінійною функціональною структурою, які сплачують до восьми видів податків загальною сумою до 1 500 000 грн. податковим плануванням може займатися директор або бухгалтер, можна скористатися послугами спеціалізованої консалтингової компанії чи фахівця з оподаткування, зареєстрованого приватним

підприємцем. Для середніх підприємств з функціональною чи змішаною організаційною структурою, що сплачують від восьми до двадцяти чотирьох видів податків загальною сумою більшою 1 500 000 грн. і меншою 12 000 000 грн., достатньо впровадження посади фахівця з податкового планування чи податкового менеджера. А на великих підприємствах, що сплачують більше двадцяти п'яти видів податків, загальною сумою більше 12 000 000 грн., доцільно створити функціональний підрозділ з податкового планування.

Література

1. Господарський кодекс України // Інформаційно-правова система ЛІГА: Закон.
2. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В. Т. Буцел. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2007. – 1736 с.
3. Дідковська Л. Г., Гордієнко П. Л. Менеджмент: Навчальний посібник. – К.: Алерта, КНТ, 2007. – 516 с.
4. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, Г. М. Дорожкіна, О. Г. Зима, В. В. Карпова. – Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2007. – 448 с.
5. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. Теритичні та прикладні засади менеджменту: Навчальний посібник. – 2-е вид. доп. і перероб. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка”, “Інтелект–Захід”, 2003. – 352 с.
6. Мескон Майкл Х., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. М. А. Майорова. – М.: Дело, 2002. – 704 с.
7. Податковий кодекс України // Бізнес. Бухгалтерія. – 2010. – № 50 (933).
8. Проверка гипотезы о связи на основе критерия X^2 (кси квадрат): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.exponenta.ru/educat/referat/XIkonkurs/student2/index.asp>
9. Стадник В. В., Йохна М. А. Менеджмент: Підручник. – К.: Академвидав, 2007. – 472 с.
10. Феदिшин Н. І. Етапи податкового планування на підприємстві. / Проблеми формування та реалізації конкурентної політики: Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. – Львів: ТзОВ “Сплайн”. – С. 180–181.
11. Шегда А. В. Менеджмент: Навч. посіб. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2002. – 583 с.