

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ
Навчально-науковий інститут економіки і управління
Кафедра фінансів

«До захисту в ЕК»

Директор інституту

(підпис)

Олег ШЕРЕМЕТ
(ім'я та прізвище)

«__» _____ 2023 р.

«До захисту допущено»

Завідувач кафедри

(підпис)

Лада ШІРІНЯН
(ім'я та прізвище)

«__» _____ 2023 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
НА ЗДОБУТТЯ ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ МАГІСТРА

зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
(код і назва спеціальності)

освітньо-професійної програми Фінанси, банківська справа та страхування
на тему: **Податкове планування та адміністрування на підприємстві**

Виконав: здобувач 2 курсу, групи ЗФІ-2-4М

Ковальчук Яна Анатоліївна
(прізвище, ім'я, по батькові повністю)

(підпис)

Керівник: Толстенко Оксана Юріївна
(прізвище, ім'я, по батькові повністю)

(підпис)

Рецензент Володимир Осмятченко
(ім'я та прізвище)

(підпис)

Я, як здобувач (ка) Національного університету харчових технологій, розумію і підтримую політику університету з академічної доброчесності. Я, не надавав (ла) і не одержував (ла) недозволеної допомоги під час підготовки цієї роботи. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

Здобувач (ка) _____ Коваленко Я.А.
(підпис)

Київ – 2023 р.

Інститут (факультет) Навчально-науковий інститут економіки і управління
Кафедра фінансів
Освітній ступінь магістр
Спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»
(шифр і назва)
Освітньо-професійна програма Фінанси, банківська справа та страхування
(назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри фінансів

/Лада ШІРІНЯН/

« » 20 року

З А В Д А Н И Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧА

Ковальчук Яни Анатоліївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи _____ Податкове планування та адміністрування на підприємстві
керівник проекту (роботи) _____ Толстенко О. Ю., доцент, к.е.н.

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом закладу вищої освіти від «30» вересня 2022 р. № 586-КС

2. Строк подання здобувачем роботи 02 лютого 2023 р.

3. Вихідні дані до роботи нормативно-правові акти, акти економічної, і у тому числі податкової політики держави, матеріали офіційних порталів органів влади України, матеріали довідково-правової системи «ДебетКредит», а також офіційна опублікована економічна і статистична інформація державних органів влади, фінансова звітність підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) _____

Розділ 1. Теоретичні основи податкового планування та адміністрування

Розділ 2. Аналіз ефективності податкового планування та адміністрування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»

Розділ 3. Напрями вдосконалення податкового планування та адміністрування на підприємстві

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

табл. 2.1 Рух основних виробничих засобів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»,

табл. 2.2 Показники ефективності використання основних засобів ТОВ «Дніпровський

хлібокомбінат №5» у 2019-2021 рр., табл. 2.6 Показники податкового навантаження для

ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», табл. 2.7 Аналіз податкового поля

підприємства, табл. 2.8 Динаміка оподаткування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат

№5» у 2019 - 2021 рр., тис. грн., табл. 2.9 Динаміка і структура сукупного податкового

навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» по видах податків і внесків, табл. 3.1 Порядок розрахунку ефективної податкової ставки по прямих податках, табл. 3.2 Ефективна податкова ставка ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за податком на прибуток, табл. 3.3 Ефективна податкова ставка ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за податком на землю, табл. 3.4 Ефективна податкова ставка ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за відрахуваннями у позабюджетні фонди.

6. Консультанти розділів проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
I	Толстенко О. Ю.		
II	Толстенко О. Ю.		
III	Толстенко О. Ю.		

7. Дата видачі завдання 30 вересня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломного проекту (роботи)	Строк виконання етапів проекту (роботи)	Примітка
1	Вибір теми, написання заяви і узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	30.09.2022	
2	Робота над 1-м розділом та перевірка керівником	09.11.2022	
3	Робота над 2-м розділом та перевірка керівником	30.11.2022	
4	Робота над 3-м розділом та перевірка керівником	21.12.2022	
5	Оформлення роботи і подання керівникові для проходження попереднього захисту	09.01.2023	
6	Попередній захист	17.01.2023	
7	Подання кваліфікаційної роботи з підтвердження керівника на перевірку академічного плагіату.	24.01.2023	
8	Доопрацювання кваліфікаційної роботи після попереднього захисту та перевірки на плагіат, узгодження змісту доповіді та презентації з керівником, отримання відзивів на роботу	30.01.2023	
9	Підпис остаточного варіанту роботи завідувачем кафедри	02.02.2023	

Здобувач

_____ (підпис)

Ковальчук Я. А.

_____ (прізвище та ініціали)

Керівник роботи

_____ (підпис)

Толстенко О. Ю.

_____ (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Ковальчук Я. А. «Податкове планування та адміністрування на підприємстві»

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 072 – Фінанси, банківська справа та страхування. Національний університет харчових технологій, Київ, 2023 рік.

Кваліфікаційна робота присвячена дослідженню податкового планування та адміністрування та напрямів їх вдосконалення на підприємстві.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаної літератури, додатків.

У вступі обґрунтовано актуальність теми та сформульовано завдання дослідження.

У першому розділі розкрито теоретичні основи податкового планування та адміністрування на підприємстві.

Другий розділ присвячено аналізу ефективності податкового планування та адміністрування на прикладі ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».

У третьому розділі обґрунтовано напрями вдосконалення податкового планування та адміністрування на підприємстві.

Ключові слова: *податки, податкове планування, податкове адміністрування, податкове навантаження, фінансовий стан, оптимізація податкового навантаження.*

ANNOTATION

Kovalchuk Y. A. "Tax planning and administration at the enterprise"

Qualification work for the educational degree "Master" in specialty 072 – Finance, banking and insurance. National University of Food Technologies, Kyiv, 2023.

The qualification work is devoted to the study of tax planning and administration and directions for their improvement at the enterprise.

The work consists of an introduction, three chapters, conclusions, a list of references and appendices.

The introduction substantiates the relevance of the topic and formulates the research objectives.

The first section describes the theoretical foundations of tax planning and administration at an enterprise.

The second section is devoted to the analysis of the effectiveness of tax planning and administration on the example of LLC "Dniprovsky Bakery No. 5".

The third section substantiates the directions of improvement of tax planning and administration at the enterprise.

Keywords: *taxes, tax planning, tax administration, tax burden, financial condition, tax burden optimization.*

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ.....	9
1.1. Економічний зміст податкового планування та адміністрування.....	9
1.2. Вплив податкового планування та адміністрування на управління економічною діяльністю підприємства.....	19
Висновки до розділу 1.....	28
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ТОВ «ДНІПРОВСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ №5».....	30
2.1. Аналіз фінансово-економічного стану підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».....	30
2.2. Аналіз податкового навантаження підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».....	38
2.3. Оцінка податкового планування та адміністрування на підприємстві.....	43
Висновки до розділу 2.....	57
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ...	59
3.1. Обґрунтування доцільності підвищення ефективності податкового планування та адміністрування на підприємстві.....	59
3.2. Оптимізація податкового навантаження підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».....	69
Висновки до розділу 3.....	76
ВИСНОВКИ.....	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	85
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Основною метою будь-якого бізнесу є отримання максимального прибутку при мінімальних витратах. При цьому кожен платник податків не позбавлений права пошуку законних шляхів зниження податкового тягара і скорочення податкових зобов'язань. Організація податкового планування важлива з багатьох причин. Скорочення витрат тягне за собою не тільки збільшення прибутковості, але й дає конкурентні переваги на ринку. Підприємство з оптимізованим оподаткуванням може дозволити собі більше вкладати в розвиток бізнесу, технологізацію процесів, розширення асортименту товарів та послуг і т.д.

Податкове планування – це система дій, заходів і планів, спрямованих на пошук законних шляхів для зниження податкового тягара в умовах сьогодення та у перспективі. По суті, це інструмент, який може суттєво зменшити частку тіньової економіки в державі. Проте, на жаль, в Україні податкове планування використовується вкрай рідко і, зазвичай, обмежується обрахунком податків, що їх необхідно сплатити після завершення податкового звітного періоду. Але при правильному розумінні суті податкового планування і залученні прогресивних досвідчених фахівців суми податків можна передбачити завчасно і оптимізувати, вивільнивши значні суми та інвестиції у нові напрямки бізнесу та свіжі проекти.

Крім того, нині, коли дуже актуальною є проблема забезпечення повноти і своєчасності податкових надходжень до бюджетної системи, поряд із скороченням можливостей ухилення від сплати податків, необхідно підвищувати рівень задоволеності платників податків умовами виконання своїх податкових обов'язків перед державою. Це зумовлює необхідність заохочувати сумлінних платників податків, змінювати існуючі взаємовідносини між податковими органами та платниками податків.

Потреба у податковому плануванні та адмініструванні диктується, насамперед, двома основними факторами: значущістю податкового навантаження

для підприємства, а також складністю і мінливістю податкового законодавства. Необхідність податкового планування закладена у самому податковому законодавстві, котре передбачає ті чи інші податкові режими для різних ситуацій, допускає різні методи для обчислення податкової бази та пропонує платникам податків різні податкові пільги. Таким чином, виважене податкове планування та адміністрування дає змогу підприємству у законний спосіб скоротити обсяг видатків за рахунок оптимізації оподаткування, з якою пов'язані всі сфери діяльності підприємства.

Методологічні основи оподаткування результатів діяльності підприємств були закладені в працях класиків економічної теорії, зокрема, Дж. Б'юкенена, Дж. М. Кейнса, А. Лаффера, А. Маршала, М. Фрідмана та ін.

Теоретичні та практичні аспекти податкового планування, адміністрування, стимулювання знайшли відображення в роботах багатьох вітчизняних учених і практиків: В. Андрущенко, З. Варналія, В. Геєця, Ю. Іванова, В. Кміть, О. Ковалюка, А. Крисоватого, І. Луніної, Ю. Пасічника, А. Соколовської, Л. Шаблюстої, С. Юрія та інших.

Метою дослідження є науково обґрунтований аналіз організації податкового планування в системі управління економічною діяльністю та їх впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Для досягнення цієї мети в роботі поставлено такі **завдання**:

- визначити економічний зміст податкового планування та адміністрування;
- розглянути вплив податкового планування та адміністрування на управління економічною діяльністю підприємства;
- провести аналіз фінансово-економічного стану підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»;
- проведено аналіз податкового навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»;
- оцінити податкове планування та адміністрування на підприємстві;

- обґрунтувати доцільність підвищення ефективності податкового планування та адміністрування на підприємстві;
- запропонувати варіант оптимізації податкового навантаження підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».

Об'єктом дослідження є процеси податкового планування та адміністрування на підприємствах-платниках податків.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні підходи до податкового планування та адміністрування, що впливає на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Методи дослідження. У процесі дослідження використовувалися наступні методи: абстрагування, індукцію, дедукцію, моделювання, горизонтальний, вертикальний і трендовий аналіз; коефіцієнтний аналіз та ін.

Інформаційну базу дослідження склали нормативно-правові акти, акти економічної, і у тому числі податкової політики держави, довідкові матеріали Державної служби статистики України, матеріали офіційних порталів органів влади України, матеріали довідково-правової системи «ДебетКредит», а також офіційна опублікована економічна і статистична інформація державних органів влади, зокрема, Державної фіскальної служби України, а також фінансова звітність підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».

Практичне значення одержаних результатів роботи полягає в тому, що виведення і пропозиції можуть бути використані у діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» при оцінці податкового навантаження та оптимізації податкової політики на підприємстві; крім того, окремі висновки можуть бути використані органами державної влади при розробці і реалізації заходів, спрямованих на податкове стимулювання підприємництва в Україні.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ

1.1. Економічний зміст податкового планування та адміністрування

У вітчизняній практиці поняття податкового планування підприємств з'явилося з досвіду країн з давніми ринковими традиціями й усталеними системами оподаткування (США, Великобританія, Франція й ін.). Результати вивчення зарубіжної літератури показали, що в англomовних країнах прийнято виділяти три моделі поведінки платників податків:

- «tax evasion» – ухилення від сплати податків – незаконне використання податкових пільг, несвоєчасну сплату податкових платежів, приховування доходів, неподання чи несвоєчасне представлення документів, необхідних для обчислення і сплати податків;

- «tax avoidance» – запобігання чи обхід податків – коли підприємство або фізична особа не стає платником податків або в силу того, що здійснює діяльність, яка за законом не підлягає оподаткуванню, чи одержує не оподатковувані податками доходи, або в силу відсутності реєстрації в податкових органах, тобто використовує як законні, так і незаконні способи;

- «tax planning» – податкове планування, сутність якого визначено як визнання за кожним платником податків права застосовувати всі припустимі законами засоби, прийоми і способи (у тому числі й пробіли в законодавстві) для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань.

В сучасних умовах більшість вітчизняних підприємств намагаються впровадити у свою діяльність податкове планування. Однак спроба застосування у вітчизняних умовах методів, використовуваних у зарубіжній практиці, не

адаптованих до умов вітчизняної системи оподаткування, не дає бажаного результату.

В економічній літературі зустрічаються різні підходи до тлумачення податкового планування підприємств (додаток А).

Узагальнюючи підходи науковців, можна зазначити, що податкове планування на рівні суб'єкта господарської діяльності – 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 і методів для встановлення бажаного майбутнього фінансового стану об'єкта в умовах обмеженості ресурсів і можливості їхнього альтернативного використання.

У сучасній Україні широко поширена думка, що система податкових пільг має на меті не стільки стимулювати підприємницьку діяльність, скільки уникнути оподаткування. Природно, якщо в підприємства існує можливість використовувати податкові пільги, надані державою, чи вибрати спрощену систему оподаткування, було б економічно нерозумно цим не скористатися. Однак держава в даних випадках цілеспрямовано йде на створення сприятливих умов або пріоритетним галузям народного господарства, або визначеним організаційно-правовим формам бізнесу (малим підприємствам). Вона від початку прогнозує суму втрат для бюджету від наданих пільг, і планує свої витрати з їх урахуванням. Дії підприємств у цих випадках спрямовані на оцінку факторів, що визначають рівень податкового навантаження, і вибір оптимального варіанта здійснення фінансово-господарської діяльності з урахуванням діючої системи оподаткування, а не на уникнення податкових зобов'язань [1].

Процес податкового планування виконується у певній логічній послідовності, у зв'язку з чим можливо виділити ряд етапів його здійснення. Аналіз економічної літератури виявив два підходи до цієї проблеми. В межах першого підходу виділення етапів податкового планування здійснюється

на основі змістовних характеристик заходів податкового планування, другого – виходячи з логіки внутрішньої побудови процесу податкового планування.

Прихильники першого напрямку до етапів податкового планування відносять:

- 1) вибір вигідного розташування підприємства і його структурних підрозділів;
- 2) вибір організаційно-правової форми і профілю підприємницької діяльності підприємства;
- 3) вивчення можливостей правильного використання пільг, зниження обсягів податкових платежів;
- 4) вибір раціонального, із податкової позиції, розміщення фінансових активів підприємства та його інвестиційної політики.

Наведені вище підходи із виділенням етапів податкового планування на основі етапів внутрішньофірмового планування представлені на рис. 1.1.

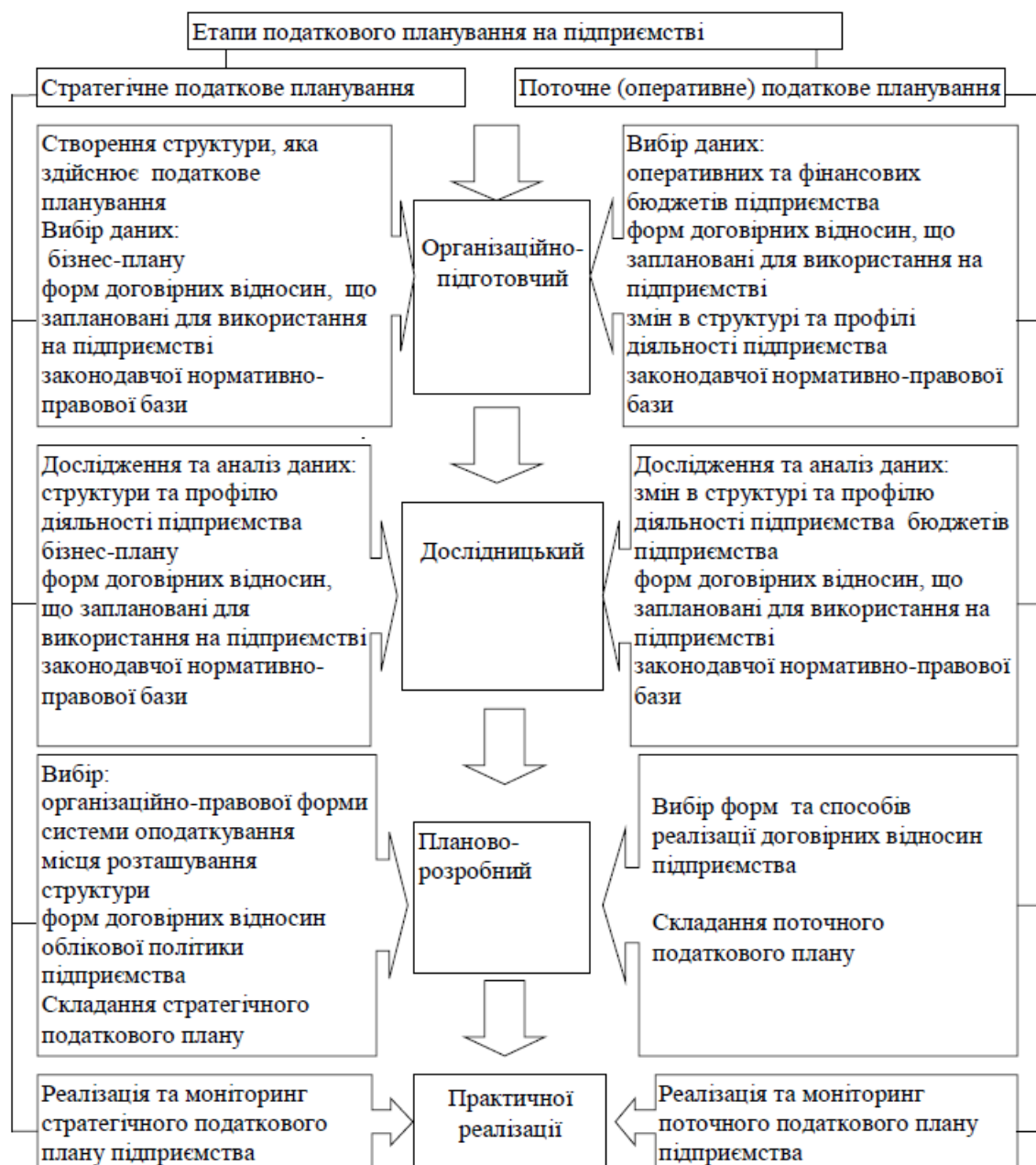


Рис. 1.1. Етапи податкового планування на підприємстві [2]

Наведені на рисунку 1.1 види податкового планування ґрунтуються на єдиних принципах здійснення податкового планування, інструментарії та методиці реалізації. У той же час ці види розрізняються за специфікою використання спеціальних методів податкового планування на стадії підбору альтернативних варіантів оподаткування.

Крім того, між вказаними вище видами податкового планування існують розбіжності в аспекті змістовних характеристик, оскільки основною метою

стратегічного податкового планування виступає визначення глобальних, стратегічних напрямків оптимізації податкових платежів, а поточне (оперативне) планування передбачає здійснення заходів з оптимізації податкових платежів за окремими формами договірних відносин, які використовуються у поточній діяльності підприємства.

Системний підхід до податкового планування необхідно враховувати при розробці його цільових установок. Так, цільові установки повинні втілювати інтереси не тільки самого підприємства, а й всіх суб'єктів, що входять у систему економічних зв'язків підприємства.

Аналіз літератури показав, що більшість фахівців визначають цільові установки підприємства як максимізацію прибутку підприємства або його власників. Зокрема, І. О. Бланк зауважує, що сучасна економічна теорія як головну мету фінансової діяльності підприємства визначає забезпечення максимізації добробуту власників підприємства, що одержує конкретне вираження в максимізації ринкової вартості підприємства [3, с. 417]. Д. Хасі відзначає, що прибуток повинен бути головним мотиваційним фактором для всіх кампаній, окрім тих, що були створені як благодійні та подібні їм та що незалежно від того, які цілі було встановлено, вони повинні задовольняти власників бізнесу. Аналогічної думки дотримується й І. Ансофф, який вважає атрибутом основної економічної цілі кампанії норму прибутку [4, с. 155].

Основною економічною метою підприємств є максимізація прибутку їх власників, і в процесі її досягнення задовольняються потреби суспільства. Оскільки податкове планування включається в систему управління підприємством, вказані вище задачі можуть бути поширені і на заходи податкового планування, основною метою яких є забезпечення добробуту реальних власників підприємства шляхом максимізації прибутку. У той же час у процесі досягнення даної мети при розробці заходів податкового планування необхідно також врахувати співвідношення інтересів контрагентів підприємства й держави.

До контрагентів підприємства слід віднести, насамперед, постачальників і покупців, цільові установки яких у взаєминах із підприємством зводяться до підвищення добробуту їх власників. Зокрема, постачальники прагнуть досягти цієї мети за допомогою одержання максимального прибутку від продажу своєї продукції підприємству, покупці – за рахунок економії на витратах при придбанні продукції у підприємства. У зв'язку з цим заплановані зміни форм договірних відносин з контрагентами підприємству необхідно попередньо з ними обговорювати й погоджувати.

