

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ФІНАНСІВ

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

**ПЛАНУВАННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В УПРАВЛІННІ
ФІНАНСАМИ КОРПОРАЦІЇ**

Студентки 2-го курсу денної форми навчання
спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа
та страхування»

освітньо-наукової програми
«Корпоративні фінанси»

Стиценко Тетяни Олександрівни

Науковий керівник:

доктор економічних наук, професор

Варналій Захарій Степанович

Засвідчую, що в цій дипломній
роботі немає запозичень із праць
інших авторів без відповідних посилань

Студентка _____

Робота допущена до захисту в Екзаменаційній комісії рішенням кафедри
фінансів від від «11» травня 2022 р., протокол № 12.

Завідувач кафедри фінансів,
доктор економічних наук, професор
Лютий Ігор Олексійович _____

Київ – 2022 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ І. ТЕОРІЯ ТА ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ..	8
1.1. Податкове планування як чинник зменшення податкового навантаження на підприємство.....	8
1.2. Концепція податкового планування, його принципи та методи.....	10
РОЗДІЛ ІІ. ВПЛИВ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ НА ФІНАНСОВУ БЕЗПЕКУ ТА РОЗВИТОК БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ.....	21
2.1. Стан організації процесів оподаткування та податкового навантаження на економіку України	21
2.2. Порівняльний аналіз податкового навантаження країн ЄС	24
2.3. Організація та планування податкового навантаження в системі управління фінансами підприємства (на прикладі ПАТ «Делектасьон»)	28
РОЗДІЛ ІІІ. ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ В УПРАВЛІННІ ФІНАНСАМИ ПІДПРИЄМСТВА В УКРАЇНІ	46
3.1. Проблеми та тенденції функціонування оподаткування суб'єктів підприємництва України	46
3.2. Напрями оптимізації податкового навантаження суб'єкта господарювання в управлінні фінансами суб'єкта підприємництва України.....	51
ВИСНОВКИ	57
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	59
ДОДАТКИ.....	66

ВСТУП

Актуальність теми визначається тим, що податки займають вагомe місце серед показників фінансово-господарської діяльності підприємства та впливають на кінцеві фінансові результати цієї діяльності. Сплата податків зумовлює вилучення з господарського обороту підприємства грошових коштів, що, безумовно, призводить до погіршення його фінансового стану, зниження маневреності капіталу та спричиняє загрозу фінансовій безпеці підприємства.

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

У працях вітчизняних науковців обґрунтовано відмінності між податковим плануванням та плануванням податкових платежів (податковим бюджетуванням) та законні підстави оптимізації податкових платежів суб'єкта господарювання. Проте, ряд аспектів реалізації суб'єктами господарювання податкового планування вимагає подальшого дослідження. На сьогодні немає єдиного підходу до суті податкового планування, формування його концепції та її складових (принципів, методів, інструментів та моделей), реалізації податкового планування, показників оцінювання ефективності податкового планування. Саме ці проблеми, а також їх теоретичне та прикладне значення визначили вибір теми та актуальність основних напрямів дисертаційного дослідження.

Таким чином, сучасні умови господарювання в Україні характеризуються високим рівнем податкового навантаження на підприємництво та нестабільністю законодавства у сфері оподаткування,

що стримує розвиток підприємницької діяльності суб'єктів господарювання. Тому одним із чинників поживлення бізнесу є створення ефективного та гнучкого механізму оптимізації податкового навантаження на підприємстві, що виступає головною метою корпоративного податкового менеджменту. Актуальність дослідження обумовлена необхідністю визначення чітких етапів моделювання стратегій податкової оптимізації на підприємстві, що беруть до уваги якісні та кількісні показники та швидко адаптуються до змін зовнішнього середовища.

Рівень розробки теми дослідження у науковій літературі.

Проблема оподаткування діяльності суб'єктів господарювання, зокрема податкове навантаження, в контексті зміцнення фінансової безпеки підприємств є предметом досліджень таких провідних науковців: Андрущенко В. [1, 8, 12], Барановський О. [13, 14], Варналій З. [12, 15, 16, 33, 34, 52, 53], Воронкова О. [2], Демчишак Н. [19], Діденко А. [5], Замасло О. [10], Кміть В. [11], Кобушко Я. [3], Крупка М. [11], Лютий І. [24], Онищенко С. [27], Паславська Р. [11], Романюк М. [53], Соколовська А. [9], Тютюник І. [3], Федішин Н. [19-23] та ін.

