

- // Бізнес Інформ. – 2012 - № 5. – С. 234-236. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_5_67
10. Серкіна Н. В. Особливості обліку надходження і перерахування членських внесків у неприбутковій організації та їх контроль [Електронний ресурс] / Н. В. Серкіна, В. Г. Швець // Економічний аналіз. – 2013. – Т. 12(4) – С. 251-254. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2013_12\(4\)_56](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2013_12(4)_56)

УДК 65.012.12

Колос І.В.

к.е.н., доцент, САР, доцент кафедри обліку і аудиту,
Національний університет харчових технологій

Бунь Б.А.

магістрант,
Національний університет харчових технологій

НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА СУЧАСНОМУ ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Анотація: Розвинуто теоретичні засади податкового планування на промисловому підприємстві шляхом обґрунтування загальної мети, сукупності завдань, принципів, на яких має базуватися, функцій, що виконуватимуться у процесі управління суб'єктом господарювання, зокрема промисловим підприємством, та методів реалізації. Аргументована необхідність залучення професійно компетентних фахівців до постановки податкового планування. Пріоритетним напрямом є досягнення необхідно достатнього рівня професійної компетентності фахівців для забезпечення професійного судження. Доведено доцільність розроблення і запровадження внутрішніх регламентів підприємства з постановки податкового планування, що сприятиме координуванню дій фахівців і покращенню якості виконання робіт з орієнтацією на досягнення мети податкового планування.

Ключові слова: податкове планування, планування податків, внутрішні регламенти податкового планування, професійна компетентність, професійне судження.

Abstract. Bases developed theoretical tax planning in an industrial plant by a substantiation of a common goal, a set of objectives, principles, which should be based on, functions that will be performed during enterprise management, in particular an industrial enterprise, and implementation techniques. It argued the need to bring to the formulation of tax planning professional competence of experts. Competence is a priority to achieve the necessary adequate level of professionalism to provide professional judgment. Expediency is proved for the development and implementation of internal enterprise regulations on the formulation of tax planning. This will facilitate the coordination of actions of experts and improve the quality of work with a focus on achieving tax planning purposes.

Keywords: tax planning, planning for taxes, internal regulations of tax planning, professional competence, professional judgment.

Вступ. Проблеми встановлення впливу податкових платежів на результати функціонування вітчизняних суб'єктів господарювання в умовах сьогодення суттєво посилюються. Виникає необхідність в запровадженні податкового планування на постійній основі з орієнтацією на використання легальних засобів, прийомів та способів для максимального зменшення податкового тягара. У зв'язку з цим набуває особливого значення проблема обґрунтування теоретико-методичних підходів до постановки податкового планування на сучасному промисловому підприємстві.

Аналіз досліджень та постановка завдання. В опублікованих працях фахівцями (науковцями, консультантами, практиками) з проблематики активного запровадження податкового навантаження обґрунтовано базис дослідження:

- сутність податкового планування і його значення в системі управління підприємством [1, с. 16-27; 2, с. 137-140; 3, с. 173-174], зокрема податкового менеджменту [4, с. 18-39, 200-245; 5, с. 335-338];

- сукупність принципів, функцій, методів податкового планування, що є підґрунтям / концептуальною основою для обґрунтування і постановки раціонального податкового планування [1, с. 20-21, 2, с. 140-141; 5, с. 334-335; 6, с. 328-332; 7, с. 214-217].

Сучасні виклики економічного розвитку ставлять перед вітчизняними суб'єктами господарювання завдання щодо генерування грошових коштів і підтвердження їх сумою прибутку за умови дотримання вимог чинного законодавства з орієнтацією на мінімізацію податків і платежів. Вивчення опублікованих результатів наукових досліджень показало відсутність однозначного вирішення доцільності впровадження на практиці податкового планування в системі управління підприємством. Однією з основних причин, що стримує запровадження й активне використання податкового планування вітчизняними підприємствами є недостатній рівень теоретичного й методичного забезпечення. В цьому аспекті набуває перспективності

дослідження податкового планування з позиції покращення рівня результатів функціонування промислового підприємства.

Мета роботи полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних аспектів постановки податкового планування на сучасному промисловому підприємстві з фокусуванням на дотриманні податкового законодавства і покращення фінансового стану. Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення наукових завдань: розкрити теоретичні засади податкового планування на підприємстві і встановити його основні орієнтири; обґрунтувати доцільність розроблення і впровадження внутрішніх регламентів підприємства щодо постановки податкового планування з метою покращення ефективності діяльності промислового підприємства на безперервній основі.