Основною метою держави виступає добробут її громадян, що забезпечується зокрема вилученням у підприємств частини прибутку у вигляді податків і перерозподілом їх на соціальні, військові та інші потреби держави. Для досягнення цієї мети держава використовує систему фіскальних органів, що контролюють податкові надходження до бюджету.

Тому з врахуванням цих обставин одним із завдань підприємства є забезпечення необхідного мінімального рівня надходження податкових платежів до бюджету. Невідповідність зазначеному рівню може посилити ризик податкового контролю, що призводить до негативних наслідків для підприємства. У зв'язку з цим, у процесі їх розробки необхідно врахувати ризик посилення податкового контролю і, таким чином – державні інтереси.

Схематично цільові установки податкового планування наведено на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Цільові установки податкового планування [5]

Системний підхід необхідно враховувати при організації ресурсного забезпечення податкового планування на підприємстві, яке є системою, що складається з декількох підсистем.

Висновку щодо системного характеру податкового планування можна дійти на основі відповідності його класичному визначенню системи: «система – це сукупність із двох і більш елементів, що відповідає наступним трьом умовам:

- 1) поведінка кожного елемента впливає на поведінку цілого;
- 2) поведінка елементів і їх вплив на ціле взаємозалежні;
- 3) існують підгрупи елементів, кожна з яких впливає на поведінку цілого, і жодна з них не здійснює такого впливу незалежно» [6, с. 194].

У системі ресурсного забезпечення податкового планування виділяють три підсистеми, які можна вважати взаємозв'язаними й взаємозалежними:

- 1) кадрове забезпечення;
- 2) матеріальне забезпечення;
- 3) інформаційне забезпечення.

До кадрового забезпечення відноситься персонал, якого стосуються заходи податкового планування, зокрема, працівники податкового відділу, відділу бюджетування податків, бухгалтерії та ін.

Під матеріальним забезпеченням в запропонованому підході маються на увазі всі види матеріальних ресурсів, необхідні для забезпечення заходів податкового планування, а також організації системи податкового планування на підприємстві, зокрема, засоби й предмети праці та ін.

Інформаційне забезпечення являє собою інформаційний масив, який використовується в процесі розробки та реалізації, а також організації податкового планування на підприємстві, зокрема, у процесі підбору персоналу, який здійснює заходи податкового планування.

Таким чином, можна зробити висновок, що три підсистеми податкового планування – кадрове, матеріальне й інформаційне забезпечення є взаємозв'язаними та взаємозалежними, і, тобто, складають систему податкового планування.

Розглянемо поняття податкового адміністрування.

Згідно з п. 14.1.1-1. Податкового кодексу України «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом» [7].

Проте, поняття податкового адміністрування виходить за рамки податкового права, включаючи елементи, які не врегульовані законодавством. Зокрема, розробку і застосування методик визначення платників податків, що підлягають податковій перевірці; виявлення фактів заниження податкової бази, надання інформаційних послуг платникам податків та ін.

Так, виконуючи спочатку переважно фіскальні завдання по формуванню доходів держави, поступово податкові органи стають відомством, що розглядає платників податків не просто як джерело податкових надходжень, а як потенційних партнерів. При цьому змінюється не тільки зміст, а й форма відносин. Держава, в особі уповноважених органів, продовжує контролювати законність, правильність і повноту виконання податкових зобов'язань, однак сфера відповідальності податкових адміністрацій перед суспільством в нових умовах істотно розширюється. З'являється необхідність оцінки якісних характеристик податкового адміністрування і вироблення конкретних рекомендацій щодо спрощення його процедур для законослухняних платників податків.

Реалізації цих завдань багато в чому сприяв стрімкий розвиток інформаційних технологій. За останні роки проводиться поступова модернізація Державної податкової служби України та її територіальних структур з фіскальних органів в «сервісно-орієнтовану структуру». Вона передбачає повну автоматизацію діяльності податкових органів, ретельну підготовку інформаційної бази, використання різноманітних проектувань, що враховують численні чинники, які впливають на процес податкового адміністрування. З початком автоматизації обробки інформації в податкових інспекціях з'явилася можливість широкого використання статистичних методів аналізу і прогнозування податкових перевірок, податкових надходжень, податкових правопорушень, податкових ризиків. Значно розширилися напрямки розвитку взаємовідносин між податковими органами і платниками податків.

Результатом таких перетворень стала зміна функціональних завдань податкового адміністрування, що знайшло відображення у виконуваних ним функціях. Функціями податкового адміністрування є: планування, облік, аналіз, контроль, регулювання, організація взаємодії з платниками податків.

Взаємини в даному випадку будуються на основі принципу співробітництва (або партнерства), яке виключає формальний підхід до застосування норм

податкового законодавства. Цей принцип передбачає чесне доведення платниками податків до відома податкових органів всіх обставин їх бізнесу, що мають значення для оподаткування. Натомість платники податків мають можливість отримати від податкових органів докладні роз'яснення з питань обчислення і сплати податків, а також справедливе оподаткування і гарантії від переслідування за можливі прорахунки і помилки, допущені податковими органами, а також внаслідок негативної зміни судової практики.

Перехід до партнерської взаємодії передбачає істотну зміну всієї системи податкового адміністрування, і, перш за все, розвиток процедур, що полегшують платникам податків виконання їх податкових зобов'язань.

Головне завдання податкових органів на сучасному етапі – практично повне виключення очної взаємодії з платниками податків та переведення всіх операцій в електронний формат. Для цього активно розробляються і впроваджуються спеціальні електронні сервіси податкової служби.

Підвищення відкритості податкових органів, автоматизація бізнес-процесів і комплексне використання накопиченої в ДПС України інформації здатні перевести роботу податкових інспекцій в область «податкового автомату», коли вся податкова інформація за чітко заданими алгоритмами буде оброблятися в автоматичному режимі. Зокрема, розрахунок податків, обчислення показників для карток розрахунків з бюджетами, формування та направлення документів платнику податків, попередній відбір платників податків для перевірки і т. ін.

Зниження адміністративного навантаження і спрощення процедур податкового адміністрування здатні призвести до наступних позитивних результатів, які забезпечують розвиток податкової системи:

- підвищити збирання бюджету за рахунок зростання частки добровільно сплачуваних податків;
- сформувати позитивну психологію чесного платника податків;
- знизити кількість конфліктних ситуацій між платниками податків і податковими органами;

- поліпшити обслуговування платників податків в податкових органах;
- зміцнити значимість податкових органів в сучасному суспільстві [8, с. 101].

Зростання взаємної довіри між державою та платниками податків дозволить вже в найближчому майбутньому створити систему добровільного дотримання податкового законодавства, здатну привести до істотного зростання сум податкових надходжень. Підвищення ефективності податкового адміністрування є однією з умов стійкого функціонування податкової системи та економіки держави, так як сприяє зростанню збирання податків як за рахунок зміцнення податкової дисципліни платників податків, так і шляхом протидії вчиненню податкових правопорушень.

Таким чином, побудова виваженої системи податкового планування та адміністрування дозволить вирішити ключову проблему – забезпечення балансу інтересів держави, з одного боку, та підприємств-платників податків – з іншого.

1.2. Вплив податкового планування та адміністрування на управління економічною діяльністю підприємства

Вплив податкового планування та адміністрування на управління економічною діяльністю підприємства відрізняється на макро- та мікрорівні, що обумовлюється двоїстістю характеру податків. Так, для держави (макрорівень) податки є доходами, а для суб'єктів господарювання (мікрорівень) – витратами. Тому на макрорівні цільовою направленістю оптимального оподаткування виступає максимізація податкових надходжень, а на мікрорівні – мінімізація податкових витрат із розрахунку на довготривалу перспективу.

Вітчизняні дослідники вказують на надмірність рівня податкового навантаження, що негативно впливає на економіку держави і спонукає суб'єктів господарювання до проведення заходів з оптимізації оподаткування їх діяльності. Дослідження вітчизняних вчених, зокрема, А. М. Соколовської, виявили значну розбіжність податкового навантаження на різних суб'єктів господарювання в Україні [9, с. 25]. Так, було визначено, що найвищий рівень податкового тягара

(близько 60-80% доданої вартості) в Україні несуть рентабельні підприємства, які працюють на ринкових засадах, не мають податкових пільг і своєчасно та в повному обсязі сплачують обов'язкові платежі до бюджету та позабюджетних фондів. В той же час податковий тягар на підприємства офіційної економіки, які користуються пільгами і не виконують вчасно податкових зобов'язань перед державою та на підприємства «тіньового» сектора економіки, які сплачують лише деякі непрямі податки, становить лише близько 7% доданої вартості. Значний рівень та нерівномірність розподілу податкового тягара призвели до зростання «тіньового» сектора економіки, в якому сплата податків взагалі не відбувається. Зважаючи на те, що податки є ціноутворюючим фактором, такі умови оподаткування призводять до диспропорцій у розвитку економіки України, нерівнозначності конкурентних умов господарювання, значної долі збиткових підприємств, податкової заборгованості перед бюджетом, порушення норм чинного законодавства та, як наслідок, дефіциту бюджету.

Податкова політика підприємства є складовою частиною загальної політики управління прибутком підприємства. У той же час не цілком виправданим представляється зведення визначення податкової політики лише до найбільш ефективного з позиції підприємства варіанту сплати податкових платежів, і, зокрема, до податкового планування, оскільки в практичній діяльності підприємств зустрічаються варіанти реалізації податкової політики, не спрямовані на оптимізацію (мінімізацію) податкових зобов'язань. Наприклад, податкова політика деяких підприємств, які застосовують спрощену систему оподаткування, зводиться до розрахунку податкових платежів за поточний період, при цьому бюджетування податків, або податкове планування в їх діяльність не впроваджується.

Проблема впровадження заходів забезпечення та управління податковою безпекою суб'єкта господарювання особливої актуальності набуває в сучасних українських реаліях, коли тиск на підприємства з боку податкових органів та інших державних структур є дуже великим. Це в умовах невизначеності

політичної та економічної ситуації в країні виступає одним з визначальних факторів не тільки втрати підприємствами фінансової стабільності, але й підвищує ризик банкрутства. Усе це робить заходи з забезпечення податковою безпекою на одне з перших місць в рамках управління фінансово-економічною безпекою підприємства загалом.

Сутність податкової безпеки підприємства можна охарактеризувати, як фінансово-економічний стан платника податків, що забезпечує мінімізацію податкових ризиків, при якому з боку господарюючого суб'єкта повністю й вчасно сплачуються нараховані податки, а з боку виконавчих і законодавчих органів забезпечується передбачені законом захист платника податків.

В умовах складного та нестабільного законодавства можливо виділити наступні варіанти (сценарії) поведінки підприємства в податкових взаєминах з державою:

1) «обережний»: керівництво підприємства не вступає в конфлікт з контролюючими органами з питань їхньої оцінки правомірності ведення податкового обліку. Дії підприємства виражаються в згоді з будь-якими, в тому числі і не цілком відповідними законодавству фіскальними позиціями контролюючих органів відносно коректності ведення податкового обліку; за результатами податкових перевірок без оскарження сплачуються усі фінансові санкції;

2) «зважений»: керівництво підприємства вважає за можливе вступити в конфлікт із контролюючими органами щодо оцінки правомірності ведення податкового обліку тільки у разі впевненості в позитивному для підприємства результаті розвитку ситуації. Податковий облік підприємства ґрунтується на дотриманні нормативно-правових актів та роз'яснень контролюючих органів, які відповідають нормам податкового законодавства, за результатами перевірок контролюючих органів оскаржуються тільки не відповідні законодавству (на думку підприємства) значні суми фінансових санкцій;

3) «ризиковий»: керівництво підприємства вважає за потрібне вступити в конфлікт із контролюючими органами щодо оцінки правомірності податкового обліку незалежно від впевненості у вдалому результаті рішення конфлікту. Підприємство орієнтується в питаннях ведення податкового обліку тільки на встановлені законодавством нормативні акти, ігнорує не відповідні в якій-небудь мірі законодавству роз'яснення контролюючих органів, оскарженню підлягають не відповідні в будь-якій мірі законодавству результати перевірок контролюючих органів [10].

Варіанти (сценарії) поведінки підприємства у взаєминах з державою щодо податкових питань впливають на вибір податкової політики підприємства, однією з форм яких є податкове планування. Так, в «обережному» варіанті поведінки керівництва підприємства, впровадження заходів податкового планування малоймовірно, оскільки механізм оптимізації оподаткування може прирівнюватися контролюючими органами до ухилення від сплати податків, і вимагає дій щодо відстоювання правомірності його застосування. У «зваженому» варіанті поведінки підприємство буде, як правило, використовувати тільки найбільш безпечні з погляду привертання уваги контролюючих органів варіанти оптимізації оподаткування, у «ризиковому» – будь-які законні варіанти.

Крім варіантів (сценаріїв) поведінки у взаєминах з державними органами, на вибір форми реалізації податкової політики впливають також інші фактори: фінансовий стан підприємства, розмір податкових платежів та ін. Зокрема, в разі наявності значних податкових витрат, що призводять до незадовільного фінансового стану, підприємство може обрати таку форму реалізації податкової політики, як податкове планування. Системний характер податкового планування впливає також на критерії його оптимальності. Дослідженням критеріїв оптимальності податкового планування займалися багато вітчизняних та закордонних учених. Зокрема, Ю. Б. Івановим було розглянуто такі критерії оптимальності податкового планування: 1) мінімум податкових платежів протягом податкового періоду; 2) мінімум податкових платежів за весь період

функціонування підприємства (проектний підхід); 3) забезпечення рівномірності формування податкових зобов'язань відповідно до наявних фінансових ресурсів (підхід, виходячи з фінансових потоків) при забезпеченні запланованого рівня прибутку; 4) максимум фінансового результату при обмеженні максимальної суми податків, що сплачуються, чи максимально припустимого збільшення податкових платежів на одиницю приросту фінансового результату [11, с. 41].

На практиці можуть використовуватися будь-які з наведених критеріїв, оскільки критерії оптимальності залежать від цільових установок керівництва підприємства, які можуть розрізнятися в залежності від конкретних умов господарювання й індивідуальних переваг керівництва. Такий підхід в цілому можна застосувати на практиці, однак, до його недоліків слід віднести ігнорування фактору складності (обмежень) проекту податкового планування. В податковому плануванні слід застосовувати проектний підхід, який передбачає розроблення господарських рішень на підставі проектів податкового планування.

Проект податкового планування можна визначити як модель альтернативного варіанта оподаткування, до складу якого входять: просторово-геометричне розташування сукупності елементів податкової схеми й зв'язків між ними з описом (топологія податкової схеми); склад ресурсів, необхідних для практичної реалізації схеми; ризики й обмеження впровадження схеми, а також математична модель розрахунку економічного ефекту від її використання (рис. 1.3):

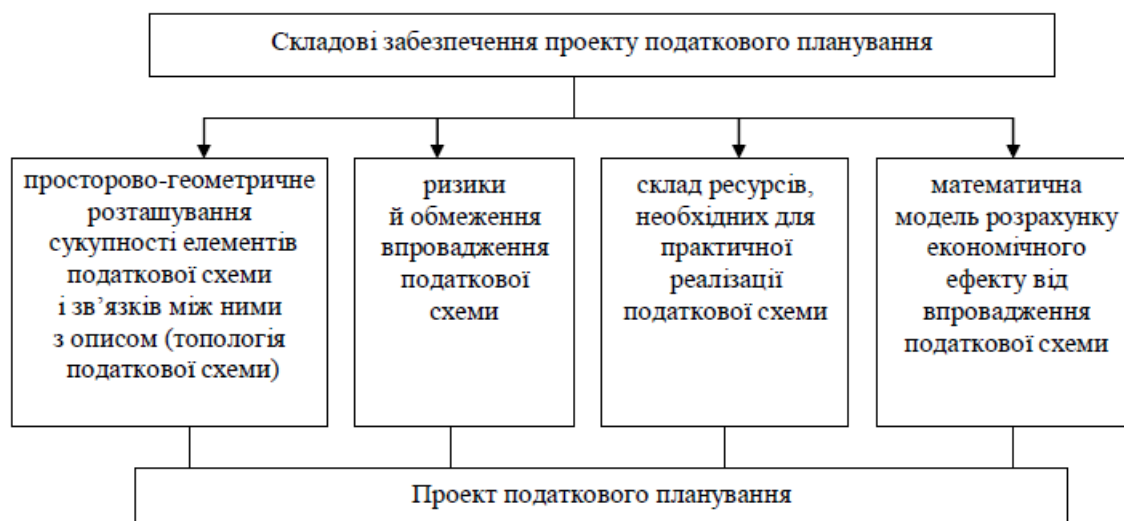


Рис. 1.3. Складові забезпечення проекту податкового планування [12, с. 37]

Оптимізація в податковому плануванні передбачає здійснення вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками (критеріями), до яких можна віднести такі:

- 1) показник прибутковості проекту податкового планування (Пр) повинен наближатися до максимального значення $f(\text{Пр}) \rightarrow \max$;
- 2) показник ризиків проекту податкового планування (Р) повинен наближатися до мінімального значення $f(\text{Р}) \rightarrow \min$;
- 3) показник кількості обмежень проекту податкового планування (О) повинен наближатися до мінімального значення $f(\text{О}) \rightarrow \min$.

В той же час для зручності проведення аналізу, функцію ризиків проектів $f(\text{Р})$ можна замінити рівнозначною функцією безпеки проектів: $f(\text{Б}) \rightarrow \max$, де $\text{Б}_i = 100 - \text{Р}_i$, а функцію кількості обмежень $f(\text{О})$, функцією відсутності обмежень по проектах $f(\text{ВО}) \rightarrow \max$, де:

$$\text{ВО}_i = \frac{\max(\text{О}_1, \dots, \text{О}_n) - \text{О}_i}{\max(\text{О}_1, \dots, \text{О}_n)} \times 100. \quad (1.1)$$

Представлення критеріїв оптимальності у вигляді функцій показників, які прагнуть до максимуму, дає змогу проаналізувати проекти за трьома критеріями оптимальності і вибрати проект з оптимальними показниками. При цьому слід

відзначити, що в залежності від індивідуальних переваг власників підприємства, значущість показників прибутковості, безризиковості відсутності обмежень може відрізнятися. Тому з огляду на ці обставини, доцільно аналіз доповнити коефіцієнтами значущості K_1 , K_2 і K_3 , за якими визначаються ранги для кожного із заданих параметрів, які можна визначити на основі експертних оцінок в інтервалі від 0 до 1. Це дозволяє для кожного i -го проекту розрахувати інтегральний показник оптимальності (I_i):

$$I_i = K_1 \times \text{Пр}_i + K_2 \times \text{Б}_i + K_3 \times \text{ВО}_i. \quad (1.2)$$

де K_1 , K_2 , K_3 , – коефіцієнти значущості, за якими визначаються ранги показників прибутковості, безризиковості та відсутності обмежень проектів податкового планування.

Відповідно проектом з оптимальними показниками буде вважатися проект, в якому інтегральний показник оптимальності складе максимальне значення $I = \max(I_1 \dots I_n)$.

В ситуації, коли визначення коефіцієнтів значущості з якихось причин ускладнено (наприклад, відсутня можливість звернення до експерта з відповідною кваліфікацією), інтегральний показник оптимальності можна розрахувати наступним чином:

$$I_i = \text{Пр}_i \times \text{Б}_i \times \text{ВО}_i. \quad (1.3)$$

При цьому розрахунок показника чистого прибутку по проекту податкового планування необхідно здійснювати з врахуванням тимчасового фактору (із використанням механізму дисконтування), оскільки такий порядок дозволяє більш точно визначити реальний прибуток підприємства. Наприклад, якщо розглядаються два альтернативних варіанти оподаткування з різним терміном фактичного одержання коштів (доходу), то для підприємства може бути більш вигідним здійснення за той самий термін декількох операцій з меншою сумою прибутку, чим однієї операції з більшою сумою прибутку. Ефект у даному

випадку буде досягатися за рахунок одержання додаткового прибутку від збільшення обігу коштів.

Особливе значення для здійснення процесу податкового планування також має показник податкового навантаження (тягаря), оскільки на його основі відбувається аналіз щодо доцільності впровадження на підприємстві системи податкового планування, аналіз результатів податкового планування та ін.

Зазвичай для визначення податкового навантаження користуються за думкою В. Білостоцької, яка вважає його значення наступним [13, с. 75]:

Податкове навантаження = Сума усіх сплачених організацією податків
(включаючи усі прямі і непрямі податки, без урахування відрахувань у
позабюджетні фонди) : Виручка від реалізації

Ця методика дає змогу врахувати вплив усіх видів податкових платежів організації. Також можна визначити абсолютне податкове навантаження – за представленою вище методикою, але із урахуванням відрахувань у позабюджетні фонди.

Розглядаючи вплив податкового адміністрування на управління економічною діяльністю підприємства, слід зазначити наступне. Ґрунтуючись на розглянутому розумінні ефективного податкового адміністрування, яке відповідає критеріям економічності, результативності та якості для підприємства, необхідно розглянути ефективність податкового адміністрування як систему показників з погляду управління економічною діяльністю підприємства.