Дослідження вищенаведених авторів сфокусовані переважно на теоретичних аспектах процесу оподаткування, а також його організації на рівні держави; менша увага приділена впливу загального податкового навантаження на господарську діяльність суб'єктів підприємництва, що наразі є актуальним, адже останні вимушені ухилятися від сплати податків та розробляти стратегії податкової оптимізації з метою зменшення рівня податкових зобов'язань та зміцнення фінансової безпеки.

Мета роботи: визначити сутність податкового навантаження підприємства та розкрити види, етапи, необхідність оптимізації податкового навантаження підприємств в Україні.

Завдання роботи:

- розкрити сутність податкового навантаження підприємства;
- визначити причини оптимізації податкового тягаря та ухилення від податкових зобов'язань;
- визначити сутність, види й етапи планування податкового навантаження підприємства як чинника зміцнення його фінансової безпеки;
- розкрити методи та інструменти податкової оптимізації з метою зміцнення фінансової безпеки підприємств;
- проаналізувати рівень податкового навантаження на економіку України;
- обґрунтувати податкову оптимізацію як обов'язковий інструмент корпоративного фінансового менеджменту.

Об'єктом дослідження є процес податкового планування на підприємствах як фактор впливу на управління фінансами підприємства, **предмет дослідження** – теоретико-методичні засади та практичні аспекти удосконалення планування податкового навантаження в управлінні фінансами підприємства в Україні.

Методи дослідження. В процесі дослідження даної проблеми були використані такі методи: аналізу і синтезу – при визначенні економічної сутності податкового планування та його ролі у функціонуванні корпоративного податкового менеджменту; метод порівняння – для розмежування понять «ухилення», «оптимізації», «мінімізації»; аналітичний, факторний методи – для дослідження основних методів податкового планування та механізму їх застосування у процесі оптимізації оподаткування, метод регресійного аналізу – для визначення залежності між кількісними показниками, гіпотетико-дедуктивний метод (був використаний з огляду на ймовірнісний характер окремих

висновків) та логічний метод в цілому – аналіз та синтез, дедукція та індукція, узагальнення, систематизація тощо.

Інформаційною базою дослідження є значний обсяг інформаційних джерел, серед яких: законодавчі акти, що регулюють податкові правовідносини; матеріали профільних та періодичних видань; статистична інформація; дані фінансового та податкового обліку конкретного підприємства, інформаційні ресурси мережі Internet, публікації провідних аудиторських компаній з питань практики оподаткування.

Наукова новизна даної роботи полягає у наступному:

удосконалено теоретичні засади щодо комплексного підходу до оптимізації податкового навантаження в рамках корпоративного фінансового менеджменту, зокрема, обґрунтовано що, податкова оптимізація на підприємствах є обов'язковим інструментом корпоративного фінансового менеджменту на кожній стадії їх життєвого циклу для забезпечення їх фінансової безпеки;

дістали подальшого розвитку наукові та методичні підходи щодо визначення чітких етапів моделювання стратегій податкової оптимізації на прикладі підприємства, що беруть до уваги якісні та кількісні показники та швидко адаптуються до змін зовнішнього середовища.

Практичне значення одержаних результатів роботи полягає у тому, що основні результати наукової роботи були використані ПАТ «Делектасьон» під час оптимізації процесу оптимізації податкового навантаження на підприємстві, ТОВ «Нексія ДК Аудит і Податки» під час надання клієнтам компанії консультацій з питань оптимізації податкового навантаження (Довідка № 29/12-04 від 29.12.2021 р.), також враховані та використані в податковому плануванні та зміцненні фінансової безпеки ТОВ «Юкреїн Бізнес Солюшнз» (Довідка № 111 від 22.12.2021).

Апробація результатів дослідження. Основні наукові результати дослідження презентувалися на X Міжнародній науково-практичній конференції «PRIORITY DIRECTIONS OF SCIENCE AND TECHNOLOGY DEVELOPMENT» 13-15 червня 2021 р. Київ, 2021, участь у II етапі Всеукраїнського конкурсу студентських наукових робіт зі спеціалізації «Управління фінансово-економічною безпекою» та отримання високої оцінки (за результатами рецензування I місце) (м. Львів, квітень 2022 р.).