В ході дослідження використано такі методи і прийоми: наукового інформаційного пошуку і когнітивний метод (для узагальнення трактувань дефініції податкове планування); дедукції (для встановлення особливостей податкового планування і планування податків); системного аналізу (для встановлення основних орієнтирів податкового планування в межах промислового підприємства); графічний метод (для представлення теоретичних засад податкового планування на промисловому підприємстві).

Результати дослідження. Огляд наукових публікацій вітчизняних дослідників надав можливість зробити висновок про наявність різних тлумачень і відсутність єдиного підходу до розкриття сутності податкового планування. Існуючі варіанти визначення дефініції «податкового планування» зведено у табл. 1.

Таблиця 1

Варіанти визначення дефініції «податкове планування» (складено авторами на основі джерел [1, 3-5, 7, 8])

Автор	Визначення поняття
О. Адамик [1, с. 16, 20]	цілеспрямована діяльність підприємства, орієнтована на максимальне використання усіх особливостей чинного законодавства з метою досягнення найвищого фінансового результату (максимізація прибутку підприємства та збільшення обсягу коштів, що залишаються у його розпорядженні) шляхом законної оптимізації господарської діяльності підприємства з позиції її

	податкових наслідків
П. Бечко, Н. Лиса [4, с. 226-227]	• у широкому сенсі – це інтеграційний процес, що полягає у впорядкуванні фінансово-господарської діяльності відповідно до чинного податкового законодавства і стратегії розвитку підприємства; • у вузькому сенсі – це попередній розгляд, оцінка рішень у сфері фінансово-господарської діяльності підприємства з урахуванням розміру можливих податкових платежів і вибір якнайкращих із них рішень з позиції напрямів досягнення мети підприємства
О. Івашко [8, с. 205]	легальний шлях зменшення податкових зобов'язань, що ґрунтується на використанні можливостей, наданих податковим законодавством, шляхом коригування господарської діяльності суб'єкта господарювання й методів ведення бухгалтерського обліку ... є механізмом, що дозволяє взаємно задовольняти протиріччя інтересів між державою та підприємством
Л. Лазебник [3, с. 173]	складний організаційно-фінансово-економічний механізм, складовими елементами якого є не тільки економічне обґрунтування та фінансове оформлення документації, але і використання існуючого законодавства з метою планування податкових платежів в рамках здійснення підприємницької діяльності без порушення законодавства
Л. Ткачик [5, с. 334]	є частиною планування фінансів на мікрорівні і являє собою процес розроблення податкових планів, виходячи з нормативів і ставок, які затверджені законодавством України, а також низкою підзаконних актів Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів і Міністерства доходів і зборів з метою забезпечення взаємодії всіх елементів оподаткування
О. Ходякова, А. Лук'яненко [7, с. 214]	елемент податкової політики підприємства, який представляє собою процес аналізу різних податкових альтернатив і розробку на основі його результатів легальних, систематичних, планових дій, спрямованих на оптимізацію податкових зобов'язань у поточному та майбутніх податкових періодах з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства

Не зважаючи на існування відмінностей у трактуванні «податкове планування», загальною позицією залишається мінімізація суми податків і платежів засобами, що не суперечать чинному законодавству, з метою збільшення суми прибутку підприємства й покращення його фінансового стану.

Водночас, в наукових, науково-методичних, навчально-практичних, практичних, спеціальних фахових виданнях зустрічається поняття «планування податків», що не є тотожним за своєю економічною сутністю, як справедливо зазначено, «... не розкриває усіх можливостей податкового планування ...» [1, с. 16]. Саме тому планування податків доцільно розглядати як планування податкових платежів, що передбачає розрахування суми податкового зобов'язання перед бюджетом на певну дату за окремим податком або групою (загальнодержавних / місцевих) податків і зборів. Порівняльну

характеристику з виокремленням відмінності й особливості податкового планування і планування податків представлено в табл. 2.