Зокрема, до показників ефективності податкового планування і адміністрування з позиції підприємства доцільно віднести такі:

- 1) величина податкових виплат, їх динаміка;
- 2) коефіцієнт сплачуваності податків, що є відношенням суми сплачених податків до суми зібраних податків і зборів;
- 3) коефіцієнт податкових платежів з урахуванням заборгованості, який визначається як відношення податкових платежів до нарахованих податків доходом, збільшеним на величину заборгованості по ним;

- 4) час, що витрачається фахівцями податкової служби підприємства на складання податкової звітності;
- 5) час, що витрачається на збір, обробку, пошук, передачу інформації;
- 6) кількість податкових порушень, виявлених під час обробки документів податкової звітності в поточному періоді щодо попереднього;
- 7) динаміка сум штрафних санкцій за податкові порушення;
- 8) простота обробки податкової звітності платників податків податковими органами;
- 9) простота процедур заповнення та подання декларацій та інших документів до податкових органів [14, с. 120].

Також важливим аспектом податкового адміністрування в практиці підприємств є якість роботи податкових органів. Тобто, наскільки послуги, що надаються податковими органами, відповідають потребам і запитам підприємства. І тут розширення спектра інформаційних послуг є ключовим фактором підвищення рівня добровільного виконання платником податків своїх зобов'язань, що, в свою чергу, значно спрощує контроль за сплатою податків, скорочує адміністративні витрати і сприяє вивільненню ресурсів.

Таким чином, представлені вище показники дадуть змогу оцінити ефективність роботи податкових органів при виконанні ними всіх функцій податкового адміністрування для конкретного підприємства. Вони характеризують, наскільки дієві сукупність прийомів і засобів, за допомогою яких органи управління надають функціонуванню податкового механізму встановлений законом порядок.

Висновки до розділу 1

Узагальнення підходів науковців дає змогу визначити, що податкове планування на підприємстві – це процес системного використання оптимальних

законних податкових способів і методів для встановлення бажаного майбутнього фінансового стану об'єкта в умовах обмеженості ресурсів і можливості їхнього альтернативного використання.

Процес податкового планування виконується у певній логічній послідовності в декілька етапів. Аналіз економічної літератури виявив два підходи до цієї проблеми. В межах першого підходу виділення етапів податкового планування здійснюється на основі змістовних характеристик заходів податкового планування, другого – виходячи з логіки внутрішньої побудови процесу податкового планування.

У системі ресурсного забезпечення податкового планування виділяють три підсистеми, які можна вважати взаємозв'язаними й взаємозалежними: кадрове забезпечення; матеріальне забезпечення; інформаційне забезпечення.

Податкове адміністрування – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом».

Вплив податкового планування та адміністрування на управління економічною діяльністю підприємства відрізняється на макро- та мікрорівні. На макрорівні цільовою направленістю оптимального оподаткування є максимізація податкових надходжень, а на мікрорівні – мінімізація податкових витрат із розрахунку на довготривалу перспективу.

Проект податкового планування можна визначити як модель альтернативного варіанта оподаткування. Оптимізація в податковому плануванні передбачає здійснення вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками (критеріями).

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ТОВ «ДНІПРОВСЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ №5»

2.1. Аналіз фінансово-економічного стану підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»

«Дніпровський хлібокомбінат №5» (далі ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5») – хлібопекарське підприємство, що є одним з провідних на ринку м. Дніпро та Дніпропетровської області. Юридична адреса: Україна, м. Дніпро, вул. Конотопська, 141.

Основним видом діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за КВЕД є: 10.71 Виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання. Крім того, інші види діяльності:

10.61 Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості.

10.72 Виробництво сухарів і сухого печива; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок тривалого зберігання.

10.73 Виробництво макаронних виробів і подібних борошняних виробів [15].

Сучасне устаткування й традиційні технології виробництва хлібобулочної продукції із пшеничного й житнього борошна, опарний спосіб приготування тіста із застосуванням порційного методу приготування напівфабрикатів у діжах, виробництво житньо-пшеничних сортів хліба на заварках, рідких житніх заквасках, а також використання високоякісної вітчизняної сировини, забезпечує не тільки високу якість і смакові властивості вироблених виробів, але й зберігає їхню цінність і корисність через застосування натуральних інгредієнтів.

Підприємство на даний час виробляє асортимент з більш 150 найменувань хлібобулочних виробів, що складається із пшеничних, житньо-пшеничних, булочних і здобних виробів [15].

Ринком збуту хлібної продукції ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», окрім Дніпропетровського регіону, є також інші області України: Запорізька, Кіровоградська, Полтавська, Донецька.

Перш ніж здійснювати аналіз податкового навантаження, проведемо аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства (фінансова звітність – Додаток Б). Чинники, які мають вплив на рівень ефективності діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»:

- забезпеченість основними виробничими засобами та рівень їх використання;
- використання оборотних засобів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»;
- фінансову результативність та ефективність господарської діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».

Підвищення ефективності виробництва досягається за рахунок кращого використання необоротних активів підприємства, що сприяє технічному оновленню підприємства та забезпечує збільшення обсягу виробництва продукції.

Аналіз руху основних виробничих фондів наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Рух основних виробничих засобів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»

Показники	2019	2020	2021	2021 р. в % до 2019 р.
Рух основних виробничих засобів				
Наявність на початок року, тис. грн.	308434	367809	300560	97,4
Надійшло, тис. грн.	69375	67249	67249	96,9
Вибуло, тис. грн.	10000	134498	38047	380,5

Наявність на кінець року, тис. грн.	367809	300560	329762	89,7
Річний приріст (+), зниження (-), тис. грн.	59375	-67249	29202	49,2
Коефіцієнт росту, %	19,3	-18,3	9,7	50,5
Коефіцієнт вибуття, %	3,24	36,57	12,66	390,4
Коефіцієнт оновлення, %	18,9	22,4	20,4	108,1
Стан основних виробничих засобів				
Нараховано зносу, тис. грн.				
а) на початок року	154422	175834	169203	109,6
б) на кінець року	175834	169203	158278	90,0
Амортизаційні відрахування, тис. грн.	25563	27695	26300	102,9
Залишкова вартість основних виробничих засобів, тис. грн.				
а) на початок року	154012	191975	130399	84,7
б) на кінець року	191975	130399	171484	89,3
Коефіцієнт зносу, %				
а) на початок року	50,1	47,8	56,3	112,4
б) на кінець року	47,8	56,3	48,0	100,4
Відхилення всього	-2,3	8,5	-8,3	367,1
Коефіцієнт придатності, %				
а) на початок року	49,9	52,2	43,7	87,5
б) на кінець року	52,2	43,7	52,0	99,6

За даними таблиці 2.1, показники руху основних виробничих засобів на досліджуваному підприємстві можна оцінити як достатньо позитивні, оскільки у досліджуваному періоді відбулася заміна зношених основних виробничих засобів на балансі підприємства. Так, наприкінці 2021 р. вибуло 12,66% зношених основних засобів, для порівняння, у попередніх роках цей показник становив 3,24% та 36,57%. Максимальне значення показнику оновлення основних засобів спостерігалось у 2020 р. (22,4%), наприкінці 2021 р. цей показник склав 20,4% – саме стільки основних засобів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» було оновлено.

Про достатні темпи оновлення засобів свідчить і коефіцієнт придатності, що характеризує частку неперенесеної на новостворену продукцію вартості основних виробничих засобів, який значно зріс наприкінці 2021 р.: якщо наприкінці 2019 р. його значення складало 52,2% то наприкінці 2021 р. – 99,6%.

Показники фондівдачі та фондомісткості продукції, а також фондоозброєності, прибутковості основних засобів, характеризуючи ефективність роботи підприємства, відображають економічні процеси у виробництві.

Аналіз цих показників для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Показники ефективності використання основних засобів ТОВ

«Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019-2021 рр.

Показники	Роки			Відхилення, %	
	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2021/2020	2021/2019
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	1962714	2602348	2275641	87,45	115,94
Чистий прибуток, тис. грн.	-30241	19479	15268	78,38	-50,49
Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	172993,5	161187	150941,5	93,64	87,25
Середньорічна чисельність працюючих, чол.	4488	4199	2465	58,70	54,92
Фондовіддача, грн.	11,35	16,14	15,08	93,38	132,88
Фондомісткість, грн.	0,09	0,06	0,07	107,09	75,25
Фондоозброєність, тис. грн./чол.	38,55	38,39	61,23	159,52	158,86
Прибутковість основних засобів, %	-17,48	12,08	10,12	83,70	-57,86

Дані таблиці 2.2 свідчать про те, що показники фондівдачі ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» мають тенденцію до зростання, а показники фондомісткості продукції до скорочення. Отже, обчислені показники фондівдачі та фондомісткості продукції ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» показали, що їх рівень в 2021 році встановив 15,08 грн. і 0,07 грн., відповідно, тобто на 1 грн. вартості основних виробничих засобів вироблялося 15,08 грн. продукції, а на виробництво 1 грн. валової продукції було залучено 0,07 грн. основних засобів. Найкращі показники фондівдачі та фондооснащеності продукції спостерігалися у 2020 р. (16,14 грн. та 0,06 грн. відповідно).

Що стосується фондоозброєності, то вона зросла у 2021 році порівняно із 2019 роком на 58,86%; це пов'язано із значним скороченням кількості працівників

ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»: з 4488 чол. у 2019 р. до 2465 чол. у 2021 р. Прибутковість основних засобів підприємства у 2021 р. значно зросла, порівняно із 2019 р., оскільки 2019 р. підприємство закінчило із збитком 30241 тис. грн. Але у 2021 р. показник прибутковості основних засобів (10,12%) склав на 1,97 процентних пункти менше, якщо порівнювати із 2020 р. (12,08%).

Далі перейдемо до оцінки фінансової результативності та ефективності діяльності. Наведемо динаміку обсягів реалізації підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» (рис. 2.1).

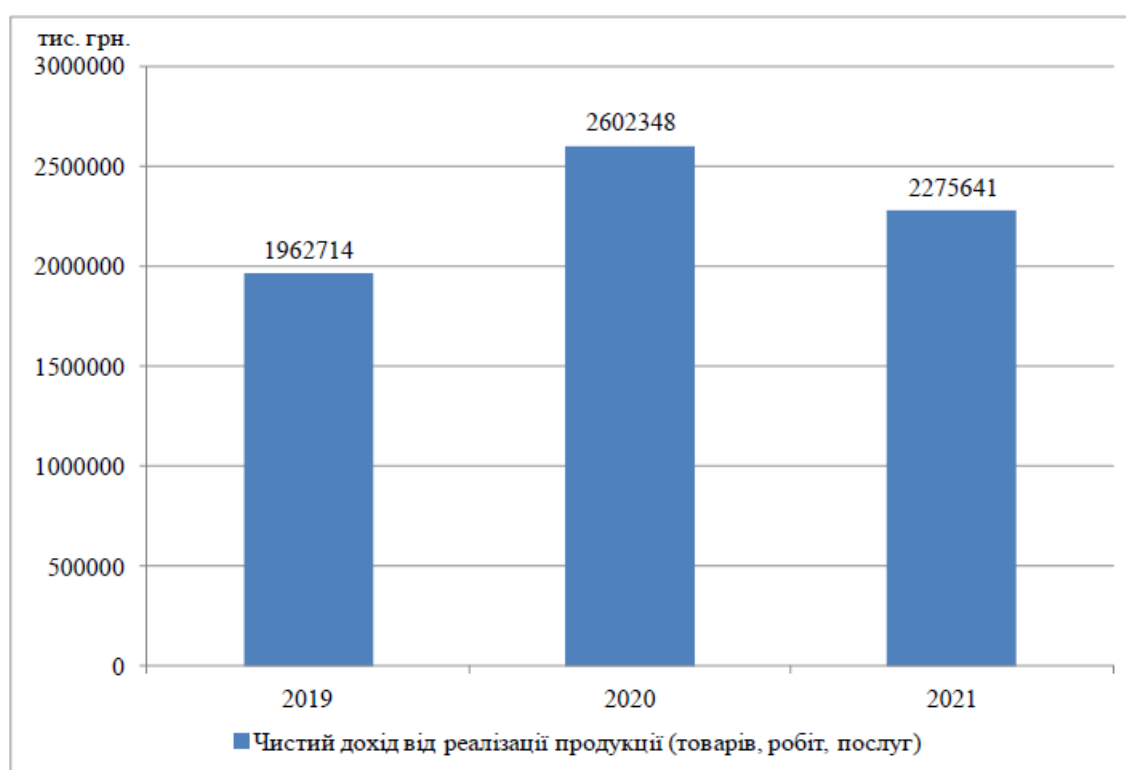


Рис. 2.1. Динаміка виручки від реалізації ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за 2019-2021 рр. [15]

У 2021 р. підприємство отримало виручку від реалізації у розмірі 2275641 тис. грн. Для порівняння, за підсумками 2020 року виручки становила 2602348 тис. грн., що на 12,6% більше, ніж у 2020 р. Тобто, за підсумками останнього року ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» скоротило обсяг виручки від реалізації, що є негативним явищем для підприємства.

Дані щодо ефективності господарської діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» (за матеріалами фінансової звітності з додатку, зокрема, з питань формування чистого прибутку підприємства наведені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Фінансові результати ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за 2019-2021 рр., тис. грн.

Найменування статті	Роки			Відхилення, (+,-)		
	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2020/ 2019	2021/ 2020	2021/ 2019
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1962714	2602348	2275641	639634	-326707	312927
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1433862	1949422	1723869	515560	-225553	290007
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	-27483	19479	16306	46962	-3173	43789
Податок на прибуток	2758	0	1038	-2758	1038	-1720
Чистий прибуток	-30241	19479	15268	49720	-4211	45509

Отже, як видно з таблиці 2.3, у 2021 році відбулося скорочення доходу від реалізації продукції підприємства на 326707 тис. грн. (12,55%) порівняно із 2020 роком. Протягом всього періоду 2019-2021 рр. зростання становило 312927 тис. грн. (+15,94%). Показник собівартості у 2021 році виявив скорочення на 225553 тис. грн. (11,57%), порівняно із 2020 роком. Порівняно із 2019 роком – відбулося зростання на 290007 тис. грн. (20,23%). Тобто, спостерігається перевищення темпів зміни собівартості над темпами зміни виручки.

Фінансові результати ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» до оподаткування у 2021 році скоротилися, порівняно із 2020 роком, на 3173 тис. грн. або на 16,29%. Якщо порівнювати із 2019 роком, то фінансові результати у 2021 році склали 16306 тис. грн., що вказує на прибутковість, на відміну від збитку, що спостерігався у 2019 р. (27 483 тис. грн.).

Чистий прибуток за підсумками 2021 року становив 15268 тис. грн., що є позитивною ознакою, оскільки якщо порівнювати із аналогічним періодом 2019 року, коли спостерігався збиток у розмірі 30241 тис. грн. Та, якщо порівнювати із 2020 роком, то наявне скорочення чистого прибутку на 4211 тис. грн. (21,62%). Графічно динаміка фінансових результатів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» представлена на рис. 2.2.

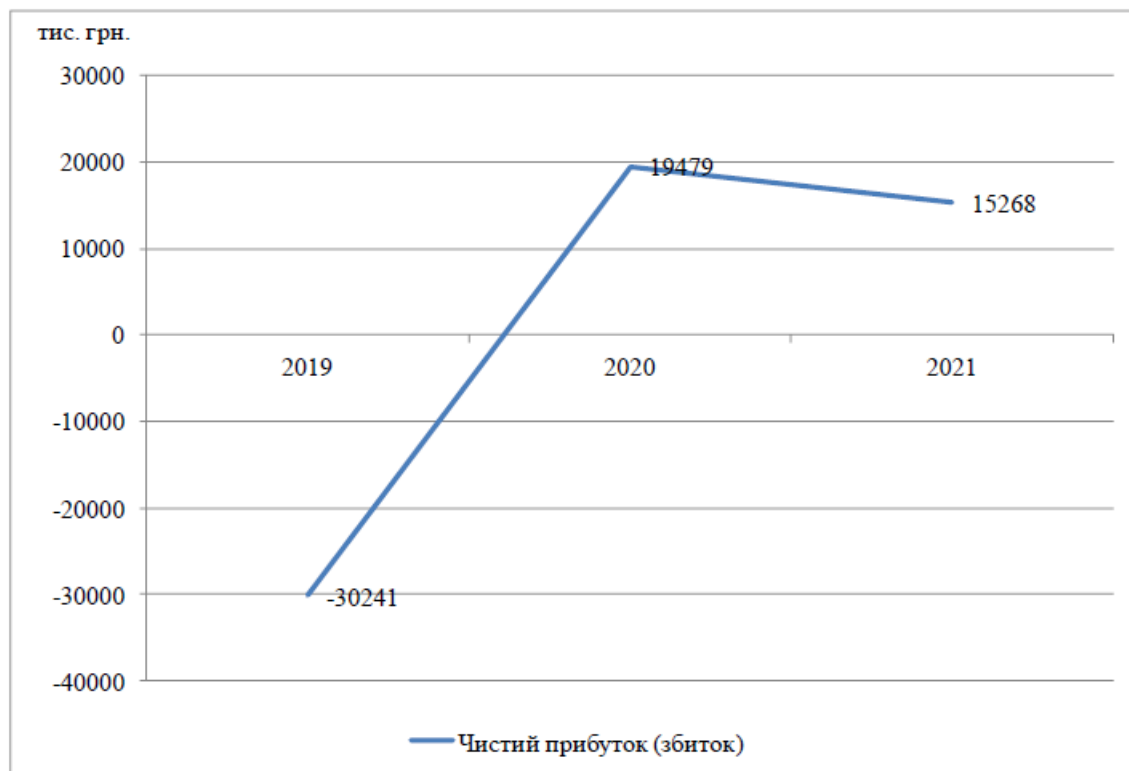


Рис. 2.2. Чистий прибуток ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019-2021 рр. [15]

У підсумку, фінансова результативність ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2021 році за показником виручки та чистого прибутку є кращою за 2019 р. та гіршою, ніж попередній період.

Як видно з рис. 2.2, важливим досягненням підприємства є уникнення збитків, але у 2021 р. йому не вдалося утриматися на рівні 2020 року, ані за показниками виручки, ані за показниками прибутку.

Далі оцінимо ефективність господарської діяльності, для чого розрахуємо показники ефективності господарської діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Розрахунок показників ефективності господарської діяльності
ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019-2021 рр.**

Найменування статті	Роки			Відхилення, (+,-)		
	2019 рік	2020 рік	2021 рік	2020/ 2019	2021/ 2020	2021/ 2019
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1962714	2602348	2275641	639634	-326707	312927
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1433862	1949422	1723869	515560	-225553	290007
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	-27483	19479	16306	46962	-3173	43789
Податок на прибуток	2758	0	1038	-2758	1038	-1720
Чистий прибуток	-30241	19479	15268	49720	-4211	45509

Отже, протягом двох останніх років ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» отримував позитивні показники ефективності господарської діяльності. Однак, якщо за всіма показниками ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2021 році покращив результати діяльності порівняно із 2019 роком (оскільки у 2019 р. підприємство працювало із збитком), то порівняно із 2020 роком за всіма показниками спостерігається незначне, але відставання. Зокрема, це стосується показників рентабельності основної діяльності (33,49% у 2020 році та 32,01% у 2021 році), рентабельності реалізації (25,09% у 2020 році та 24,25% у 2021 році), операційної рентабельності продажу (0,75% у 2020 році та 0,67% у 2021 році). Показники рентабельності активів та власного капіталу також скоротилися у 2021 р. порівняно із 2019 р.

Таким чином, розраховані вище показники досить детально характеризують особливості господарської діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» та

тенденції її розвитку, що дозволить перейти до аналізу податкового навантаження підприємства та його особливостей.

2.2 Аналіз податкового навантаження підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»

Проаналізуємо податкове навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», користуючись наступним способом визначення податкового навантаження за думкою Білостоцької В. [16, с. 95]:

Податкове навантаження = Сума усіх сплачених організацією податків
(включаючи усі прямі і непрямі податки, без урахування відрахувань у
позабюджетні фонди) : Виручка від реалізації

Ця методика дозволяє врахувати вплив усіх видів податкових платежів організації. Також можна визначити абсолютне податкове навантаження – за представленою вище методикою, але із урахуванням відрахувань у позабюджетні фонди. Розрахунок податкового навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» наведений у табл. 2.5.

Як видно з таблиці 2.5, загальна сума сплачених податків і зборів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019 р. склала 5361 тис. грн., а у 2021 р. – 6907 тис. грн., що на 1546 тис. грн. (28,84%) більше, ніж у 2019 р. та на 1053 тис. грн. (+17,99%) більше, ніж у 2019 р. Найбільші темпи зростання за період показали непрямі податки (+246%).

Таблиця 2.5

Розрахунок показників податкового навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019-2021 рр.

Показники	Роки			Відхилення 2021-2020		Відхилення 2021-2019	
	2019	2020	2021	(+,-)	%	(+,-)	%
Прямі податки (за виключенням відрахувань у позабюджетні фонди)	5311	5805	6734	929	16,00	1423	26,79

Непрямі податки	50	49	173	124	253,06	123	246,0
Разом податків	5361	5854	6907	1053	17,99	1546	28,84
Податкове навантаження	0,0027	0,0022	0,0030	0,00079	34,93	0,0003	11,12
Відрахування у позабюджетні фонди	107149	69070	70386	1316	1,91	-36763	-34,31
Абсолютне податкове навантаження	0,0573	0,0288	0,0340	0,00517	17,97	-0,0234	-40,75

Простежується збільшення показнику податкового навантаження (зростання на 11,12%), з 0,0027 у 2019 р. до 0,003 у 2021 р. – якщо не рахувати відрахування на соціальні заходи до позабюджетних фондів. Якщо розрахувати абсолютне податкове навантаження (рис. 2.3), то його значення дещо скоротилося протягом 2019-2021 рр. – на 40,75% порівняно із 2021 р.