Публікації. Основні результати дослідження опубліковані в одній статті у фаховому Міжнародному науковому журналі "Інтернаука". Серія: "Економічні науки" ". 2021. №6(50). С. 42-49 та тезах XV Міжнародної науково-практичної конференції «PRIORITY DIRECTIONS OF SCIENCE AND TECHNOLOGY DEVELOPMENT» 13-15 червня 2021 р. Київ, 2021.

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи 66 сторінок, у тому числі 58 сторінок основного тексту. В роботі наведено 7 таблиць та 11 рисунків, список використаних джерел налічує 53 джерела.

РОЗДІЛ І. ТЕОРІЯ ТА ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Податкове планування як чинник зменшення податкового навантаження на підприємство

Дієве функціонування системи оподаткування будується на збалансованості інтересів з одного боку **держави** в акумулюванні та перерозподілі фінансів (через максимізації податкових надходжень) та з іншого боку – **платників податків** у мінімізації ставок оподаткування, що надавали б можливість стимулювання бізнесу та зміцненню його фінансової безпеки.

Ефективне оподаткування можливо здійснювати підприємствами двома шляхами: правомірним (легальне ухилення через маневрування недосконалим податковим законодавством) та незаконним (використання нелегальних методів). Податковий кодекс України не містить категорії «податкова оптимізація», тому чітке розмежування між законним зменшенням податкових зобов'язань та ухиленням від сплати податків відсутнє.

Виділяють такі схеми мінімізації податкових зобов'язань:

схеми, що засновані на прямих порушеннях норм законодавства: підробка документів, невідображення у податкових деклараціях податкових зобов'язань, використання підставних («фіктивних») юридичних або фізичних осіб

схеми, що засновані на прогалинах законодавства або використанні різних систем та ставок оподаткування [2, 3, 4].

Серед причин, що спонукають платників податків до ухилення від сплати податків, виділяють економічні, соціальні, організаційні та правові (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Причини, що спонукають до ухилення від податкового навантаження

Група причин	Причини
Економічні	високий рівень податкового навантаження, інфляція, нестабільний стан фінансової та банківської сфер, частка збиткових підприємств, що постійно росте, необґрунтовані податкові пільги тощо
Соціальні	низький рівень податкової культури в суспільстві, податкова неграмотність, стабільне зниження платоспроможності населення, недовіра з боку платників податків до влади (зокрема щодо питання перерозподілу податкових надходжень) тощо
Організаційні	неефективна система адміністрування податків; неналежний рівень підготовки працівників податкових органів, неналежний рівень якості податкового моніторингу тощо
Правові	недосконалість та нестабільність податкового законодавства (наявність прогалин у законодавстві), необізнаність із податковим законодавством тощо

Джерело: складено автором на основі [3]

Податкова оптимізація являє собою зниження податкових зобов'язань з метою оптимізації рівня податкового навантаження суб'єкта господарювання за умови, що податкові ризики не збільшуються та не погіршується рівень забезпечення фінансової безпеки; здійснюється шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податків. На рис. 1.1 представлено схему кроків здійснення оптимізації/мінімізації оподаткування [54].



Рис. 1.1. Етапи здійснення оптимізації/мінімізації оподаткування

Джерело: складено автором на основі [5]

Отже, оптимізація оподаткування – це механізм послаблення податкового навантаження шляхом цілеспрямованих легальних дій суб'єкта оподаткування (використання пільг, прогалин законодавства та альтернативних методів).

1.2. Концепція податкового планування, його принципи та методи

Український тлумачний словник сутність терміну «концепція» розкриває як «систему доказів певного положення, систему поглядів на те чи інше явище; спосіб розуміння, тлумачення якихось явищ» [1].

Концепція податкового планування – це система поглядів платників податків щодо максимального використання можливостей чинного законодавства з метою зменшення податкових платежів чи зміни терміну їх сплати і, відповідно, – збільшення доходів і прибутків суб'єктів господарювання [2, 3]. Ця концепція базується на відповідних принципах, а її реалізують, використовуючи методи, інструменти та моделі оптимізації податкових платежів, що дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, підвищувати ефективність планування податків, змінювати термін їх сплати чи оптимізувати податкові платежі. Взаємозв'язок складових реалізації концепції податкового планування на підприємстві наведено на рис. 1.2.