Таблиця 2

**Порівняльна характеристика податкового планування і
планування податків**

Ознака	Характеристика	
	Податкове планування	Планування податків
Мета	Оптимізація (мінімізація) сум окремих податків і загальної суми податкових платежів у плановому періоді	Обчислення сум окремих податків і загальної суми податкових платежів на плановий період
Необхідні знання фахівця	Розробка конкретних схем законного зменшення податкового тиску	Знання податкового законодавства, що передбачає встановлення переліку податків, механізму їх сплати та платіжного календаря податкових платежів
Альтернативність планування	Багатоваріантне	Одноваріантне
Використання податкових пільг	Розглядаються усі можливі податкові пільги, передбачені законодавством	Розглядаються податкові пільги, які можливі для конкретного виду діяльності
Результат планування	Рівень зменшення податкового навантаження на підприємство	Сума податків, що підлягають сплаті до бюджету та позабюджетних фондів

Джерело: [1, с. 18]

Дієвість податкового планування значною мірою залежить від комплексного розгляду цілей, принципів, на яких має базуватися, функцій, що виконуватимуться у процесі управління суб'єктом господарювання, зокрема промисловим підприємством, а також методів реалізації. Проведені дослідження цієї проблематики дозволили визначити теоретичні засади податкового планування на промисловому підприємстві (рис. 1), де у загальному вигляді визначено мету і сформульовано завдання податкового планування, що реалізуються через відповідні функції (аналізування – планування – організування – контролювання – регулювання) і методи, ефективному виконанню яких сприятиме дотримання відповідних принципів податкового планування.

Можливість запровадження промисловим підприємством податкового планування забезпечується альтернативністю податкового і господарського законодавства: одні і ті ж самі цілі можуть бути досягнуті різними шляхами, а



Рис. 1. Теоретичні засади податкового планування на промисловому підприємстві Джерело: (складено авторами на основі джерел [1, с. 20; 5, с. 334–336; 6, с. 329–332; 7, с. 214–215])

Дефініцію «професійне судження» Міжнародною федерацією бухгалтерів визначено як застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень про напрями діяльності, що проводяться відповідно до міжнародних стандартів [9, с. 35].

У світовій практиці бухгалтерського обліку поняття «професійне судження» є одним із основних при розкритті інформації. Виваженою є позиція про посилення значення і ролі професійного судження бухгалтера в ході формування фінансової звітності через законодавчо закріплене право вибору методів, способів, прийомів з числа дозволених альтернатив [10, с. 196-204]. Вітчизняний дослідник Л. Кіндрацька [11, с. 321-323] акцентує на виключному значенні професійного судження в ході формування адресної інформації на вимогу зацікавленого користувача (управлінця) й обережності ставлення до варіантності висловлюваного професійного судження. Можна стверджувати, що основною передумовою обґрунтованості якісного професійного судження про відповідні варіанти дій щодо управління і виконання проектів та робочих завдань, зокрема з податкового планування, виходячи з професійних цінностей, етики та відносин, є відповідний рівень технічної компетентності (базовий, середній, високий), набуті професійні навички (інтелектуальні, міжособистісні та комунікації, персональні, організаційні) та сфери компетентності (професійний скептицизм, етичні принципи, дія в інтересах суспільства).

Водночас, фахівці мають бути обізнаними щодо теоретико-прикладних аспектів податкового планування з достатнім рівнем професійної компетентності для здійснення таких видів професійної діяльності:

– науково-дослідної – здатність обґрунтовувати актуальність, теоретичну і практичну значимість податкового планування; здатність узагальнювати наукові результати вітчизняних і зарубіжних дослідників, виявляти перспективні напрями запровадження елементів податкового планування з урахуванням специфіки функціонування суб'єкта

господарювання; здатність проводити самостійні дослідження і презентувати результати керівництву;

- аналітичної – здатність аналізувати і використовувати різні джерела інформації для проведення економічних розрахунків; здатність прогнозувати ключові показники діяльності підприємства з урахуванням альтернативності податкового планування;

- організаційно-управлінської – здатність здійснювати керівництво економічними підрозділами в межах окремого суб'єкта господарювання різних організаційно-правових форм власності; здатність розробляти альтернативні варіанти управлінських рішень й обґрунтовувати найефективніші щодо впровадження податкового планування в умовах сьогодення.