Цей показник скоротився внаслідок зміни відсотку відрахувань з фонду оплати праці та зростання обсягів виручки підприємства. Таким чином, якщо у 2019 р. на кожну 1 грн. виручки приходилося 0,0573 грн. сукупних податків, сплачених ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», у 2020 році – 0,0288 грн., то у 2021 році цей показник становив 0,034 грн. сплачених податків та внесків до позабюджетних фондів.

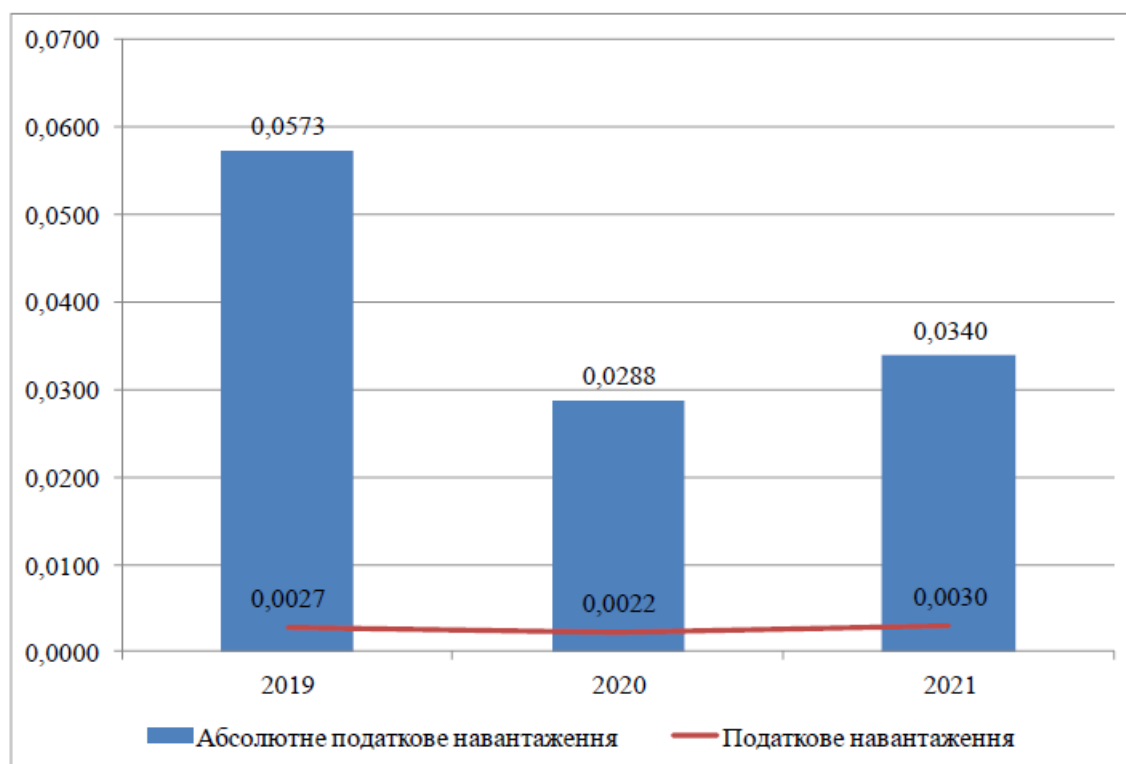


Рис. 2.3. Податкове навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019-2021 рр. [15]

Іншим підходом до визначення податкового навантаження є методика обчислення податкового навантаження відповідно до «Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання». Розрахунок рівня податкового навантаження згідно з наведеними методичними рекомендаціями відбувається на основі визначення двох видів податку – податку на прибуток та податку на додану вартість. У додатку В наведено інші існуючі підходи до визначення податкового навантаження.

Отже, виконаємо розрахунок наведених показників податкового навантаження для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Показники податкового навантаження для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»

Показники	Роки			Відхилення 2021-2020		Відхилення 2021-2019	
	2019	2020	2021	(+,-)	%	(+,-)	%
Податкове навантаження з податку на прибуток	0,117	0,000	0,038	0,038	-	-0,079	-67,54
Податкове навантаження з податку на додану вартість	33,26	28,10	29,64	1,545	5,50	-3,619	-10,8
Податкове навантаження через виручку від реалізації	0,273	0,225	0,304	0,079	34,93	0,030	11,12
Податкове навантаження через показник прибутку підприємства	-9,120	0,000	6,799	6,799	-	15,919	-174,54
Податкове навантаження через показник активів	0,953	0,822	0,888	0,066	8,05	-0,066	-6,88
Середній показник податкового навантаження	6,036	7,025	9,111	2,086	29,70	3,075	50,94

Оцінюючи розраховані показники, слід відзначити скорочення податкового навантаження з податку на прибуток відповідно до методики «Методичних

рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання». Це відбувається внаслідок скорочення чистого прибутку протягом 2020-2021 рр. із одночасним скороченням обсягів отримуваних доходів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Що стосується показнику податкового навантаження через виручку від реалізації, то він зріс як протягом всього періоду 2019-2021 рр., так і протягом 2020-2021 рр. Таке становище пояснюється тим, що обсяги сплачуваних податків ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» зростали кожного року, при тому, що обсяги виручки від реалізації скоротилися у 2021 році порівняно із 2020 роком. Тобто, податкомісткість реалізованої продукції ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» перманентно зростала.

Показник податкового навантаження через показник прибутку підприємства, що визначається по відношенню до обсягу прибутку виявив скорочення протягом 2020-2021 рр., що пояснюється тим, що у 2020 році підприємство не сплачувало податок на прибуток.

За показником податкового навантаження через показник активів відбувалося скорочення протягом всього періоду, оскільки капіталізація ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» (середньорічна вартість його активів зростала). Така динаміка свідчить про покращення ділової активності підприємства.

Розрахований узагальнюючий середній показник податкового навантаження виявив перманентне зростання, що пов'язано із зростанням окремих його складових, що вказує на загальне зростання податкового навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» (+50,94% протягом періоду).

Загальний підсумок за проведеним аналізом полягає у тому, що протягом 2021 року ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» покращив свою господарську діяльність порівняно із 2019 роком, але погіршив, якщо порівнювати із 2020 р. Про це свідчать наступні висновки, отримані з розрахунків:

- фінансова результативність ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2021 році (15268 тис. грн.) є кращою за 2019 р., коли спостерігався збиток у розмірі 30241 тис. грн.;
- за рядом показників ефективності господарської діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2021 році покращив результати діяльності порівняно із 2019 роком, то порівняно із 2020 роком за всіма розрахованими показниками спостерігається відставання – відповідно підприємство сплачує менше податку з прибутку до бюджету; оскільки якщо у 2019 році сума податку на прибуток, яку ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» сплатило до бюджету становила 2758 тис. грн., то у 2021 році ця сума становила лише 1038 тис. грн., тобто на 62,4% менше;
- спостерігається збільшення показнику податкового навантаження у 2019-2021 рр. (зростання на 11,12%), з 0,0027 у 2019 р. до 0,003 у 2021 р. ; розрахований показник абсолютного податкового навантаження показав, що у 2019 р. на кожну 1 грн. виручки приходилося 0,0573 грн. сукупних податків, сплачених ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», у 2020 році – 0,0288 грн., то у 2021 році цей показник становив 0,034 грн. сплачених податків та внесків до позабюджетних фондів. Все це вказує на збільшення податкомісткості виручки, яка спричинена скороченням виручки від реалізації та доходів підприємства у 2021 році порівняно із 2020 роком.

2.3. Оцінка податкового планування та адміністрування на підприємстві

Розглянемо, яким чином відбувається податкове планування та адміністрування у ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Головним чином за наведені процеси відповідає бухгалтерія підприємства.

Розглядаючи організацію інформаційного забезпечення податкового планування не можна не торкнутись питання комунікаційного зв'язку. Система

передачі інформаційних даних для податкового планування та адміністрування вбудована в загальну систему інформаційних потоків підприємства (додаток Г).

У процесі податкового планування та адміністрування завжди може знадобитись інформація, що не була сформована раніше, і тому повинна бути отримана оперативно. Розглянемо послідовність здійснення процесу податкового планування та адміністрування підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».

1. На першому етапі податкового планування підбираються дані для дослідження податкового поля підприємства.

2. На другому етапі на основі відібраної інформації здійснюється аналіз податкового поля (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Аналіз податкового поля підприємства [17]

Показники	Роки			Відхилення 2021-2020		Відхилення 2021-2019	
	2019	2020	2021	(+,-)	%	(+,-)	%
Податкове навантаження з податку на прибуток	0,117	0,000	0,038	0,038	-	-0,079	-67,54
Податкове навантаження з податку на додану вартість	33,26	28,10	29,64	1,545	5,50	-3,619	-10,8
Податкове навантаження через виручку від реалізації	0,273	0,225	0,304	0,079	34,93	0,030	11,12
Податкове навантаження через показник прибутку підприємства	-9,120	0,000	6,799	6,799	-	15,919	-174,54
Податкове навантаження через показник активів	0,953	0,822	0,888	0,066	8,05	-0,066	-6,88
Середній показник податкового навантаження	6,036	7,025	9,111	2,086	29,70	3,075	50,94

Даний аналіз доцільно проводити по двох напрямках: ретроспективний (за попередні періоди) та перспективний (на майбутні періоди). Відмінність між даними видами аналізу полягає в джерелі інформації: в ретроспективному аналізі вихідними даними виступають показники податкових декларацій та розрахунків

за попередні періоди, в перспективному – показники проектних бюджетів підприємства.

Слід зазначити, що в умовах динамічного законодавства аналіз податкового поля підприємства за попередні періоди доцільно робити за короткий проміжок часу (від одного року до трьох), тому що дані за більш віддалені періоди часу неадекватно відображають тенденцію зміни податкових платежів підприємства.

Особливу увагу при проведенні ретроспективного та перспективного аналізу податкового поля слід приділити дослідженню факторів, які впливають на розмір податкових платежів підприємства (факторному аналізу).

Наступною дією щодо податкового планування та адміністрування є аналіз схем оптимізації податкових платежів, результати якого є основою підбору варіантів оптимізації для конкретних умов господарювання підприємства.

3. На підставі аналізу систематизованої інформації здійснюється підбір можливих схем оптимізації податкових платежів для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». При такому підході підвищується ефективність заходів податкового планування та адміністрування й одночасно скорочуються витрати часу на їх розробку, оскільки такі схеми дозволяють оптимізувати групу податкових платежів на постійній основі, використовуючи для цього можливості, які надає податкове законодавство.

Одним з найважливіших інструментів податкового планування та адміністрування на підприємстві є розрахунок податкового навантаження (тягаря), що детально було розглянуто у попередньому параграфі.

Далі проведемо аналіз та оцінку структури та динаміки оподаткування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», для цього розглянемо динаміку сум прямих податків та соціальних внесків ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за 2019-2021 рр. (табл. 2.8).

**Динаміка оподаткування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»
у 2019 - 2021 рр., тис. грн.**

Показники	Роки			Відхилення 2021-2020		Відхилення 2021-2019	
	2019	2020	2021	(+,-)	%	(+,-)	%
Податок на прибуток	2758	0	1038	1038	-	-1720	-62,36
Плата за землю	858	1334	1370	36	2,70	512	59,67
Збір за спеціальне використання води	25	34	33	-1	-2,94	8	32,00
Інші прямі податки, збори (військовий збір та інші)	183	367	368	1	0,27	185	101,09
Разом прямих податків	3824	1735	2809	929	16,00	1423	26,79
Відрахування у позабюджетні фонди	107149	69070	70386	1316	1,91	-36763	-34,31
Разом прямих податків і внесків	110973	70805	73195	2390	3,38	-37778	-34,04

Динаміку прямого оподаткування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» наведемо на рис. 2.5.

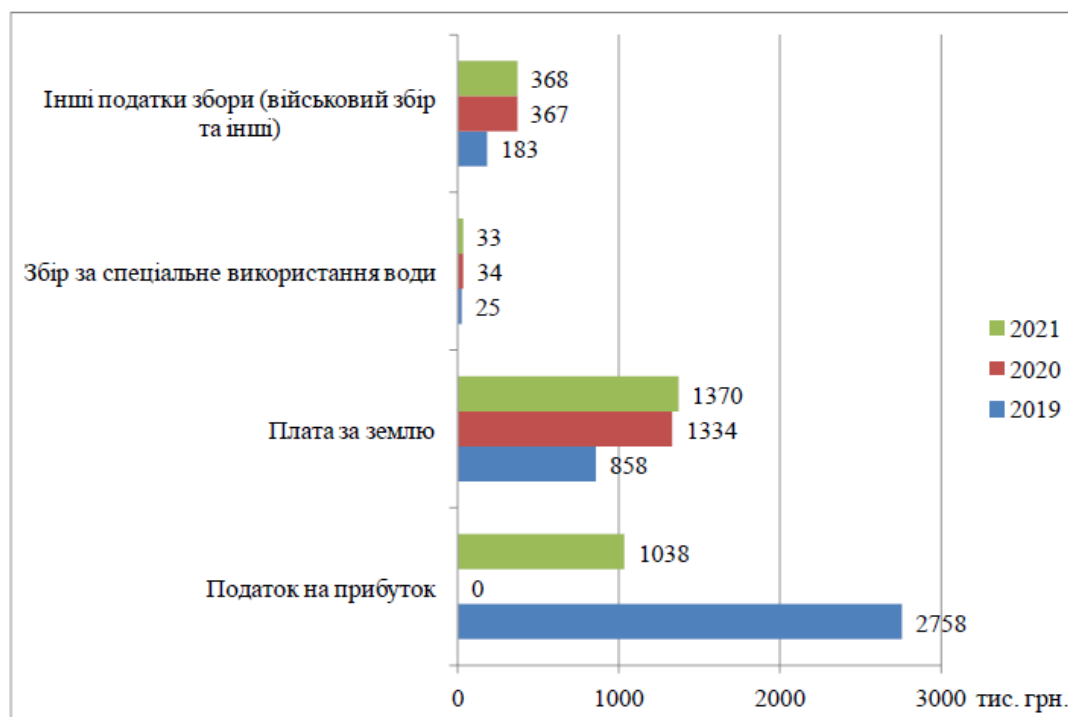


Рис. 2.5. Динаміка прямого оподаткування (прямі податки і внески) ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019-2021 рр. [15]

Основну частину податкових платежів до бюджету і позабюджетних фондів складають внески до позабюджетних фондів – пенсійного фонду та фонду соціального страхування України, саме тому для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» є важливим розрахований вище показник абсолютного сукупного податкового навантаження, оскільки він показує реальний рівень податкового тягарю для підприємства.

Як можна побачити з табл. 2.8 та рис. 2.5, загальна сума прямого оподаткування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019 р. склала 110973 тис. грн., у 2020 р. відбулося скорочення до 70805 тис. грн., а у 2021 р. знову зросло – до 73195 тис. грн., що на 2390 тис. грн. більше, ніж у 2020 р. та на 37778 тис. грн. менше, ніж у 2019 р. Темп скорочення загальної суми прямих податків та внесків склав 34,04 %. Якщо подивитися на динаміку прямих податків (рис. 2.6), то їхні суми зросли протягом досліджуваного періоду на 26,79%.

У їхньому складі найбільші темпи зростання відзначаються за ПДФО (+163,95%), платою за землю (+59,67 %), збором за спеціальне використання води (+32%), іншими прямими податками, зборами (військовий збір та інші) – на 101,09% протягом періоду. Таке зростання пов'язане зі збільшенням обсягів діяльності і зростанням оподатковуваної бази.



Рис. 2.6. Динаміка прямих податків ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019-2021 рр. [15]

Також простежується скорочення обсягів сплаченого податку на прибуток: у 2019 р. було сплачено 2758 тис. грн., у 2020 р. податок на прибуток не нараховувався, відповідно до даних фінансової звітності, та у 2021 р. ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» сплатило 1038 тис. грн. (на 62,36 % менше, ніж у 2019 р.). Що стосується відрахувань на соціальні заходи ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», то їх скорочення протягом періоду становило 34,31%. Причиною такого становища є значне скорочення кількості працюючих – якщо у 2020 році середньооблікова чисельність працюючих становила 4199 осіб, то у 2021 році їхня кількість скоротилася до 2465 осіб.

Структуру прямих податків ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» без урахування відрахувань на соціальні заходи представимо у додатку Д. Як видно з наведених розрахунків, найбільший питомий усі в структурі податків і внесків за досліджуваній період займають внески до позабюджетних фондів. Проте в 2021 р. має місце його зменшення на 0,4 відсоткові пункти в порівнянні з 2019 р. Досить істотна питома вага доводиться на податок з прибутку ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» ПДФО: у 2019 р. – 2,5 %, у 2020 р. та у 2021 р. – 1,4 %. Однак протягом досліджуваного періоду відбувається скорочення питомої ваги податку на прибуток у структурі прямих податків і внесків, оскільки суми отриманого чистого прибутку підприємством ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» скоротилися.

У структурі прямих податкових платежів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019 р. найбільшу частку становив податок на прибуток – 72,12% у складі прямих податкових платежів; але у 2021 р. його частка становила лише 36,95%. Найбільшу частку у 2021 р. отримала плата за землю, – 48,77%; для порівняння, її частка у 2019 р. становила 22,44%, тобто, протягом періоду зросла на 26,33 відсоткові пункти.

Таким чином, зазначимо, що у 2021 р. порівняно із 2019 р. відбулося зростання частки у прямих податках плати за землю (як зазначалося, на 26,33 відсоткових пункти); за податком на прибуток відбулося скорочення на 35,17

відсоткових пункти; платежі за збором за спеціальне використання води дещо збільшив свою частку у структурі прямих податків (0,65% та 1,17% відповідно); за іншими податками і зборами (військовий збір та інші) частка збільшилася на 8,31 відсоткових пункти. Тобто, головним є перерозподіл домінуючої ролі у складі прямих податків ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» з податку на прибуток до плати за землю. Така тенденція є негативною, оскільки вказує на скорочення ролі прибутку у податкових виплатах.

Далі згрупуємо податкові платежі, сплачені ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», по видах податків, зборів і внесків (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Динаміка і структура сукупного податкового навантаження
ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» по видах податків і внесків**

Група податків	Абсолютне значення, тис. грн.			Структура, %			Відхилення 2021-2019	
	2019	2020	2021	2019	2020	2021	тис. грн	за структ урою
1. Непрямі податки	50	49	173	0,04	0,07	0,22	123,00	0,18
2. Прямі податки	3824	1735	2809	3,40	2,32	3,63	-1015,0	0,24
3. Внески у позабюджетні фонди	107149	69070	70386	95,24	92,19	91,06	-36763,0	-4,17
Разом	112510	74924	77293	98,68	94,57	94,92	-35217,0	X

Як видно з таблиці 2.9, структура сукупного податкового навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» представлена трьома групами (рис. 2.7). Відмітимо, що до непрямих податків відноситься ПДВ, питома вага якого складає в 2019 р. 0,033 %, в 2021 р. 0,184 %, а також екологічний податок. До групи прямих податків включені податок на прибуток, плата за землю, збір за використання води, інші прямі податки (військовий збір).



Рис. 2.7. Структура оподаткування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019-2021 рр. [15]

Сума цих податкових платежів скоротилася на 1015 тис. грн. протягом 2019-2021 рр. : з 3824 тис. грн. до 2809 тис. грн. На їх питому вагу доводиться 4,72% у 2019 р. і 8,71% в 2021 р. Інша частина сукупного оподаткування представлена внесками в позабюджетні фонди, які стоять на осіб при проведенні податкового аналізу.

Найбільшу питому вагу займають податки, що включаються в прямі податки. Їх частка у 2021 р. склала 97,495 %, що на 1,57 відсоткових пункти менше, ніж в 2019 р. Питома вага непрямих податків в звітному періоді складає 2,5 %, що на 1,57 відсоткових пункти більше, ніж в 2019 р.

Відмітимо, що розрахунок структури оподаткування залежно від виду податків і внесків потрібний для розрахунку відносних показників податкового навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за окремими видами податків, розрахунок яких представимо в таблиці 2.10.