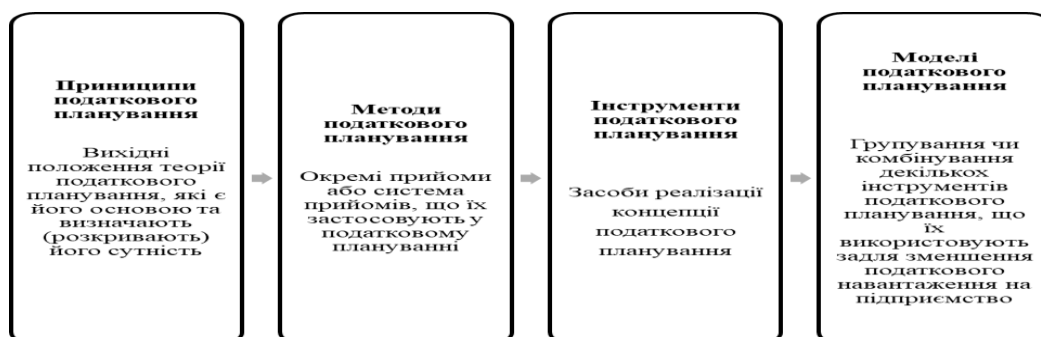


Рис. 1.2. Взаємозв'язок складових реалізації концепції податкового планування на підприємстві [2, 3]

Найважливішою складовою концепції податкового планування є його принципи – основні теоретичні положення, які визначають сутність та основу податкового планування, та їхнє теоретичне обґрунтування [54].

Наразі серед науковців у сфері податкового планування відсутня єдина думка щодо принципів податкового планування. З огляду на чисельність і різнобічність трактувань принципів податкового планування їх класифікують на загальні та спеціальні [4, 5].

Загальні принципи податкового планування характеризують зв'язок внутрішньофірмового планування й управління з податковим плануванням. Ці принципи, які властиві будь-якому виду планування підприємницької діяльності, у тому числі й податковому плануванню як підсистемі внутрішньофірмового планування й управління (менеджменту підприємства). До них належать такі принципи як: системність, участь (колегіальність), неперервність, гнучкість та точність. Водночас спеціальні принципи, притаманні лише податковому плануванню. Вони визначають специфіку процесу податкового планування, його відмінні ознаки в системі менеджменту підприємства. До них належать принципи: перспективності, законності, оптимальності, альтернативності, комплексності, натуральності [2, 3].

За результатами аналізу літературних джерел, у табл. 1.2 розкрито сутність основних принципів податкового планування.

Таблиця 1.2

Принципи податкового планування [4-9]

Принципи податкового планування	Сутність принципів податкового планування
1	2
<i>Загальні принципи податкового планування</i>	
Принцип єдності (системності)	Податковому плануванню притаманний системний характер, який полягає у взаємозв'язку планування податкових платежів із загальними планами підприємства. Нескоординованість дій зумовлює негативні відхилення у виконанні показників податкових бюджетів.

Продовження табл. 1.2

1	2
Принцип участі	У розробленні засобів оптимізації податкових платежів мають брати участь усі працівники підприємства, задіяні в реалізації заходів податкового планування.
Принцип неперервності	Процес податкового планування здійснюють неперервно, при цьому раніше розроблені засоби оптимізації податкових платежів необхідно постійно аналізувати й коригувати відповідно до змін законодавства.
Принцип гнучкості	Засоби оптимізації податкових платежів складають так, щоби згодом мати змогу їх відкоригувати під непередбачені зміни середовища (наприклад, під зміни податкового чи іншого законодавства).
Принцип точності	Засоби оптимізації податкових платежів мають бути точними, конкретизованими та деталізованими тою мірою, яка дає змогу враховувати зовнішні й внутрішні чинники (умови).
<i>Спеціальні принципи податкового планування</i>	
Принцип перспективності	У процесі податкового планування слід враховувати можливі зміни податкового законодавства та інших зовнішніх чинників у майбутньому.
Принцип законності	Податкове планування необхідно здійснювати відповідно до чинного законодавства. Відповідати законодавству повинні засоби оптимізації податкових платежів, а також їхній документальний супровід. Використання цього принципу дає змогу розмежувати податкове планування та ухилення від сплати податкових платежів.
Принцип комплексності	Податкове планування усіх податкових платежів потрібно здійснювати в комплексі, враховуючи їх взаємний вплив. Це зумовлено тим, що різні податки та збори мають спільні (або пов'язані між собою) елементи податкових баз, причому самі вони можуть бути віднесені до бази оподаткування за іншими податками чи зборами.
Принцип альтернативності	Вибір та розроблення засобів оптимізації податкових платежів необхідно здійснювати на альтернативній основі з урахуванням усіх можливих варіантів проведення господарських операцій. Наявність альтернатив дає змогу розширити можливість вибору варіанта оподаткування з оптимальними показниками та підвищити ефективність реалізації податкового планування.