В ході постановки податкового планування на підприємстві доцільно розробляти і формувати [12, с. 208-210]:

- Податкову стратегію підприємства – для встановлення цільових показників розвитку підприємства з термінами їх досягнення щодо легального зменшення податкових зобов'язань / податкового навантаження і створення прийняттого режиму сплати податків;

- Облікову політику підприємства в частині оподаткування або Податкову політику підприємства – для контролю за станом бухгалтерського обліку і правильністю складання податкової звітності. Внутрішнім регламентом здійснюється (1) встановлення правил і способів обчислення податків, внесків, обов'язкових платежів, варіантність яких передбачено податковим законодавством, (2) закріплення обраних з числа дозволених за Податковим кодексом України альтернатив методів оцінки наявних у підприємства об'єктів обліку активів, зобов'язань, доходів, витрат з урахуванням специфіки функціонування підприємства;

- податкові бюджети за джерелами відшкодування податків з урахуванням вимог чинного законодавства – для стратегічного і проміжного (річного / квартального / місячного) контролю за рівнем податкового навантаження на підприємство;

– податковий платіжний календар – для контролю за правильністю і своєчасністю розрахунків з бюджетами всіх рівнів.

Виваженою є позиція щодо розроблення податкових бюджетів [13, с. 64-69]:

– Бюджет непрямих податків за трьома підрозділами: (1) податок на додану вартість, (2) акцизний збір, (3) ввізне мито. В кожному підрозділі визначається планова сума об'єкту оподаткування; планова сума податку; планова сума зарахування у зменшення до сплати; планова сума зобов'язання перед бюджетом; планова сума податку до сплати в бюджет;

– Бюджет податків, внесків, зборів, які відшкодовуються за рахунок операційних витрат підприємства за такими підрозділами: (1) податки, внески, збори до державного бюджету; (2) податки, внески, збори до місцевого бюджету. В підрозділах відображаються планові суми: об'єктів оподаткування; податків, внесків, зборів; зарахувань у зменшення до сплати податків, внесків, зборів; зобов'язань перед бюджетами; перерахування податків, внесків, зборів до бюджетів відповідного рівня;

– Бюджет податку на прибуток, в якому відповідно до норм чинного законодавства відображаються планові величини доходу, витрати та прибутку, що підлягає оподаткуванню; податок на прибуток; перерахування до бюджету податку на прибуток;

– Інтегральний бюджет показників податкового навантаження, зокрема: коефіцієнти податкового навантаження за певними показниками; структуру податків; коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства; коефіцієнт ефективності оподаткування підприємства.

За умови раціонального організування на підприємстві податкового планування, що базується на дотриманні принципів оподаткування і вимог чинних нормативно-правових актів, можна забезпечити: раціональне управління грошовим потоком з орієнтацією на збільшення прибутку від діяльності; взаємовигідну співпрацю через договірні взаємовідносини з постачальниками і замовниками; використання податкових пільг з основних

податків; уникнення штрафних санкцій. Важливо наголосити, що здійснюючи податкове планування, топ-менеджмент підприємства має чітко усвідомлювати межу між податковим плануванням і ухилянням від сплати податків, що є незаконними діями. В такому випадку можливе накладання штрафних санкцій і / або настання кримінальної відповідальності.

Отже, за результатами виконаного дослідження встановлено основні орієнтири податкового планування в управлінні промисловим підприємством, що дозволяє забезпечити і посилити ефективність управління функціонуванням і розвитком вітчизняних підприємств шляхом усунення дублювання і підвищення ступеню погодженості дій управлінського персоналу.

Висновки. У роботі проведено теоретичне узагальнення науково-методичних підходів до впровадження податкового планування на сучасному промисловому підприємстві.

Проведені дослідження дали підставу сформулювати теоретичні засади податкового планування на промисловому підприємстві шляхом обґрунтування загальної мети, сукупності завдань, принципів, на яких має базуватися, функцій, що виконуватимуться у процесі управління суб'єктом господарювання, зокрема промисловим підприємством, та методів реалізації.

Аргументована необхідність залучення професійно компетентних фахівців до постановки податкового планування. Пріоритетним напрямом є досягнення необхідно достатнього рівня професійної компетентності фахівця для забезпечення професійного судження, що є визначальним для (1) здійснення обслуговування суб'єктів господарювання у сферах бухгалтерського обліку і оподаткування відповідно до чинних вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів фінансової звітності та норм податкового законодавства; (2) забезпечення формування, аналізу та використання в управлінні інформації про активи, зобов'язання, капітал, рух грошових потоків, доходи і витрати та фінансові результати діяльності підприємств; (3) сприяння поліпшенню

використання економічного потенціалу суб'єктів господарювання і раціональної організації фінансово-економічних відносин, а також сприяння захисту економічного інтересу і власності фізичних і юридичних осіб; (4) здійснення наукових досліджень з актуальних проблем оподаткування й податкового навантаження, а також проблем обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання.