**Відносні показники податкового навантаження за прямими податками
ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019 - 2021 рр.**

Показники	Значення, грн			Відхилення 2021/2019	
	2019	2020	2021	(+,-)	%
Відношення суми усіх прямих податків до виручки	0,0027	0,0022	0,0030	0,0003	9,36
Відношення суми податку на прибуток до виручки	0,0014	0,0000	0,0005	-0,0009	-67,54
Відношення суми плати за землю до виручки	0,0004	0,0005	0,0006	0,0002	37,72
Відношення збору за спеціальне використання води до виручки	0,000013	0,000013	0,000015	0,000002	13,85
Відношення інших податків, зборів до виручки	0,0001	0,0001	0,0002	0,0001	73,44
Відношення відрахувань до позабюджетних фондів до виручки	0,0546	0,0265	0,0309	-0,0237	-43,34
Відношення суми усіх прямих податків до чистого прибутку	-0,1265	0,0891	0,1840	0,3104	-245,49
Відношення суми податку на прибуток до чистого прибутку	-0,0912	0,0000	0,0680	0,1592	-174,54
Відношення інших податків, зборів до чистого прибутку	-0,0061	0,0188	0,0241	0,0302	-498,30
Відношення суми податку на прибуток до прибутку до оподаткування	-0,1004	0,0000	0,0637	0,1640	-163,43
Відношення відрахувань до позабюджетних фондів до прибутку до оподаткування	-3,8987	3,5459	4,3166	8,2153	-210,72
Відношення суми усіх прямих податків до витрат на виробництво та реалізацію	0,0027	0,0009	0,0016	-0,0010	-38,90
Відношення суми плати за землю до витрат на виробництво та реалізацію	0,0006	0,0007	0,0008	0,0002	32,81
Відношення відрахувань до позабюджетних фондів до витрат на виробництво та реалізацію	0,0747	0,0354	0,0408	-0,0339	-45,36

Отримані відносні показники є стійкими кількісними характеристиками, динаміка яких дозволяє зробити висновки про тенденції, що склалися в системі

оподаткування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Як видно з таблиці, відношення суми прямих податків до виручки в 2021 р. збільшилося (+9,36%), порівняно із 2019 р. Простежується динаміка зростання суми прямих податків до виручки, на відміну від розрахованого у попередньому параграфі абсолютного сукупного податкового навантаження у виручці, яке скоротилося. Проте скорочення показника, що характеризує частку податку на прибуток до виручки, є негативним, як це вже зазначалося раніше.

Що стосується відношення сум прямих податків до чистого прибутку, то тут спостерігається зростання навантаження, оскільки сума чистого прибутку скорочується протягом 2020-2021 рр.

Якщо подивитися на податкове навантаження відносно показника витрат на виробництво та реалізацію, то її величина скорочується – це спостерігається для сукупності прямих податків та для відрахувань до позабюджетних фондів. Слід зазначити, що для податку на землю навпаки спостерігається збільшення податкового навантаження відносно витрат на виробництво та реалізацію, це пояснюється тим, що плата за землю не залежить від результативності діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».

Окремо слід зазначити, що податкове навантаження для відрахувань до позабюджетних фондів було досить суттєвим для досліджуваного підприємства. Наприклад, у 2019 році його частка у виручці підприємства сягала 5,46%, потім у 2020 році вона скоротилася до 2,65% та у 2021 році зросла до 3,09%. Така ж тенденція відбувалася для показнику податкового навантаження для відрахувань до позабюджетних фондів до витрат на виробництво та реалізацію – від 7,47% у 2019 році до 4,08% у 2021 році. Якщо подивитися на податкове навантаження за відрахуваннями до позабюджетних фондів до прибутку до оподаткування, то у 2020 році величина податкового навантаження перевищувала показник прибутку у 3,55 разів, а у 2021 – у 4,32.

Причому, слід зазначити, що це відбувалося на фоні перманентного скорочення чисельності працівників ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Так,

у 2019 році їхня чисельність становила 4488 осіб, у 2020 році вона скоротилася на 54,94% та склала 4199 осіб, а у 2021 році скоротилася на 58,7% та становила лише 2465 чол. Така тенденція вказує на дуже несприятливе становище з податковим навантаженням на фонд заробітної плати, адже є всі підстави казати про те, що дуже значне скорочення персоналу ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» є наслідком не лише скорочення виручки та чистого прибутку, але й дуже значним податковим тягарем, який робить утримання такої значної кількості працівників неможливим для досліджуваного підприємства та змушує керівництво проводити заходи із вивільнення чисельності працюючих.

На основі розрахованих показників можна зробити висновок, що в цілому податкове навантаження на ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2021 р. знизилося, що пояснюється максимальним застосуванням податкових пільг в 2021 р. та цілому податкове навантаження в ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» має прийнятний рівень, виключенням є ситуація щодо податкового навантаження на фонд заробітної плати.

Останніми роками все частіше для аналізу податкових показників використовується коефіцієнтний метод. На думку дослідників Н. Захарової, В. Тараненко та К. Хіміч переваги його полягають в тому що він дозволяє згладити вплив інфляційного чинника, оцінити податкові наслідки зміни фінансових результатів і податкових платежів з точки зору перспектив розвитку бізнесу і розробки ефективних податкових заходів [18, с. 162].

Показники податкової ефективності відбивають якість податкового менеджменту: податкового планування та податкового адміністрування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», який є важливою складовою управління фінансами підприємства, здійснюючи безпосередньо вплив на такі його сегменти, як управління витратами, управління доходами, управління прибутком і капіталом і управління інвестиційною діяльністю. Оскільки для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» також є важливим завдання максимізації

прибутку, то і податковий менеджмент в цілому повинний бути спрямований на її досягнення.

Розрахуємо показники податкової ефективності за даними ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за 2019- 2021 рр. (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Показники податкової ефективності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019-2021 рр.

Найменування показника	Алгоритм розрахунку	2019 р.	2020	2021 р.	Відхилення +/-
Податкове навантаження, %	Сума податків, зборів/Виручка*100	0,271	0,223	0,296	0,025
Сукупне податкове навантаження, %	100*Сума податків, зборів і внесків до позабюджетних фондів/Виручка	5,732	2,879	3,397	-2,336
Коефіцієнт податкової оборотності	Виручка / (заборгованість перед бюджетом)	601,138	591,577	397,353	-203,784
Коефіцієнт оподаткування чистого прибутку	Податкові зобов'язання з прибутку/ Чистий прибуток	-0,091	0,000	0,068	0,159
Коефіцієнт податкової місткості	Податкові платежі за прямими податками/ Витрати по основному виду діяльності	0,0037	0,0030	0,0039	0,0002
Коефіцієнт рентабельності податкових витрат	Прибуток до оподаткування / податкові витрати	-5,126	3,327	2,361	7,487
Коефіцієнт податкової платоспроможності	Грошові кошти і грошові еквіваленти/заборгованість по податках і зборах	2,474	1,008	0,742	-1,731
Коефіцієнт заборгованості	(Заборгованість перед позабюджетними фондами + заборгованість по податках і зборах) / середньомісячна виручка	0,018	0,027	0,030	0,011

Таким чином, незважаючи на зростання податкових платежів до бюджету і позабюджетні фонди в абсолютному значенні, сталося незначне збільшення сукупного податкового навантаження на 0,025 відсоткових пункти. Значення податкового навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» практично не змінилося протягом досліджуваного періоду і не перевищує 0,5%. Таке становище пов'язане із тим, що досліджуване підприємство є виробником соціально значущої продукції та знаходиться під постійним регуляторним тиском з боку

уряду (зокрема, це стосується питань ціноутворення на хліб та хлібну продукцію), але також має наслідком надання податкових пільг та превенцій.

Для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» більш інформативним буде показник відносного сукупного навантаження, що характеризує долю в загальних доходах підприємства загальної суми податків і внесків, що є обов'язковими платежами для економічного суб'єкта. Так, сукупне податкове навантаження знизилося з 5,73% до 3,397%, що вказує на застосування ефективних способів оптимізації податкових платежів.

Коефіцієнт податкової оборотності розраховується для визначення міри погашення податкових зобов'язань і характеризує своєчасність їх погашення. Він показує величину отриманих доходів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» на кожну грн. податкових зобов'язань перед бюджетом за даними річної фінансової звітності, тобто, щоб заплатити одну гривню податку необхідно виробити і реалізувати продукцію. Так, за даними таблиці 2.12 його значення у 2019 р. склало 601,14 оборотів, а у 2020-2021 рр. відмічено скорочення оборотності до 591,58 та 397,35 оборотів відповідно.

Можна зробити висновки, що ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» своєчасно здійснює погашення податкових зобов'язань, проте є негативна тенденція, що необхідно прийняти до уваги.

Коефіцієнт оподаткування чистого прибутку за даними ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2021 р. склав 0,068 пункти, що на 0,159 пункту більше, ніж в 2019 р. Цей показник показує величину податкових витрат за прибутком на кожну гривню чистого прибутку підприємства. Така динаміка показнику обумовлена наявністю чистого збитку за підсумками 2019 р. у сумі 30 241 тис. грн.

Коефіцієнт податкової місткості показує долю податкових платежів за прямими податками у загальних витратах ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Цей показник зріс з 0,0037 до 0,0039 пунктів, що є несуттєвою зміною. Що стосується коефіцієнта рентабельності податкових витрат, то з його допомогою

визначається ефективність податкової політики ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» і рівень оптимальності обраної системи оподаткування.

Чим більше значення, тим вище ефективність податкового планування. Коефіцієнт рентабельності податкових витрат ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» збільшився на 7,487 пункти, що свідчить про ефективність податкової політики. Причиною також є наявність прибутку за підсумками 2020-2021 рр. на відміну від 2019 р.

Розрахунок коефіцієнта податкової платоспроможності дає можливість ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» оцінити покриття зобов'язань перед бюджетом і грошовими ресурсами, що мають у наявності. Даний коефіцієнт знизився на 1,731 пункту, що говорить про деяке погіршення покриття податкових зобов'язань найбільш ліквідними засобами підприємства.

У 2021 р. ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» може покрити 74,2% заборгованості перед бюджетом за рахунок грошових коштів та їх еквівалентів. Для порівняння, у 2019 р. підприємство могло оплатити ліквідними коштами 247,4% податкової заборгованості перед бюджетом.

Про зростання податкової заборгованості підприємства також свідчить коефіцієнт заборгованості, що характеризує середній термін погашення зобов'язань перед бюджетом. Так, він зріс з 0,018 до 0,03, що вказує на певне погіршення ситуації, оскільки вказує, що якщо у 2019 р. ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» мало можливість покрити податкову заборгованість за рахунок місячної виручки швидше, то у 2021 р. вже потрібно більше часу, щоб покрити заборгованість за податками.

Таким чином, проведений у підрозділі горизонтальний, вертикальний і коефіцієнтний методи податкового аналізу прямих податків ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» можуть бути у перспективі доповнені факторним аналізом показників з метою виявлення впливу прямого оподаткування на фінансовий результат підприємства – це є важливим інструментарієм діагностування якості податкового планування та адміністрування на підприємстві.

Висновки до розділу 2

«Дніпровський хлібокомбінат №5» – хлібопекарське підприємство, основним видом діяльності якого є виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання.

Аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства засвідчив, що показники руху основних виробничих засобів можна оцінити як позитивні, оскільки в аналізованому періоді відбулася заміна зношених основних виробничих засобів; показники фондівіддачі мають тенденцію до зростання, а показники фондомісткості продукції до скорочення.

Оцінка використання оборотних засобів та ділової активності підприємства показала, що у 2021 році показники ділової активності виявили погіршення, порівняно із 2020 роком, що визначає менш ефективну ділову активність протягом останнього періоду.

Аналіз фінансових результатів довів, що за підсумками останнього року підприємство скоротило обсяг виручки від реалізації, що є негативним явищем для підприємства.

Оцінка фінансової результативності та ефективності господарської діяльності показала, що всі показники рентабельності були додатними у 2021 році та у 2021 році хлібокомбінат покращив результати діяльності порівняно із 2019 роком, в якому підприємство працювало збитково.

Абсолютне податкове навантаження дещо скоротилося протягом 2019-2021 рр. – на 40,75% порівняно із 2021 р. Основну частину прямих податкових платежів до бюджету і позабюджетних фондів складають внески до позабюджетних фондів – пенсійного фонду та фонду соціального страхування. У структурі прямих податкових платежів найбільшу частку у 2019 р. становив податок на прибуток – 72,12%, а у 2021 р. – плата за землю, 48,77%. Досить

суттєвим було податкове навантаження для відрахувань до позабюджетних фондів. Сукупне податкове навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» знизилося з 5,73% до 3,397%, що вказує на застосування ефективних способів оптимізації податкових платежів.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Обґрунтування доцільності підвищення ефективності податкового планування та адміністрування на підприємстві

Одним з чинників, що впливають на конкурентоспроможність підприємства, є рівень податкових платежів за конкретний період (абсолютні показники), а також податкове навантаження – як зазначалося у попередніх розділах дослідження. Також, як зазначалося, нині не існує єдиного підходу до визначення податкового навантаження, основні погляди щодо його розрахунку наведено у попередньому розділі. Як встановлено, зазвичай вчені під податковим навантаженням/податковим тягарем розуміють частку податкових платежів у джерелі цих платежів.

При цьому існують різні погляди щодо включення або виключення з розрахунку податкового навантаження окремих податкових платежів і митних зборів, таких як:

- податок на доходи фізичних осіб (фактично організації не є його платниками – вони лише утримують і перераховують суми податку з виплат працівникам);
- податок на додану вартість (податок перекладається на кінцевих споживачів продукції і утримується з ціни реалізації продукції);
- акцизи (податок перекладається на кінцевих споживачів продукції і утримується з ціни реалізації продукції);
- митні збори (платежі перекладаються на кінцевих споживачів продукції і утримуються з ціни реалізації продукції) [19].

Так, при розрахунку податкового навантаження для підприємства наведені вище платежі доцільно виключити з розрахунку й відповідно податкове навантаження на рівні підприємства доцільно визначати саме за прямими податками, без урахування непрямих податків і ПДФО за певний період часу.

Як відомо, величина податкового навантаження як на макро-, так і на мікрорівні, істотно залежить від встановленого державою рівня податкових ставок. Американський економіст А. Лафер довів, що існує певна податкова ставка, при перевищенні якої податкові надходження починають скорочуватися. При перевищенні граничних ставок оподаткування відбувається зростання тіньової економіки, перенесення бізнесу в інші країни, фінансова нестабільність, прискорення інфляції, накопичення державного боргу, падіння темпів економічного зростання. Подальше збільшення державних витрат не призводить до поліпшення соціальних показників.

Отже, для досягнення оптимального співвідношення між державними і приватними інтересами потрібне досягнення оптимальної величини податкової ставки.

Відомою методикою розрахунку податкового навантаження у світі є метод визначення ефективної податкової ставки, методику розрахунку якої запропонували Е. Мендоза, А. Разін та Л. Тезар [20, с. 221].

Ефективна податкова ставка (далі – ЕПС) або імпліцитна – це рівень щорічного податкового навантаження на різні види економічних доходів або діяльності, таких як праця, споживання і капітал. Розрахунок ефективної податкової ставки не є поширеним у практиці українських компаній. В той же ефективна податкова ставка зустрічається в міжнародних стандартах фінансової звітності IAS 12. Компанії, що звітують за міжнародними стандартами, розкривають в звітності показник ефективної податкової ставки по податку на прибуток.

Під ефективною податковою ставкою розуміють частку нарахованих податкових платежів з урахуванням відкладених податкових платежів. Відкладені

податкові платежі пов'язані в першу чергу з розрахунком податку на прибуток і обумовлені специфікою розрахунку цього показника. Так, нарахування відкладених податкових активів і зобов'язань коригує суму поточного податку на прибуток. Відповідно, вилучення сум відкладених податкових платежів, тобто відкладених податкових активів і зобов'язань, нарахованих за даний період часу, приведе до некоректного розрахунку показника ефективної податкової ставки.

Таким чином, ефективна податкова ставка по податку на прибуток розраховується як результат ділення поточного нарахованого податку на прибуток за вирахуванням змін у відкладеному податковому зобов'язанні і відкладеному податковому активі за період до прибутку до оподаткування.

Ефективна податкова ставка може розраховуватися по усіх прямих податкових платежах (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Порядок розрахунку ефективної податкової ставки по прямих податках

Вид прямого податку	Ефективна податкова ставка	Порядок розрахунку ефективної податкової ставки
Податок на прибуток	Ефективна податкова ставка по податку на прибуток організацій	(Поточний нарахований податок на прибуток - Відкладений податковий актив + Відкладене податкове зобов'язання, за винятком сум податку минулих періодів, з урахуванням сум податку поточного податкового періоду, сплачених у майбутніх періодах) : Прибуток до оподаткування

Податок на майно	Ефективна податкова ставка по податку на майно організацій	Поточний нарахований податок на майно : Середньорічна залишкова вартість основних засобів (за винятком земельних ділянок)
Земельний податок	Ефективна податкова ставка по земельному податку	Поточний нарахований земельний податок : Кадастрова вартість земельних ділянок
Відрахування до позабюджетних фондів	Ефективна податкова ставка по відрахуваннях до позабюджетних фондів	Поточні нараховані відрахування до позабюджетних фондів : Фонд оплати праці (Середній фонд оплати праці працівників x Кількість працівників)

Проведемо розрахунок показника ефективної податкової ставки по податку на прибуток ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Показники ефективної податкової ставки по податку на прибуток наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Ефективна податкова ставка ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»
за податком на прибуток**

Показники	Роки			Відхилення 2021-2020		Відхилення 2021-2019	
	2019	2020	2021	(+,-)	%	(+,-)	%
Податок на прибуток, тис. грн.	2758	0	1038	-1720	-	-1720	-62,36
Відстрочені податкові активи, тис. грн.	0	0	0	0	-	0	-
Відстрочені податкові зобов'язання, тис. грн.	0	0	0	0	-	0	-
Прибуток до оподаткування, тис. грн.	-27483	19479	16306	43789	224,80	43789	-159,3
Ефективна податкова ставка, %	-10,035	0,000	6,366	16,401	-	16,401	-163,4

Наведемо динаміку ефективної податкової ставки ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за податком на прибуток на рис. 3.1.

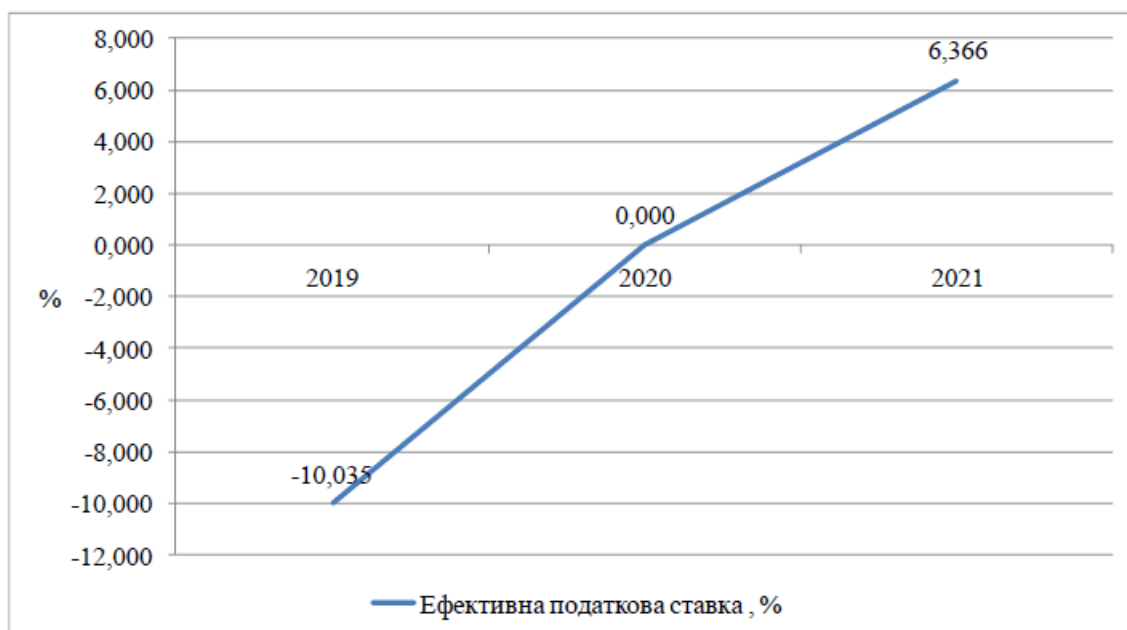


Рис. 3.1. Ефективна податкова ставка ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за податком на прибуток у 2019-2021 рр. [15]

Тобто, протягом останніх звітних трьох років ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» характеризуються зростаючою динамікою по ефективній податковій ставці по прибутку – від від’ємного значення (-10,35%) у 2019 р. – до невеликого зростання до 0% у 2020 році та істотне збільшення у 2021 році до 6,366% у 2021 році. Оскільки чистий фінансовий результат ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» значний, на ефективну податкову ставку вплинули низькі податкові платежі. Подивимося, яким чином може бути пояснене це становище. Зокрема, це може бути пояснено як рухом відкладених податків, так і наявністю дебіторської і кредиторської заборгованості за податками на прибуток протягом досліджуваного періоду.

Так, на рис. 3.2 наведемо динаміку дебіторської заборгованості за розрахунками ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» з бюджетом за податком на прибуток.