Продовження таблиці 1.2

Принцип оптимальності (оптимального співвідношення ризику та вигід)	Полягає у пошуку та використанні найефективнішого господарського рішення, що дає змогу оптимізувати податкові платежі (зменшити базу оподаткування). Економічний ефект від реалізації заходів оптимізації податкових платежів повинен перевищувати витрати на їхнє впровадження та ризики, які можуть виникнути при цьому. Згідно із цим принципом податкове планування треба здійснювати виходячи з того, що показник прибутковості від господарської операції має бути максимальним, а ризики – мінімальними.
Принцип натуральності	Засоби оптимізації податкових платежів, які використовують у податковому плануванні, не повинні суттєво відрізнятися від звичайного порядку здійснення господарських операцій, щоб не привертати зайвої уваги з боку органів контролю. Розглядаючи певний варіант оптимізації податкових платежів, необхідно проаналізувати, чи має платник податку достатню матеріальну, ресурсну та іншу базу для проведення таких операцій.

Методи податкового планування – окремі прийоми або система прийомів, що їх застосовують у податковому плануванні. Щодо методів податкового планування то в економічній літературі в сфері податкового планування науковці виділяють дві групи методів: загальні та спеціальні (див. таблицю 1.3.).

До загальних методів податкового планування відносять методи, які мають широку сферу застосування, і можуть бути використанні як загалом для бюджетування та планування фінансово-господарської діяльності підприємства, так і для податкового планування. До них належать такі методи: розрахунково-аналітичний, нормативний, мікробалансів, графоаналітичних залежностей, матрично-балансовий, статистичні, економіко-математичного моделювання. Ці методи податкового планування використовують для оцінювання доцільності податкового планування і вирішення питань щодо реалізації концепції податкового планування (див. таблицю 1.3.).

Методи податкового планування [10-18]

Метод податкового планування	Сутність методів податкового планування
1	2
<i>Загальні методи податкового планування</i>	
Розрахунково-аналітичний	Полягає в корегуванні планових показників під прогнознi зміни внутрішніх і зовнішніх чинників. У податковому плануванні цей метод переважно використовують, розраховуючи суми податків за альтернативними варіантами оподаткування через коригування показників цих варіантів під прогнознi зміни податкового законодавства (наприклад, скасування пільг, підвищення чи зниження ставок оподаткування тощо).
Нормативний	Полягає в розрахунку загальної суми податків і зборів та інших податкових платежів, сплачуваних підприємством на підставі чинних ставок і баз оподаткування й дає змогу визначити податкове навантаження підприємства. Цей метод використовують на стадії розрахунку податкових платежів за альтернативними варіантами оподаткування з метою обчислення сум податкових платежів на підставі чинних ставок (які в цьому випадку є нормативом) і баз оподаткування.
Мікробалансів	Полягає у створенні бухгалтерської моделі господарсько-фінансової операції через кореспонденцію бухгалтерських рахунків і визначення на їх основі проекту податкового планування з оптимальними показниками. Оцінювання певного варіанту оподаткування господарських операцій в різних умовах передбачає: <ul style="list-style-type: none"> виділення групи господарських операцій, які мають безпосереднє відношення до певного варіанту оподаткування; складання бухгалтерських проведення за обраними господарськими операціями; розрахунок мікробалансів на підставі цих бухгалтерських проведення і визначення результуючої суми прибутку; порівняння альтернативних варіантів та вибір варіанту з оптимальними значеннями показників. Цей метод використовують на завершальній стадії податкового планування, коли відома сума податкових платежів за кожним проектом.
Економіко-математичного моделювання	Ґрунтуються на математичній побудові й описі моделі досліджуваного об'єкта, якою у податковому плануванні є альтернативні варіанти оподаткування. Відповідно до цих методів будується економіко-математична модель розрахунку суми прибутку або витрат з урахуванням впливу податкових платежів за альтернативними варіантами оподаткування й обирається варіант із оптимальними показниками.