Доведено доцільність розроблення і запровадження внутрішніх регламентів підприємства з постановки податкового планування (Податкова стратегія підприємства, Облікова політика підприємства в частині оподаткування або Податкова політика підприємства, податкові бюджети за джерелами відшкодування податків з урахуванням вимог чинного законодавства, податковий платіжний календар), що сприятиме координуванню дій фахівців і покращенню якості виконання робіт з орієнтацією на досягнення мети податкового планування.

Таким чином, застосування на практиці розроблених теоретико-методичних рекомендацій з постановки податкового планування має вирішальне значення для забезпечення підвищення ефективного розвитку й економічної активності промислового підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В. Податкове планування: навч. посібник. Тернопіль: ТАНГ, 2005. 99 с.
2. Воїнова Т.С., Замятіна К.В. Концептуальні засади організації оперативного податкового планування на промисловому підприємстві. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2011. № 36. С. 134-142.
3. Лазебник Л.Л. Система податкового планування як інструмент оптимізації підприємницької діяльності. Розвиток соціально-економічних систем в геоекономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, ТНТУ ім. І. Пулюя, 11-12 травня 2017 р.). Тернопіль, 2017. С. 171-174.
4. Бечко П.К., Лиса Н.В. Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.]. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
5. Ткачик Л.П. Особливості функціонування корпоративного податкового менеджменту. БІЗНЕСІНФОРМ. 2013. № 12. С. 333-338.
6. Меліхова Т.О., Назаренко О.О. Обґрунтування принципів податкового планування для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. Економічний форум. 2012. № 1. С. 326-333.
7. Ходякова О.В., Лук'яненко А.С. Концепція реалізації ефективного податкового планування на підприємстві. БІЗНЕСІНФОРМ. 2012. № 3. С. 213-218.

8. Івашко О.А. Інструментарій податкового планування та процесу ухилення від сплати податків в контексті діючої практики функціонування офшорних юрисдикцій. Моделювання регіональної економіки. 2013. № 1. С. 204-218. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Modre_2013_1_23 (дата звертання: 05.01.2018).
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: перекл. з англ. Частина 1. Київ: МФБ АПУ, 2013. 1025 с.
10. Юхименко-Назарук І.А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування облікової політики підприємства: інституційний аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. Вип. 2 (29). С. 195-206.
11. Кіндрацька Л.М. Професійне судження в процесі еволюції бухгалтерського обліку. Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 30 червня 2017 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 321-324.
12. Бунь Б.А. Податкове планування для покращення результатів функціонування промислового підприємства. Підвищення ефективності діяльності підприємств харчової та переробної галузей АПК: Матеріали VI Всеукраїнської наук.-практ. конф. (Київ, 22-23 листопада 2017 р.). Київ: НУХТ, 2017. С. 208-210.
13. Голубева Т.С., Колос І.В. Вдосконалення методичних підходів до формування облікової політики підприємства. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 23 жовтня 2009 р.). Київ: КНЕУ: ФПБАУ, 2009. С. 61-69.

УДК 657.2

Озеран В. О.

*канд. екон. наук., проф., професор кафедри фінансів, обліку та аудиту
Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут*

Кицай І. С.

магістрантка спеціальності «Облік і оподаткування»

ЗАКОНОДАВЧЕ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Анотація: У статті досліджено основні проблеми, пов'язані з нормативно-правовим регулюванням бухгалтерського обліку в установах державного сектору.
Ключові слова: бухгалтерський облік, бюджетні установи, нормативно-правове регулювання.

Abstract. The article deals with the main problems connected with the legal regulation of accounting in public sector institutions.
Keywords: accounting, public sector institutions, legal regulation.

Вступ. Бюджетні установи, як суб'єкти господарювання державного сектору, що реалізують свою діяльність у загальному правовому полі, мають враховувати умови роботи, регламентовані на державному рівні. Бухгалтерський облік, звітність і контроль в бюджетних установах також мають суттєві особливості, які до цього часу ще недостатньо структуровані