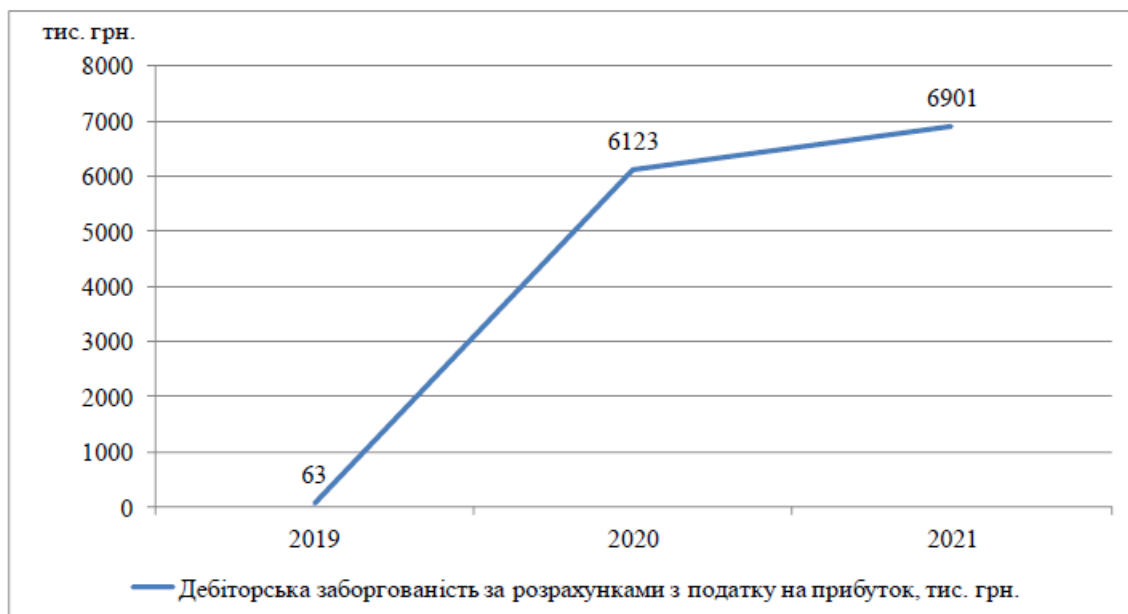


Рис. 3.2. Дебіторська заборгованість ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за розрахунками з бюджетом за податком на прибуток у 2019-2021 рр. [15]

За статтею дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, зокрема, за податком на прибуток показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів перед ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Наведені суми є переплатою за податком на прибуток, та якщо у 2019 році ця сума складала 63 тис. грн. то у 2020 році цей показник зріс до 6123 тис. грн., а у 2021 році накопичений обсяг переплат за податком на прибуток становив 6901 тис. грн. Зокрема, можна припустити, що переплата за податками утворилася, у тому числі, внаслідок того, що ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» отримувач чисті збитки до оподаткування протягом 2014-2019 рр. (19 806 тис. грн. та 57 483 тис. грн. відповідно), але сукупно сплатив до бюджету 3500 тис. грн. податку

Наступною визначимо ефективну податкову ставку ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за податком на землю (табл. 3.3).

**Ефективна податкова ставка ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»
за податком на землю**

Показники	Роки			Відхилення 2021-2020		Відхилення 2021-2019	
	2019	2020	2021	(+,-)	%	(+,-)	%
Плата за землю, тис. грн.	858	1334	1370	512,00	38,38	512,00	59,67
Вартість земельних ділянок, тис. грн.	131000	399000	1463667	1332667	334,00	1332667	1017,3
Ефективна податкова ставка, %	0,655	0,334	0,094	-0,56	-167,90	-0,56	-85,71

Динаміка ефективної податкової ставки ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за платою за землю показана на рис. 3.3.

За отриманим розрахунком ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» має спадну динаміку по ефективній податковій ставці за платою за землю: якщо у 2019 році її значення становило 0,655%, то у 2020 році воно скоротилося до 0,334% та у 2021 році становила 0,094%. Загальне скорочення протягом періоду складає 85,71%. Наведене призводить до висновку, що хоча ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» протягом періоду значно збільшило платежі за землю – на 59,67% (з 858 тис. грн. до 1370 тис. грн.), то насправді підприємство скорочує навантаження за цим видом податків, оскільки насправді відбулося значне нарощування вартості земельних ділянок, які орендує ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», що вказує на підвищення цінності земельного виробничого фонду підприємства.

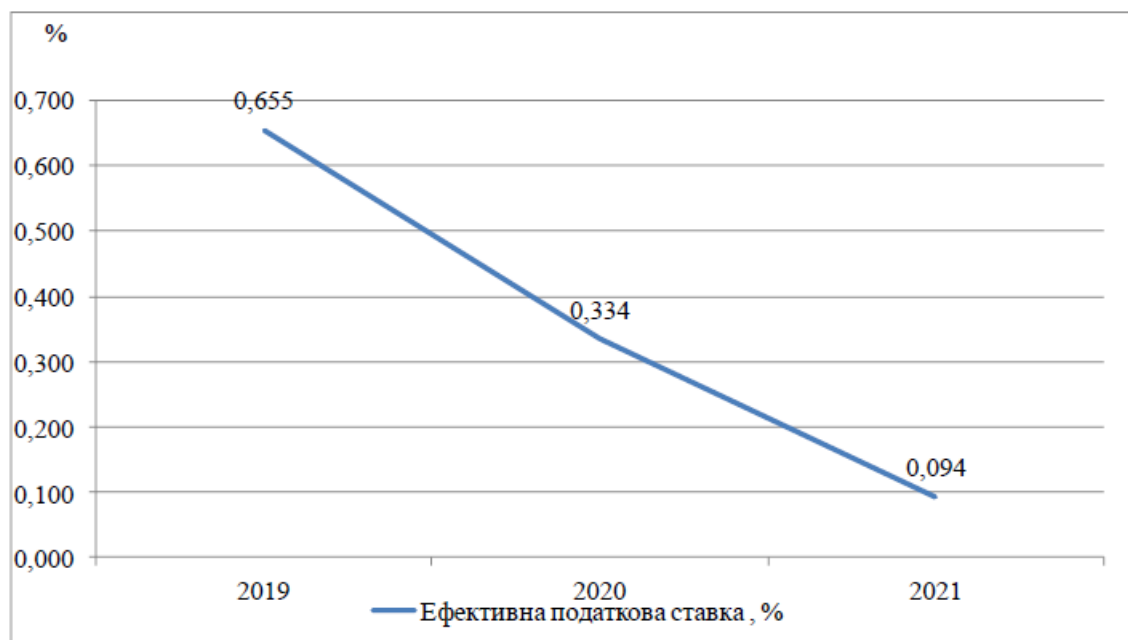


Рис. 3.3. Ефективна податкова ставка за платою за землею у 2019-2021 рр. [15]

Як відомо, ставки платежів за землю встановлюються залежно від якості та місцезнаходження землі, та визначаються у процентах від їх грошової оцінки у таких розмірах: для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1; для багаторічних насаджень – 0,03. Тобто, ми бачимо, що хоча у абсолютному вимірі платежі за землею зростають, але казати про зростання податкового навантаження на ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» не можна, оскільки підприємство скорочує свої платежі у розрахунку на зростаючу грошову оцінку земель, якими користується.

Тепер розглянемо ефективну податкову ставку за відрахуваннями у позабюджетні фонди згідно методики що наведена у табл. 3.1. Розрахунок ефективної податкової стави для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за відрахуваннями у позабюджетні фонди покажемо у табл. 3.4.

**Ефективна податкова ставка ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»
за відрахуваннями у позабюджетні фонди**

Показники	Роки			Відхилення 2021-2020		Відхилення 2021-2019	
	2019	2020	2021	(+,-)	%	(+,-)	%
Відрахування у позабюджетні фонди, тис. грн.	107149	69070	70386	1316	1,91	-36763	-34,31
Фонд оплати праці, тис. грн.	298082	320579	324354	3775	1,18	26272	8,81
Ефективна податкова ставка, %	35,95	21,55	21,70	0,15	0,72	-14,25	-39,63

Зміну ефективної податкової ставки ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за відрахуваннями у позабюджетні фонди протягом 2019-2021 рр. показана на рис. 3.4.

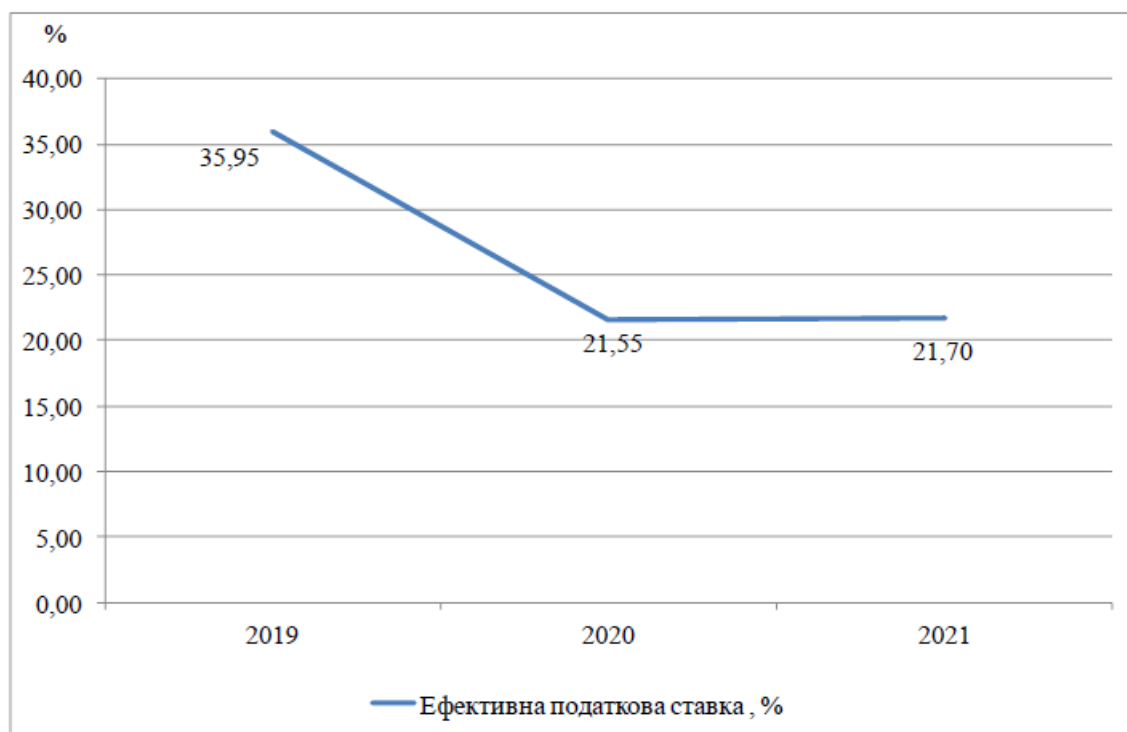


Рис. 3.4. Ефективна податкова ставка ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за відрахуваннями у позабюджетні фонди у 2019-2021 рр. [15]

Отже, за даними табл. 3.4 та рис. 3.4 можна визначити, що ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019 році має ефективну податкову ставку за відрахуваннями у позабюджетні фонди у розмірі 35,95%, що є дуже

високою величиною та означає, що на кожну 1 грн. фонду заробітної плати працівників підприємства приходилося 0,36 грн. навантаження за відрахуваннями у позабюджетні фонди. У 2020 році ефективна податкова ставка по відрахуваннях у позабюджетні фонди значно скоротилася – до 21,55%, у 2021 році ефективна податкова ставка по відрахуваннях у позабюджетні фонди дещо зросла до 21,7%. Як можна побачити, значення ефективної податкової ставки по відрахуваннях у позабюджетні фонди для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» було високим протягом всього періоду, хоча й відбулося значне скорочення (загальне скорочення становило 14,25 процентних пункти). Це скорочення можна пояснити скороченням чисельності працюючих на підприємстві, що дозволило утримати розміри заробітної плати попри значне навантаження на її фонд.

Таким чином, між показниками податкового навантаження і ефективної податкової ставки існує певний зв'язок. Так, наприклад, на обидва показники за податком на прибуток впливає рівень податкових ставок по податку на прибуток і обсяги прибутку до оподаткування, з якого нараховується податок. Ця схожість обумовлює однозначову зміну показників при зміні ставки податку на прибуток організацій, проте рівень зміни показників буде різним із-за впливу інших величин, що беруть участь в розрахунку показників. На рівень податкового навантаження окрім податку на прибуток роблять вплив інші податки (плата за землю, збір за спеціальне використання води, інші).

Підсумовуючи викладене:

- 1) На даний момент вітчизняні підприємства масово не використовують методику розрахунку показників ефективної податкової ставки, при цьому питання активно аналізується вченими-економістами.
- 2) Під ефективною податковою ставкою слід розуміти рівень щорічного податкового навантаження на різні види економічних доходів або діяльності, таких як праця, споживання і капітал за певний період часу.
- 3) Для цілей аналізу і зіставлення причин відмінностей у динаміці податкового навантаження, у тому числі зі встановленими податковим законодавством

ставками пропонується розрахунок показника ефективної податкової ставки для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за трьома видами податків, що втілюють працю, споживання і капітал.

Під ефективною податковою ставкою за податком на прибуток слід розуміти результат ділення поточного нарахованого податку на прибуток за вирахуванням змін у відкладеному податковому зобов'язанні і відкладеному податковому активі за період до прибутку до оподаткування.

3.2 Оптимізація податкового навантаження підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»

Оптимізувати податкове навантаження по прямих податках підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» пропонується, використовуючи норми закону України № 2628 щодо використання «прискореної» амортизації, оскільки цей спосіб не є застосованим у діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», відповідно до даних оприлюдненого річного звіту та Приміток до фінансової звітності, складеної відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності [15].

Згідно із законом України № 2628 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» з 01.01.2019 р. внесено зміни до ПКУ щодо періоду введення в експлуатацію основних засобів для застосування «прискореної» амортизації.

Для таких основних засобів повинні виконуватися такі вимоги [21, с. 72]:

- витрати на придбання таких основних засобів понесені (нараховані) платником податків після 1 січня 2020 року; основні засоби не були введені в експлуатацію та не використовувалися на території України;
- основні засоби введені в експлуатацію в межах одного з податкових (звітних) періодів з 1 січня 2017 року по 31 грудня 2019 року;

– основні засоби використовуються у власній господарській діяльності та не продаються або не надаються в оренду іншим особам (за винятком платників податків, основним видом діяльності яких є послуги з надання в оренду майна.

Таким чином, платник податку може застосовувати метод «прискореної» податкової амортизації і до основних засобів, які було введено в експлуатацію в 2021 році, за умови дотримання зазначених вище вимог.

Платники податку на прибуток, що застосовують податкові різниці, до яких відноситься ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», розраховують амортизацію за правилами П(С)БО, для них передбачено й податкові різниці за п. 138.1 та 138.2 ПКУ [7]:

- збільшують фінансовий результат до оподаткування на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ;

- зменшують фінансовий результат до оподаткування на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ПКУ.

Ця норма дозволяє віднести на витрати до 50% первинної вартості основних засобів впродовж першого року терміну їх корисного використання – вона стосується основних засобів 4-ї групи з мінімальним строком корисного використання в 5 років.

Отже, застосування методу «прискореної» амортизації дійсно дозволяє підприємству істотно збільшити суми амортизаційних витрат в перші роки використання об'єктів основних засобів.

Вказані вище преференції дозволяють понизити суму податку на прибуток до сплати впродовж перших двох років після введення в експлуатацію об'єкту основних засобів.

За рахунок застосування вказаних норм сума амортизаційних витрат перевищує суму амортизаційних витрат по лінійному методу. Ефект можна

оцінити, наприклад, як добуток середньої ставки розміщення вивільнення коштів в комерційному банку на суму скорочення витрат на сплату податку.

Облік у витратах відрахувань за «прискореною» амортизацією основних засобів рівними частками впродовж терміну експлуатації дозволяє скоротити суму податку на прибуток до сплати в періодах, що йдуть за роком реалізації основних засобів до закінчення встановленого терміну експлуатації об'єкту.

Отже, доцільно оцінити вплив пропозиції щодо використання «прискореної» амортизації на податкове навантаження і ефективну податкову ставку по податку на прибуток для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».

Проведемо аналіз показників на підставі звітності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за 2021 рік з обліком і без урахування додаткових заходів податкового стимулювання на прикладі вже існуючих звітних даних. Для цього припустимо, що введені у 2021 році обладнання 4-ї групи амортизувалося за «прискореною» амортизацією відповідно – щоб показати, яка різниця спостерігатиметься для підприємства.

Згідно з існуючою обліковою політикою ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» усі витрати, пов'язані із використанням основних засобів, а також амортизаційні відрахування визнаються витратами звітного періоду та відображаються у Звіті про прибутки та збитки [21, с. 73].

Припинення визнання балансової вартості об'єкта основних засобів відбувається після його вибуття та коли вже не очікуються майбутні вигоди від його використання. Прибуток чи збиток від вибуття об'єкта основних засобів відображається у Звіті про прибутки та збитки.

Амортизація основних засобів здійснюється прямолінійним методом з урахуванням термінів корисного використання. і відображається у складі прибутку або збитку. Амортизація нараховується з дати готовності об'єкта до експлуатації та введення в експлуатацію, а для об'єктів основних засобів, вироблених господарським способом – з моменту завершення виготовлення об'єкта та його готовності до експлуатації.

Порівняльний розрахунок існуючого нарахування амортизації та його «прискореного» варіанту наведено у табл. 3.5. Отже, як видно з таблиці, різниця між нарахованою фактично амортизацією у відповідному періоді та амортизаційними платежами, які ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» могло би віднести до витрат складає 5 460,5 тис. грн.

Таблиця 3.5

**Нарахування амортизації для машин та обладнання ТОВ
«Дніпровський хлібокомбінат №5» за прийнятої системи нарахування та
його «прискореного» варіанту***

Вартість, тис. грн.	Діюча амортизаційна політика		«Прискорена» амортизація	
	Термін дії, роки	Амортизаційні відрахування на рік, тис. грн.	Термін дії, роки	Амортизаційні відрахування на рік, тис. грн.
18202	5	3640,4	5	9 100,9

*вартість частини ОЗ 4-ї групи, які було введено у 2021 році

*Складено та розраховано автором на підставі даних підприємства та [21]

У табл. 3.6 наведемо розрахунок впливу запропонованого заходу податкової оптимізації для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5».

Таблиця 3.6

**Вплив заходів податкової оптимізації із застосуванням «прискореної»
амортизації для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» (на прикладі даних
за 2021 р.), тис. грн.**

№	Найменування показників	Фактичні дані за звітністю	З урахуванням пільг з «прискореної» амортизації
1.	Чистий дохід від реалізації	2275641	2275641
2.	Річна амортизація	26300	31 760,5
3.	Частка амортизації у виручці (чистому доході), %	1,16	1,40
4.	Зміна амортизації	-	5 460,5
5.	Прибуток до оподаткування	16306	10 845,5
6.	Податок на прибуток (нарахований)	2935,08	1952,19
7.	Податок на прибуток до сплати (з урахуванням переплати)	1038	55,11
8.	Зміна податку на прибуток	-	-982,89

Динаміку показників податку на прибуток за обох умов наведемо на рис.

3.6.

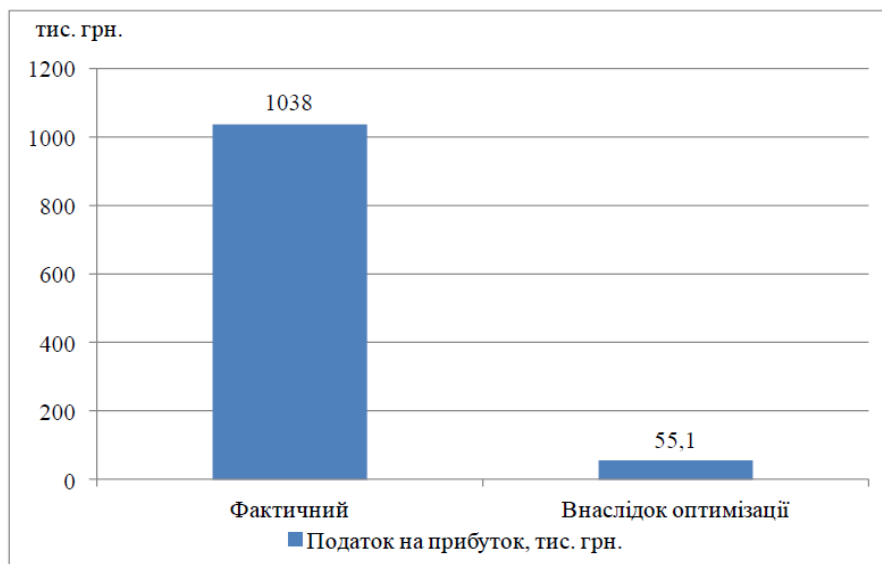


Рис. 3.6. Показник податку на прибуток ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за звітом та внаслідок оптимізації, тис. грн.

На підставі проведених розрахунків можна зробити наступні висновки:

1) застосування пропозиції для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» щодо використання «прискореної» амортизації для нарахування амортизації основних засобів призводить до істотного скорочення витрат на сплату податку на прибуток організацій, в порівнянні з фактичними даними – на 982,89 тис. грн.;

2) застосування «прискореної» амортизації основних засобів дозволяє заощадити на податкових платежах в поточному періоді та наступному періоді, але призводить до збільшення суми податку на прибуток організацій до сплати в подальших періодах. Відповідно, це означає, що ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» зможе досягти значної економії за податком на прибуток у 2021 та 2020 роках;

3) податкова економія від застосування наведеного способу оптимізації податкового навантаження складає 982,89 тис. грн. лише за один рік, що дозволить ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», наприклад, профінансувати витрати на незавершене будівництво.