Продовження таблиці 1.3

1	2
Графоаналітичних залежностей	<p>Передбачає побудову графічної чи аналітичної залежності фінансового результату підприємства від одного чи декількох найважливіших параметрів балансу з подальшим вибором варіанту з оптимальними показниками. Розрахунок при цьому здійснюють у такій послідовності:</p> <ul style="list-style-type: none"> виділяють блок господарських операцій, які впливають на досліджуваний параметр; за допомогою ряду послідовних розрахунків мікробалансів чи математичних обчислень за формулами визначають залежність фінансового результату від досліджуваного параметра; графічно зображають визначені залежності; обирають оптимальний варіант здійснення господарської операції. <p>Метод графоаналітичних залежностей використовують на стадії виділення основних факторів, які впливають на податкове навантаження підприємства й вибору проекту податкового планування з оптимальними показниками.</p>
Матрично-балансовий	<p>Ґрунтується на тому, що баланс підприємства записується у вигляді матриці, до якої послідовно підбирають та виписують показники господарських операцій за альтернативними варіантами податкового планування й обирається варіант з оптимальними показниками. Прикладом використання матриці в бухгалтерському обліку є шахова відомість. Розрахунок у матрично-балансовому методі податкового планування проводять у такій послідовності:</p> <ul style="list-style-type: none"> баланс підприємства записують у вигляді матриці, елементами якої є суми оборотів за бухгалтерськими рахунками, а та яка містить стовбець із підсумковою сумою оборотів за дебетами рахунків та стрічку із підсумками оборотів за кредитами рахунків (шахова відомість); дебетові та кредитові обороти за альтернативними господарськими операціями записують у вигляді векторів (матриць, які складаються з одного стовпця чи однієї стрічки); до початкової матриці послідовно додають (виходячи із базової балансової рівності активів та пасивів) вектори дебетових оборотів та віднімають вектори кредитових і отримують кінцеві сальдо. <p>Таким чином підбирають і записують показники господарських операцій за альтернативними варіантами оподаткування і обирають варіант з оптимальними показниками</p>
Економіко-математичного моделювання	<p>Ґрунтуються на математичній побудові й описі моделі досліджуваного об'єкта, якою у податковому плануванні є альтернативні варіанти оподаткування. Відповідно до цих методів будується економіко-математична модель розрахунку суми прибутку або витрат з урахуванням впливу податкових платежів за альтернативними варіантами оподаткування й обирається варіант із оптимальними показниками</p>

Продовження таблиці 1.3

1	2
Статистичні	На основі використання методів статистичного аналізу виділяють основні чинники, які впливають на розмір податкового навантаження підприємства. Мають широкий спектр застосування в податковому плануванні. Зокрема, на основі використання різних методів статистичного аналізу (факторного, кореляційно-регресійного аналізу та ін.) виділяють основні чинники, що впливають на величину податкового навантаження підприємства, на основі яких розробляють напрями оптимізації податкових платежів. Ці методи застосовують для розрахунку ефективності заходів податкового планування, зокрема у разі проведення аналізу динаміки податкових платежів, розрахунку показників виконання бюджету податків тощо.
<i>Спеціальні методи податкового планування</i>	
Методи, що базуються на податкових пільгах	Використання податкових пільг; використання зміни терміну сплати податкових платежів; вибір місця реєстрації.
Методи, в основі яких лежать можливості альтернативних податкових та інших рішень	Використання облікової політики; вибір системи оподаткування; делегування податків; заміни (розподілу) відносин; вибір виду відносин із фізичною особою (працівником); визначення та зміна структури капіталу; вибір структури видів діяльності; вибір структури видів продукції; раціональне розміщення прибутку.
Методи, можливість використання яких зумовлена прогалинами податкового законодавства	Використання різного тлумачення норм законодавства в різних нормативних документах. Відсутність у податковому законодавстві норми, яка регламентує певні елементи сплати податку; подвійне тлумачення норм податкового законодавства; неузгодженість певної норми податкового законодавства з іншими законодавчими актами (кодексами, законами тощо).