Тепер дослідимо, яким чином вплине використання «прискореної» амортизації як способу оптимізації податкового навантаження на показники податкового навантаження і ефективної податкової ставки ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Податкове навантаження і ефективна податкова ставка
ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» з податку на прибуток внаслідок
податкової оптимізації, тис. грн.**

№	Найменування показників	Фактичні дані	За використання «прискореної» амортизації	Відхилення, %
1.	Поточний податок	2 935,1	1 952,2	-33,49
2.	Переплачений податок	-1 897,1	-1 897,1	0,00
3.	Разом податок	1 038,0	55,1	-94,69
4.	Чистий дохід від реалізації	2 275 641,0	2 275 641,0	0,00
5.	Прибуток до оподаткування	16 306,0	10 845,5	-33,49
6. Податкове навантаження, %				
6.1.	Відношення суми податку на прибуток до виручки	0,046	0,002	-94,691
6.2.	Відношення суми податку на прибуток до чистого прибутку	6,799	0,511	-92,488
7	Ефективна податкова ставка, %	6,37	0,51	-92,02
8.	Ставка, встановлена ПКУ, %	18,0	18,0	0,00
9.	Ефект перевищення (скорочення), %	-11,6	-17,5	50,35

*Складено та розраховано автором на підставі даних підприємства

Наочно зміну показників податкового навантаження та ефективної податкової ставки до та після запровадження запропонованого заходу щодо податкової оптимізації для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» покажемо на рис. 3.7.

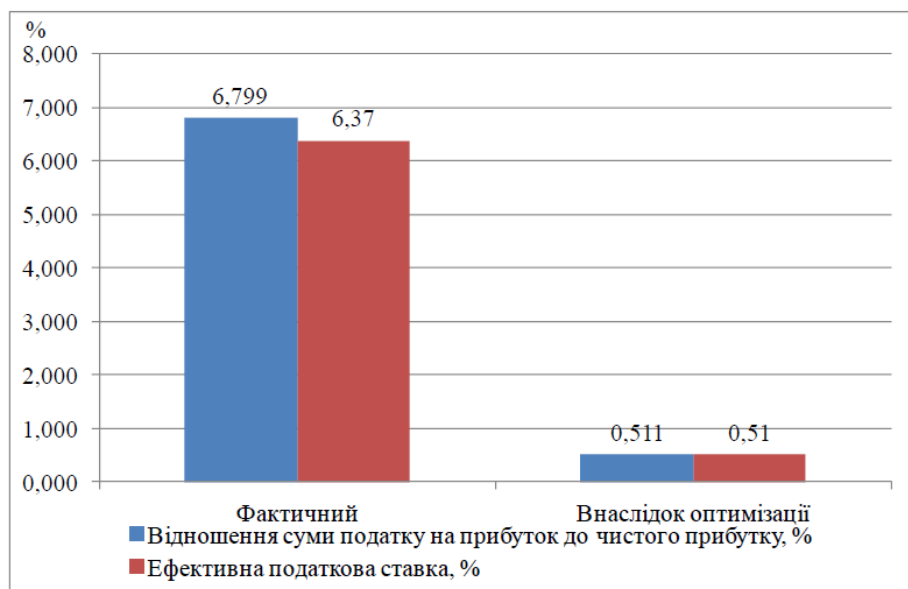


Рис. 3.7. Показники податкового навантаження та ефективної ставки податку на прибуток ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» за звітом та внаслідок оптимізації, %

Як можна побачити з представлених у табл. 3.7 та рис. 3.7 результатів, застосування «прискореної» амортизації для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» як заходу податкової оптимізації за податком на прибуток призводить до зменшення як показників податкового навантаження, зокрема, за показником податкового навантаження по відношенню до виручки – на 94,7% та за показником податкового навантаження по відношенню до чистого прибутку – на 92,5%; так і показника ефективної податкової ставки по податку на прибуток – на 92,02%.

Зазначимо, що отримати переваги за наведеного заходу – застосування «прискореної» амортизації ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» зможе отримати і наступного року. Крім того, наведений захід є стимулюючим й до того, щоб підприємство активніше інвестувало у оновлення своїх основних засобів, що призведе у майбутнього до виникнення позитивного синергетичного ефекту.

Висновки до розділу 3

В розділі запропоновано використання показнику ефективної податкової ставки, тобто частки нарахованих податкових платежів з урахуванням відкладених податкових платежів.

Встановлено, що протягом останніх звітних трьох років підприємство мало зростаючу динаміку по ефективній податковій ставці по прибутку. На ефективну податкову ставку вплинули низькі податкові платежі, які були обумовлені рухом відкладених податків, наявністю дебіторської і кредиторської заборгованості за податками на прибуток.

Запропоновано оптимізувати податкове навантаження по прямих податках підприємства, враховуючи закону України № 2628 щодо використання «прискореної» амортизації, оскільки цей спосіб не є застосованим у діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Це призведе до істотного скорочення витрат на сплату податку на прибуток організацій, дасть змогу заощадити на податкових платежах в поточному періоді та наступному періоді, але водночас призведе до збільшення суми податку на прибуток до сплати в подальших періодах. Значної економії за податком на прибуток підприємство зможе досягти у 2021 та 2020 роках. Податкова економія від застосування наведеного способу оптимізації податкового навантаження складає 982,89 тис. грн. лише за один рік, що дасть змогу підприємству, наприклад, профінансувати витрати на незавершене будівництво.

Застосування «прискореної» амортизації для підприємства приведе до зменшення як показників податкового навантаження, зокрема, за показником податкового навантаження по відношенню до виручки – на 94,7% та за показником податкового навантаження по відношенню до чистого прибутку – на 92,5%; так і показника ефективної податкової ставки по податку на прибуток – на 92,02%.

ВИСНОВКИ

1. Визначено економічний зміст податкового планування та адміністрування. Податкове планування на рівні суб'єкта господарської діяльності – це процес системного використання оптимальних законних податкових способів і методів для встановлення бажаного майбутнього фінансового стану об'єкта в умовах обмеженості ресурсів і можливості їхнього альтернативного використання.

Процес податкового планування виконується у певній логічній послідовності в декілька етапів. Аналіз економічної літератури виявив два підходи до цієї проблеми. В межах першого підходу виділення етапів податкового планування здійснюється на основі змістовних характеристик заходів податкового планування, другого – виходячи з логіки внутрішньої побудови процесу податкового планування.

У системі ресурсного забезпечення податкового планування виділяють три підсистеми, які можна вважати взаємозв'язаними й взаємозалежними: кадрове забезпечення; матеріальне забезпечення; інформаційне забезпечення.

Податкове адміністрування – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом».

2. Розглянуто вплив податкового планування та адміністрування на управління економічною діяльністю підприємства. Вплив податкового планування та адміністрування на управління економічною діяльністю підприємства відрізняється на макро- та мікрорівні. На макрорівні цільовою направленістю оптимального оподаткування є максимізація податкових

надходжень, а на мікрорівні – мінімізація податкових витрат із розрахунку на довготривалу перспективу. Дослідження впливу податкового планування та адміністрування на управління економічною діяльністю підприємства виявили, що їхньою метою є податкова оптимізація у законно визначений спосіб.

Проект податкового планування можна визначити як модель альтернативного варіанта оподаткування. Оптимізація в податковому плануванні передбачає здійснення вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками (критеріями).

3. Проведено аналіз фінансово-економічного стану підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». «Дніпровський хлібокомбінат №5» – хлібопекарське підприємство, основним видом діяльності якого є виробництво хліба та хлібобулочних виробів; виробництво борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання.

Проаналізовано чинники, які мають вплив на рівень ефективності діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Зокрема:

- забезпеченість основними виробничими засобами та рівень їх використання – розраховані показники руху основних виробничих засобів підприємства можна оцінити як достатньо позитивні, оскільки у досліджуваному періоді відбулася заміна зношених основних виробничих засобів; показники фондоддачі ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» мають тенденцію до зростання, а показники фондомісткості продукції до скорочення;

- оцінка використання оборотних засобів та ділову активність ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» показала, що у 2021 році показники ділової активності погіршилися порівняно із 2020 роком, що означає нижчу ділову активність ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» протягом останнього періоду. Коефіцієнт оборотності оборотних активів у 2021 році скоротився на 16,64 %, а величина додатково залучених коштів у 2021 році становила 84742,90 тис. грн.;

– аналіз фінансових результатів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» засвідчив, що за підсумками останнього року підприємство скоротило обсяг виручки від реалізації, що є негативним явищем для підприємства;

– проведена оцінка фінансової результативності та ефективності господарської діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» показала, що чистий прибуток за підсумками 2021 року становив 15268 тис. грн., що є позитивною ознакою, оскільки, якщо порівнювати із аналогічним періодом 2019 року, коли спостерігався збиток у розмірі 30241 тис. грн. та із 2020 роком, то наявне скорочення чистого прибутку на 4211 тис. грн. (21,62%). Що стосується показників рентабельності, то всі вони були додатними у 2021 році. Водночас, якщо за всіма показниками ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2021 році покращив результати діяльності порівняно із 2019 роком (оскільки у 2019 р. підприємство було збитковим), то порівняно із 2020 роком за всіма показниками спостерігається незначне, але відставання.

4. Проведено аналіз податкового навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Простежується збільшення показнику податкового навантаження (зростання на 11,12%), з 0,0027 у 2019 р. до 0,003 у 2021 р. – якщо не рахувати відрахування на соціальні заходи до позабюджетних фондів. Якщо розрахувати абсолютне податкове навантаження, то його значення дещо скоротилося протягом 2019-2021 рр. – на 40,75% порівняно із 2021 р.

Також були застосовані інші підходи до визначення податкового навантаження. Зокрема, що стосується показнику податкового навантаження через виручку від реалізації, то він зріс як протягом всього періоду 2019-2021 рр., так і протягом 2020-2021 рр. Таке становище пояснюється тим, що обсяги сплачуваних податків ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» зростали кожного року, при тому, що обсяги виручки від реалізації скоротилися у 2021 році порівняно із 2020 роком. Тобто, податкомісткість реалізованої продукції ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» постійно зростала. За показником податкового навантаження через показник активів відбувалося скорочення протягом всього

періоду, оскільки капіталізація підприємства (середньорічна вартість його активів) зростала. Така динаміка свідчить про покращення ділової активності підприємства. Розрахований узагальнюючий середній показник податкового навантаження виявив перманентне зростання, що пов'язано із зростанням окремих його складових, що вказує на загальне зростання податкового навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» (+50,94% протягом періоду).

Аналіз структури та динаміки оподаткування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» дав змогу встановити, що основну частину прямих податкових платежів до бюджету і позабюджетних фондів складають внески до позабюджетних фондів – пенсійного фонду та фонду соціального страхування України, саме тому для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» є важливим розрахований вище показник абсолютного сукупного податкового навантаження, оскільки він показує реальний рівень податкового тягарю для підприємства. У структурі прямих податкових платежів ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» у 2019 р. найбільшу частку становив податок на прибуток – 72,12% у складі прямих податкових платежів; але у 2021 р. його частка становила лише 36,95%. Найбільшу частку у 2021 р. отримала плата за землю, – 48,77%; для порівняння, її частка у 2019 р. становила 22,44%, тобто, протягом періоду зросла на 26,33 відсоткові пункти.

Податкове навантаження для відрахувань до позабюджетних фондів було досить суттєвим для досліджуваного підприємства: у 2019 році його частка у виручці підприємства сягала 5,46%, потім у 2020 році вона скоротилася до 2,65% та у 2021 році зросла до 3,09%.

5. Проведено оцінку податкового планування та адміністрування на підприємстві. Встановлено, що сукупне податкове навантаження ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» знизилося з 5,73% до 3,397%, що вказує на застосування ефективних способів оптимізації податкових платежів.

Коефіцієнт податкової оборотності у 2019 р. склав 601,14 оборотів, а у 2020-2021 рр. спостерігається скорочення оборотності до 591,58 та 397,35 оборотів відповідно. Відповідно можна зробити висновки, що ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» своєчасно здійснює погашення податкових зобов'язань, проте є негативна тенденція, що необхідно прийняти до уваги;

Коефіцієнт оподаткування чистого прибутку за даними підприємства у 2021 р. склав 0,068 пункти, що на 0,159 пункти більше, ніж в 2019 р. Цей показник показує величину податкових витрат за прибутком на кожну гривню чистого прибутку підприємства. Така динаміка показнику обумовлена наявністю чистого збитку за підсумками 2019 р. у сумі 30 241 тис. грн.

Коефіцієнт податкової місткості показує долю податкових платежів за прямими податками у загальних витратах ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Цей показник зріс з 0,0037 до 0,0039 пунктів, що є несуттєвою зміною.

Коефіцієнт рентабельності податкових витрат ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» збільшився на 7,487 пункти, що свідчить про ефективність податкової політики. Причиною також є наявність прибутку за підсумками 2020-2021 рр. на відміну від 2019 р.;

Розрахунок коефіцієнта податкової платоспроможності показав, що у 2021 р. ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» може покрити 74,2% заборгованості перед бюджетом за рахунок грошових коштів та їх еквівалентів. Для порівняння, у 2019 р. підприємство могло оплатити ліквідними коштами 247,4% податкової заборгованості перед бюджетом;

Про зростання податкової заборгованості підприємства також свідчить коефіцієнт заборгованості, що характеризує середній термін погашення зобов'язань перед бюджетом. Так, він зріс з 0,018 до 0,03, що вказує на певне погіршення ситуації, оскільки вказує, що якщо у 2019 р. ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» мало можливість покрити податкову заборгованість за рахунок місячної виручки швидше, то у 2021 р. вже потрібно більше часу, щоб покрити заборгованість за податками.

6. Обґрунтовано доцільність підвищення ефективності податкового планування та адміністрування на підприємстві. Ефективна податкова ставка або імпліцитна ставка – це рівень щорічного податкового навантаження на різні види економічних доходів або діяльності, таких як праця, споживання і капітал. Розрахунок ефективної податкової ставки не є поширеним у практиці українських компаній. Під ефективною податковою ставкою розуміють частку нарахованих податкових платежів з урахуванням відкладених податкових платежів.

Встановлено, що протягом останніх звітних трьох років ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» характеризується зростаючою динамікою по ефективній податковій ставці по прибутку – від від’ємного значення (-10,35%) у 2019 р. – до невеликого зростання до 0% у 2020 році та істотне збільшення у 2021 році до 6,366% у 2021 році. Оскільки чистий фінансовий результат підприємства є значним, на ефективну податкову ставку вплинули низькі податкові платежі. Зокрема, це може пояснити як рухом відкладених податків, так і наявністю дебіторської і кредиторської заборгованості за податками на прибуток протягом досліджуваного періоду. Можна припустити, що переплата за податками утворилася, у тому числі, внаслідок того, що ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» отримував чисті збитки до оподаткування протягом 2014-2019 рр. (19 806 тис. грн. та 57 483 тис. грн. відповідно), але сукупно сплатив до бюджету 3500 тис. грн. податку. Визначене скорочення можна пояснити скороченням працюючих.

7. Запропоновано варіант оптимізації податкового навантаження підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Оптимізація податкового навантаження по прямих податках підприємства ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» пов’язано з використанням «прискореної» амортизації, оскільки цей спосіб не є застосованим у діяльності ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5». Застосування зазначеної пропозиції приведе до істотного скорочення витрат на сплату податку на прибуток організацій, в порівнянні з фактичними даними – на 982,89 тис. грн.; дозволить заощадити на податкових

платежах в поточному періоді та наступному періоді, але призведе до збільшення суми податку на прибуток організацій до сплати в подальших періодах. Відповідно, це означає, що ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5» зможе досягти значної економії за податком на прибуток у 2021 та 2020 роках;

Податкова економія від застосування наведеного способу оптимізації податкового навантаження складає 982,89 тис. грн. лише за один рік, що дасть змогу підприємству, наприклад, профінансувати витрати на незавершене будівництво.

Встановлено, що застосування «прискореної» амортизації для ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5», як заходу податкової оптимізації за податком на прибуток приведе до зменшення як показників податкового навантаження, зокрема, за показником податкового навантаження по відношенню до виручки – на 94,7% та за показником податкового навантаження по відношенню до чистого прибутку – на 92,5%, так і показника ефективної податкової ставки по податку на прибуток – на 92,02%. Отримати переваги за наведеного заходу – застосування «прискореної» амортизації – підприємство зможе наступного року. Крім того, наведений захід є стимулюючим до того, щоб підприємство активніше інвестувало у оновлення своїх основних засобів, що у майбутньому спричинить позитивний синергетичний ефект.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Серебрянський Д. М. Світовий досвід реалізації концепції податкових витрат в системі публічних фінансів [Електронний ресурс]. URL: http://ndifp.asta.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=286:2012-09-12-06-34-59&catid=15:-5-&Itemid=130.
2. Тулуш Л. Д., Скітецька І. М. Оподаткування прибутку підприємств: практика застосування в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 3 (43). С. 860-863.
3. Бланк О. І., Ситник Г. В., Андрієць В. С. Управління фінансами підприємств : підручник. 2-ге вид., переробл. і доповн. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2017.
4. Ансофф І. Новая корпоративная стратегия. СПб. : Изд-во «Питер», 2008. – 416 с. – 792 с.
5. Славкова А. А. Фіскальна роль прямого оподаткування у формуванні доходів бюджету держави [Електронний ресурс]. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/14713566.pdf>
6. Мушенко В. Вплив оподаткування на ціноутворення в Україні: фінансово-правові аспекти. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 5. С. 193-197.
7. Податковий кодекс від 17 липня 2015 р. № 655-VIII [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Міняйленко К. О. Економічна сутність прямого і непрямого оподаткування в Україні. *Управління розвитком*. 2014. № 5 (168). С. 101-103.
9. Соколовська А. М. Нерівність доходів і багатства та податкові інструменти її зменшення. *Фінанси України*. 2019. № 6. С. 23-41.
10. Непочатенко О. О., Боровик П. М., Щепелюк Б. Р. Оподаткування прибутку підприємств в Україні. *Економіка. Управління. Інновації*. 2015. Вип. № 1 (13). [Електронний ресурс]. URL: irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?.
11. Іванов Ю. Б., Швабій К. І. Нагальні проблеми формування державної податкової політики в Україні. *Фінанси України*. 2017. № 5. С. 39-52.

12. Крупей Н. С. Економічна сутність податків та їх функції. *Наукові записки. Серія «Економіка»: збірник наукових праць*. Острог: Видавництво національного університету «Острозька академія», 2012. Вип. 19. С. 36-40.
13. Білостоцька В. О. Острівецький В. О. Податкове навантаження в Україні *Фінанси України*. 2002. № 12. С. 75–79.
14. Вишневецький В. П., Чекіна В. Д., Вієцька О. В. Використання податково-бюджетних інструментів розвитку соціальної сфери регіонів в умовах неоіндустріалізації. *Економіка промисловості*. 2016. № 3. С. 116-138.
15. Офіційний сайт «Дніпровського хлібокомбінату № 5». [Електронний ресурс]. URL: <https://dniprohlib5.com/about/>
16. Василик О. Д., Павлюк Н. В. Державні фінанси України : підручник. К.: НІОС, 2011. – 286с.
17. Гуренко Т. О., Дерев'янко С. І. Проблеми та перспективи оподаткування прибутку в Україні. [Електронний ресурс]. URL: http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/edu_51/fail/28.pdf
18. Захарова Н. І., Тараненко В. Є., Хіміч К. І. Критерії оцінювання фіскальної ефективності місцевого оподаткування. *Вісник ДДФА. Економічні науки*. 2012. № 2. С. 162-170.
19. Гречко А. В. Дослідження податкової складової інституційних факторів розвитку підприємств в Україні. [Електронний ресурс]. URL: economy.kpi.ua/files/files/5_kpi_2013.doc
20. Гора Н. О. Облік видів економічної діяльності : підручник. К. : Центр навчальної літератури, 2012. 392 с.
17. Демиденко С. Л. Методичні підходи до оцінювання податкового потенціалу регіонів України. *Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки*. – 2021. Вип. 60. С. 72-80.

ДОДАТКИ

Додаток А

**Визначення поняття «податкове планування» у літературних джерелах
вітчизняних і зарубіжних авторів**

Джерело інформації	Визначення понять
Єлісеєв А., Підлужний Н. [Єлісеєв А.В. Підлужний М.П. Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами. Львів: Ліга-Прес, 2003. 274 с.]	Податкове планування – це розробка і практичне застосування схем, що дозволяють знизити податковий тиск, це методи і заходи, спрямовані на збільшення обігових коштів, що залишаються в розпорядженні підприємства після сплати податків
Марчук А. [Марчук А. П. Вплив децентралізації на структуру та динаміку доходів і видатків місцевих бюджетів. <i>Світ фінансів</i> . 2018. № 2(55). С. 20-31.]	Податкове планування можна визначити як планування комерційної й інвестиційної діяльності юридичних і фізичних осіб з метою мінімізації податкових платежів
Глущенко О. О. [Глущенко О. О. Аналіз моделей поведінки платників податків. Економіка. Менеджмент. Підприємництво. 2014. № 26(2). С. 146-153]	Сутність податкового планування полягає у визнанні за кожним платником податків права застосовувати всі припустимі законом і засобами, прийоми і способи (у тому числі й проблеми в законодавстві) для максимального скорочення своїх податкових зобов'язань. Звідси, податкове планування – законний спосіб зменшення сум податкових платежів з використанням наданих законом пільг і прийомів скорочення податкових зобов'язань
Загородній А. Г., Єлісеєв А. В. [Загородній А. Г., Єлісеєв А. В. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: монографія. Львів: Цент Бізнес-Сервісу. 2003. 152 с.]	Податкове планування – інтегрований процес упорядкування фінансово-господарської діяльності підприємства згідно діючого законодавства, стратегії розвитку підприємства і суспільства в цілому
Кізима А. Я. [Кізима А. Я., Крисоватий І. А. Прогнозування і планування надходжень податку на додану вартість: теорія і практика. <i>Наукові записки Національного університету «Острозька академія»</i> . Сер. : Економіка. 2011. Вип. 16. С. 51-57]	Податкове планування – це цілеспрямована діяльність суб'єкта підприємницької діяльності, яка здійснюється за допомогою сукупності планових дій, об'єднаних у єдину систему, і передбачає вибір оптимальних варіантів фінансово-господарської діяльності з метою оптимізації податкових платежів та збільшення прибутковості
Іванов Ю. Б. [Іванов Ю. Б., Швабій К. І. Нагальні проблеми формування державної податкової політики в Україні. <i>Фінанси України</i> . 2017. № 5. С. 39-52]	Податкове планування, що є елементом фінансової політики підприємства, яке реструктуризується, в умовах вартісного підходу є комплексною задачею оптимізації структури капіталу, проведення аналізу й оцінки податкової ситуації, структуризації податків і формування системи типових рішень, що дозволяють досягти прогнозованої величини зростання вартості бізнесу

БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня
Форма №1

Актив	Код рядка	2019	2020	2021
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	961	846	504
первісна вартість	1001	2019	1821	1413
накопичена амортизація	1002	1058	975	909
Незавершені капітальні інвестиції	1005	9468	5364	22128
Основні засоби:	1010	191975	131357	171484
первісна вартість	1011	367809	300560	329762
знос	1012	175834	169203	158278
Інвестиційна нерухомість	1015	1589	196	98
Первісна вартість	1016	2960	489	489
Знос	1017	1371	293	391
Довгострокові біологічні активи	1020	0	0	0
Первісна вартість	1021	0	0	0
Накопичена амортизація	1022	0	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	6688	25	102845
інші фінансові інвестиції	1035	4928	2325	2029
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	0	0	0
Гудвіл	1050	0	0	0
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0	0
Усього за розділом I	1095	215609	140113	299088
II. Оборотні активи				
Запаси:	1100	273657	129814	122054
Виробничі запаси	1101	83547	86109	50175
Незавершене виробництво	1102	397	600	46
Готова продукція	1103	5530	5941	2337
Товари	1104	184183	37164	69496
Поточні біологічні активи	1110	0	0	0
Депозити перестрахування	1115	0	0	0
Векселі одержані	1120	0	0	0
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	168770	264655	347332
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	24584	50034	26729
з бюджетом	1135	11706	19029	16189
у тому числі з податку на прибуток	1136	63	6205	6901
з нарахованих доходів	1140	0	0	0

із внутрішніх розрахунків	1145	0	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1328	5715	15874
Поточні фінансові інвестиції	1160	7523	24065	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	7428	6246	4200
Готівка	1166	0	0	0
Рахунки в банках	1167	0	0	0
Витрати майбутніх періодів	1170	0	0	0
Частка перестраховика у страхових резервах у тому числі в:	1180	0	0	0
резервах довгострокових зобов'язань	1181	0	0	0
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0	0
резервах незароблених премій	1183	0	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0	0
Інші оборотні активи	1190	1946	1230	12116
Усього за розділом II	1195	496942	500788	544494
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0	0
Баланс	1300	712551	640901	843582
Пасив	Код рядка	2019	2020	2021
1	2			
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	39621	39621	39621
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0	0
Капітал у дооцінках	1405	33531	30063	30063
Додатковий капітал	1410	1360	1360	1360
Емісійний дохід	1411	0	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0	0
Резервний капітал	1415	3477	3477	5943
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	57082	77268	90070
Неоплачений капітал	1425	0	0	0
Вилучений капітал	1430	0	0	0
Інші резерви	1435	0	0	0
Неконтрольована частка	1490	10	0	0
Усього за розділом I	1495	135081	151799	167057
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	96418	94500	74900
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0	0
Довгострокові забезпечення	1520	0	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0	0
Страхові резерви у тому числі:	1530	0	0	0
резерв довгострокових зобов'язань	1531	0	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0	0	0

резерв незароблених премій	1533	0	0	0
інші страхові резерви	1534	0	0	0
Інвестиційні контракти	1535	0	0	0
Призовий фонд	1540	0	0	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0	0
Усього за розділом II	1595	96418	94500	74900
III. Поточні зобов'язання				
Короткострокові кредити банків	1600	3300	0	0
Векселі видані	1605	0	0	0
Поточна кредиторська заборгованість за:				
довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0	0
товари, роботи, послуги	1615	434880	296976	420754
розрахунками з бюджетом	1620	3003	5854	5659
у тому числі з податку на прибуток	1621	275	0	0
розрахунками зі страхування	1625	4026	4745	4472
розрахунками з оплати праці	1630	8875	18059	17461
одержаними авансами	1635	5314	32019	0
розрахунками з учасниками	1640	0	0	0
із внутрішніх розрахунків	1645	0	0	71660
страховою діяльністю	1650	0	0	0
Поточні забезпечення	1660	16680	19246	13596
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0	0
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	4974	17703	16843
Усього за розділом III	1695	481052	394602	601625
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0	0
Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	0	0
Баланс	1900	712551	640901	843582

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

Форма №2

Стаття	Код рядка	2019	2020	2021
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1962714	2602348	2275641
Чисті зароблені страхові премії	2010	0	0	0
Премії підписані, валова сума	2011	0	0	0
Премії, передані у перестраховання	2012	0	0	0
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0	0	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0	0	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(1433862)	(1949422)	(1723869)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	0	0	0
Валовий:				
прибуток	2090	528852	652926	551772
збиток	2095	(0)	(0)	(0)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0	0	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0	0	0
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0	0	0
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0	0	0
Інші операційні доходи	2120	26624	65260	56351
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0	0	0
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0	0	0
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	0	0	0
Адміністративні витрати	2130	(102754)	(95352)	(113423)
Витрати на збут	2150	(411686)	(466941)	(390612)
Інші операційні витрати	2180	(47191)	(105379)	(77957)
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	0	0	0
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	0	0	0
Фінансовий результат від операційної діяльності:		0	0	0
прибуток	2190	0	50514	26131
збиток	2195	(6155)	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	2200	0	8679	948
Інші фінансові доходи	2220	0	738	0
Інші доходи	2240	16431	26109	57853
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0	0
Фінансові витрати	2250	(20851)	(24832)	(19050)
Втрати від участі в капіталі	2255		(8215)	(229)

Інші витрати	2270	(16908)	(33514)	(49347)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0	0
Фінансовий результат до оподаткування:				
прибуток	2290	0	19479	16306
збиток	2295	(27483)	(0)	(0)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	2758	0	1038
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0	0
Чистий фінансовий результат:		0	0	0
прибуток	2350	0	19479	15268
збиток	2355	(30241)	(0)	(0)

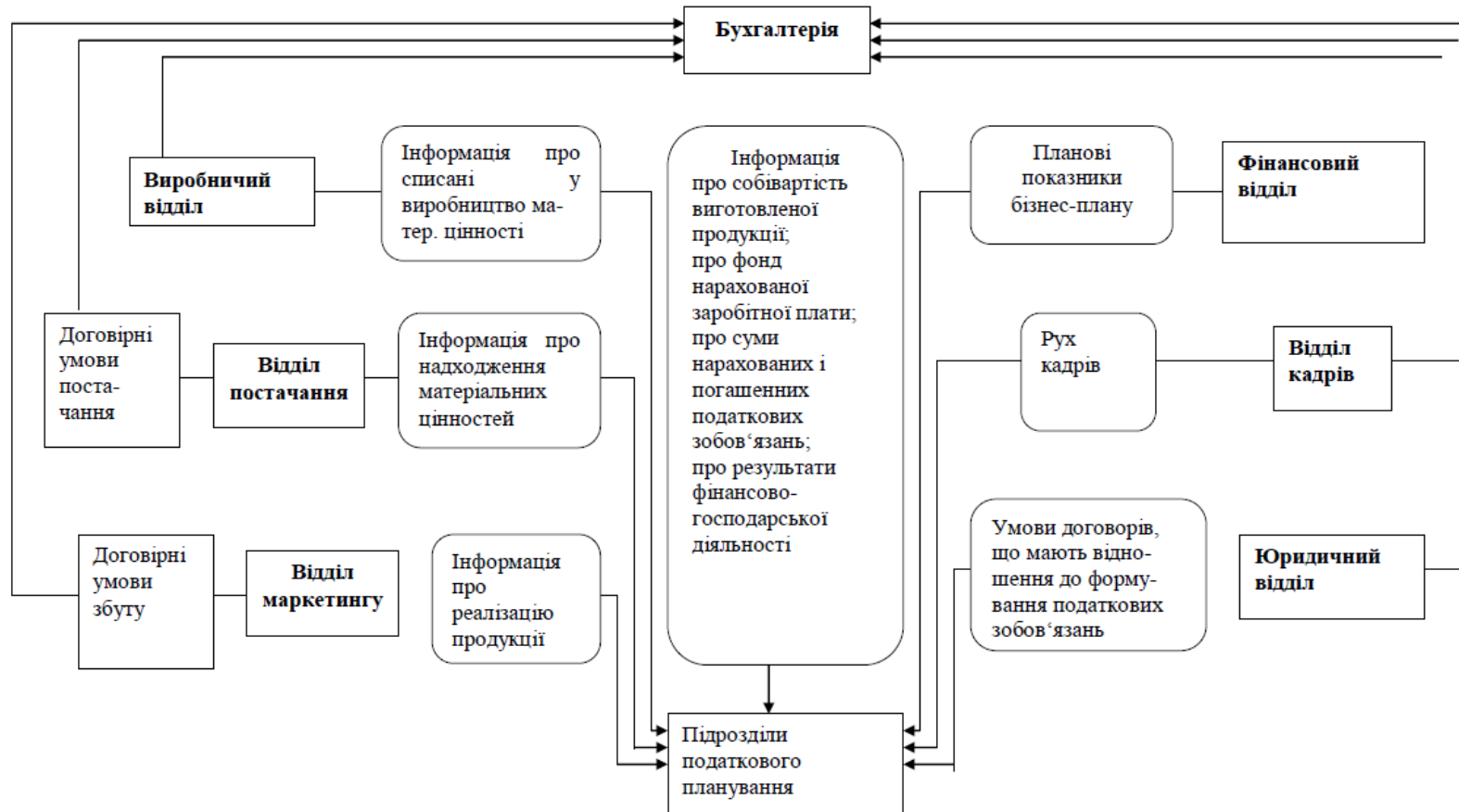
II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	2019	2020	2021
1	2	3	4	5
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		0	0
Накопичені курсові різниці	2410		0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		0	0
Інший сукупний дохід	2445		0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		0	0
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-30241	19479	15268

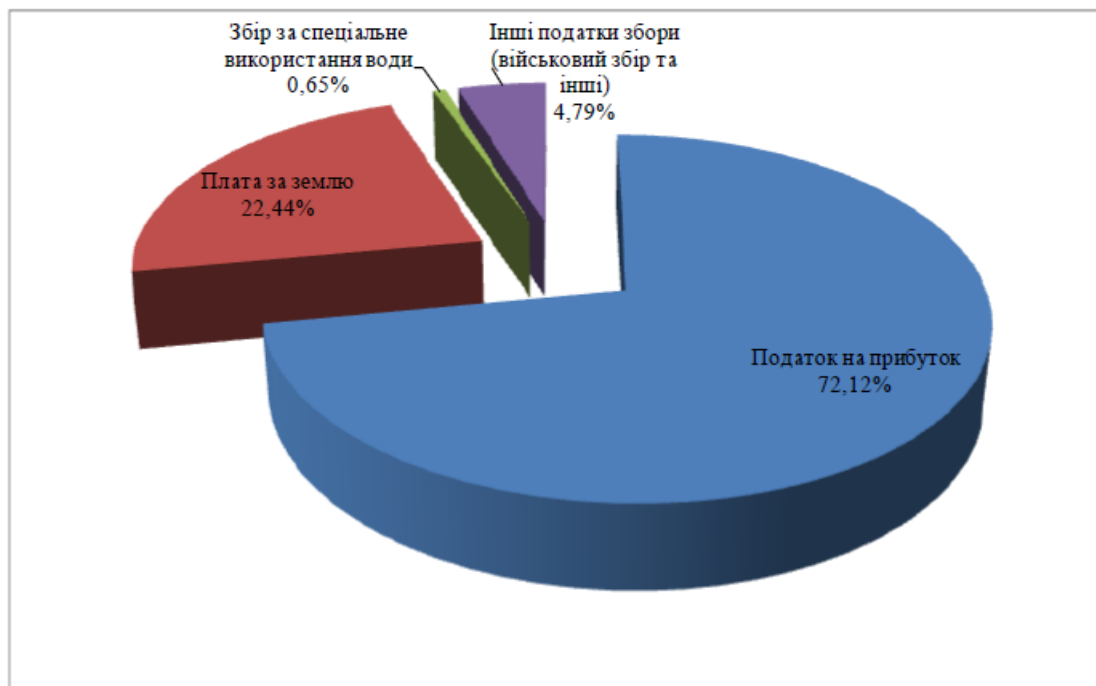
Існуючі підходи до визначення показників податкового навантаження

Автор	Формула	Умовні позначення	Характеристика
Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0553837-12#Text]	$\text{ПН}_{\text{ПнП}} = \frac{\text{ПнП}}{\text{Д}} \times 100$	ПН _{ПнП} – податкове навантаження з податку на прибуток ПнП – податок на прибуток Д – доходи підприємства	Наведені показники враховують податкове навантаження на підприємство лише за двома видами податку
	$\text{ПН}_{\text{ПДВ}} = \frac{\text{ПДВ}}{\text{ДВ}} \times 100\%$	ПН _{ПДВ} – податкове навантаження з податку на додану вартість ПДВ – податок на додану вартість ДВ – додана вартість	
Крейніна М. [Крейніна М. Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки / М. Н. Крейнина. – М.: ИКЦ «ДИС», 1997. – 224 с.]	$\text{ПН}_{\text{ВР}} = \frac{\text{ПП}}{\text{ВР}} \times 100\%$	ПН _{ВР} – податкове навантаження через виручку від реалізації ПП – податкові платежі (всі, крім ПДВ та акцизів) ВР – виручка від реалізації	Характеризує податкомісткість реалізованої продукції
Башуцька О. [Башуцька О.С. Теоретичні передумови і принципи побудови моделі впливу податкового навантаження на економічний розвиток суб'єктів оподаткування. <i>Інноваційна економіка</i> . 2013. №4. С. 252-255]	$\text{ПН}_{\text{Пр}} = \frac{\text{ПнП}}{\text{Пр}} \times 100\%$	ПН _{Пр} – податкове навантаження через показник прибутку підприємства Пр – прибуток підприємства	Характеризує вплив податку на прибуток на фінансовий стан підприємства.
Вишневецький В.П., Чекіна В.Д., Вісцька О.В. [Вишневецький В.П., Чекіна В. Д., Вісцька О. В. Використання податково-бюджетних інструментів розвитку соціальної сфери регіонів в умовах неоіндустріалізації <i>Економіка промисловості</i> . 2016. № 3. С. 116-138]	$\text{ПН}_A = \frac{\text{ПП}}{A} \times 100\%$	ПН _А – Податкове навантаження через показник активів підприємства А – вартість активів підприємства	Характеризує Рівень капіталізації підприємства; завдяки цьому показнику можна оцінити ділову активність
Аранчій В. І., Мисник Т. Г. [Аранчій В.І., Мисник Т. Г. Податкове навантаження та методологічні основи його виміру. <i>Наукові праці Полтавської державної аграрної академії: серія економічні науки</i> . 2013. Вип. 2 (7). Т. 2. С. 21-27]	$\text{ПН}_{\%} = \frac{1}{4} \left(\frac{\text{ПДВ}}{\text{ДВ}} + \frac{\text{ПнП}}{\text{Пр}} + \frac{\text{ПП}_{\text{прям}}}{\text{ВР}} + \frac{\text{ПП}_{\text{непрям}}}{\text{Д}} \right)$	ПН% – середній показник податкового навантаження	Характеризує усі основні податки, які сплачує підприємство

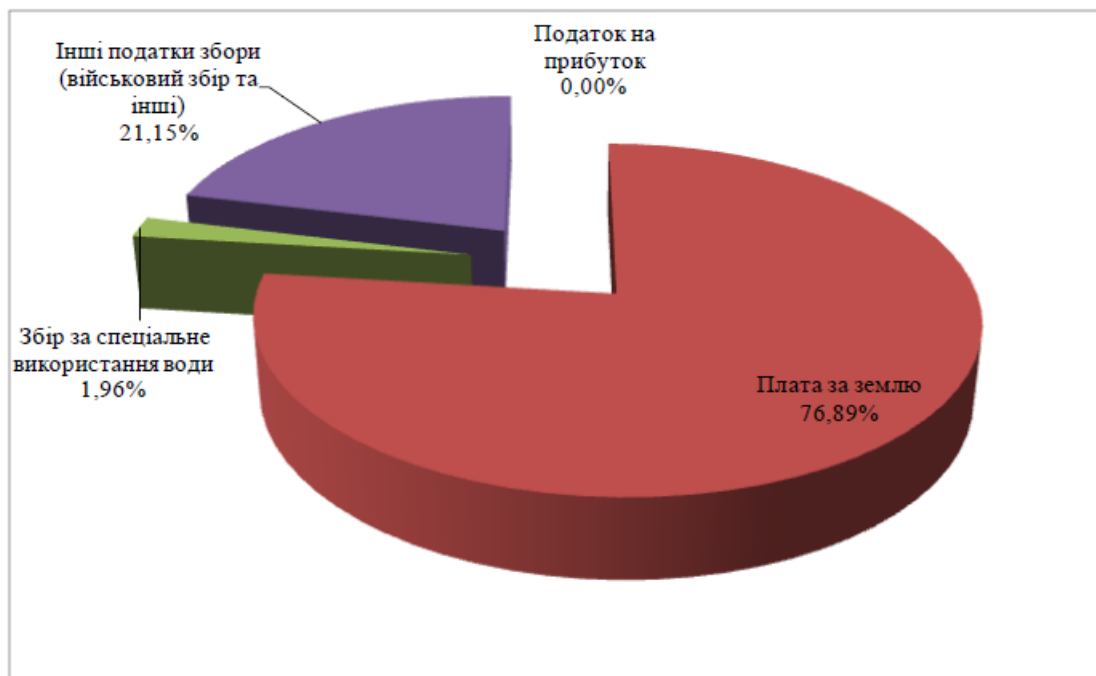
Схема податкового планування ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»



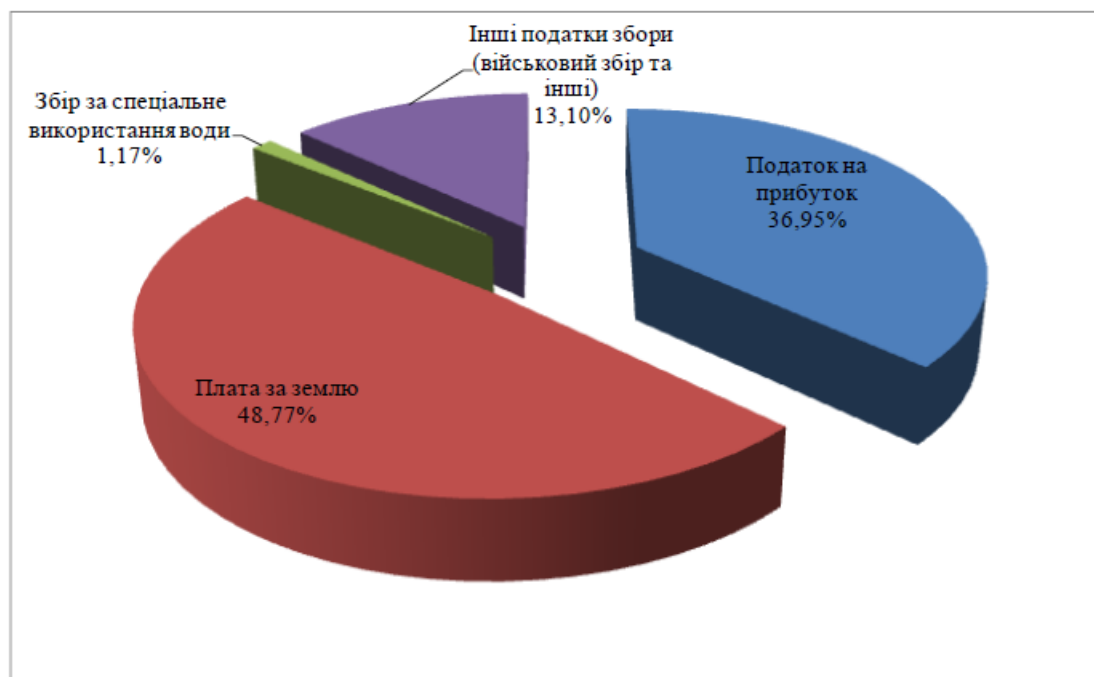
**Структура прямих податків ТОВ «Дніпровський хлібокомбінат №5»
у 2019 р. та 2021 р.**



2019 рік



2020 рік



2021 рік