Джерело: складено автором на основі [10-18]

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

Аналіз літературних джерел з податкового планування дає змогу виокремити три групи спеціальних методів податкового планування [16, 54]:

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

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

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

Метод використання податкових пільг – метод податкового планування, що полягає у зменшенні об'єкта оподаткування шляхом вибору видів діяльності, видів продукції, спеціальних режимів оподаткування з пільговим режимом оподаткування. «Використання методу застосування законодавчо встановлених пільг і преференцій для різних галузей економіки та груп платників податків є можливим завдяки встановленню особливих режимів оподаткування для окремих галузей, видів діяльності, що найбільше потребують державної підтримки, окремих груп платників податків (суб'єктів малого бізнесу), окремих територій та підприємств, що беруть участь у вирішенні соціальних питань (працевлаштування інвалідів, надання добродійної допомоги неприбутковим установам, організаціям та особам, що потребують такої підтримки), підприємств, що орієнтуються на експорт тощо» [14].

Вибір місця реєстрації, як метод податкового планування, безпосередньо зумовлений регіональною диверсифікацією діяльності підприємства, яка дає змогу використовувати податкові переваги окремих територій, де діяльність оподатковують за меншими (нижчими) ставками або повністю вона звільнена

від оподаткування. Цей метод реалізують через такі інструменти податкового планування як вільні (спеціальні) економічні зони та офшори.

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

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

Заміна форм господарських відносин полягає в тому, щоб замінити господарську операцію із високим рівнем оподаткування на господарську операцію з нижчим рівнем оподаткування, при цьому кінцевий економічний результат цих взаємозамінних операцій має бути однаковим або близьким за змістом. Тобто мета господарської операції однакова, а ставки оподаткування за різних варіантів документального оформлення цієї операції – різні. Поділ господарських операцій подібний до заміни форм господарських відносин, однак відмінність між ними полягає в тому, що при використанні поділу господарських операцій замінюють не всю операцію, а лише її частину. Тому його застосовують у випадках, коли з погляду оподаткування вигіднішим є поділити господарську операцію на частини, кожна з яких оподатковується за меншими ставками порівняно з усією операцією, а сукупно досягається оптимізація оподаткування суб'єкта господарювання.

Метод використання елементів облікової політики як метод податкового планування, полягає в розробленні варіанта облікової політики, спрямованого на оптимізацію податкових платежів. Суть податкового аспекту формування облікової політики підприємства полягає в тому, що з визначених

законодавством варіантів ведення обліку вибирають той, який має переваги перед іншими з погляду оптимізації податкових платежів.

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

«Метод делегування податків передбачає передавання сплати податкових платежів спеціально створеним структурам, діяльність яких спрямована на зменшення фіскального податкового тиску на основне підприємство» [4]. «Цей метод пов'язаний із розміщенням податкомістких видів діяльності на інших підприємствах, контрольованих платником (перенесення сплати ПДВ на підприємство-експортер тощо)» [16].

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

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

Метод раціонального розміщення прибутку полягає в раціональному розміщенні прибутку (через виплату дивідендів, на формування статутного чи резервного капіталів) з метою оптимізації податкових платежів. Метод вибору структури видів діяльності полягає у зміні структури видів діяльності. В

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

Метод вибору структури видів продукції полягає у змінні структури видів продукції, які підприємство реалізовуватиме, передбачає необхідність обрання саме тих видів продукції, оподаткування яких несе мінімальний рівень податкового навантаження на підприємство, за рахунок використання різних ставок і об'єктів оподаткування [16].

Вибір спеціальних методів податкового планування здійснюють залежно від особливостей організації та діяльності підприємства (організаційно-правової форми, виду діяльності, податкового поля підприємства тощо) та реалізують їх через використання інструментів та моделі податкового планування, що є важливим чинником зміцнення фінансової безпеки підприємств [16].

РОЗДІЛ II. ВПЛИВ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ НА ФІНАНСОВУ БЕЗПЕКУ ТА РОЗВИТОК БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ

2.1. Стан організації процесів оподаткування та податкового навантаження на економіку України

Податкова система в державі є одним із найважливіших регуляторів соціально-економічного розвитку. Здійснюючи податкову політику, держава за допомогою оптимального податкового навантаження на економіку може сприяти зростанню чи спаду господарської активності, створювати сприятливу кон'юнктуру ринку, регулювати тіньові процеси, умови для розвитку пріоритетних галузей економіки. Загальновідомо, що саме явище податкового навантаження не містить загрози для економіки, оскільки зазвичай існує там, де є податки, тобто у будь-якій країні світу. Разом з тим воно повинно бути адекватним, аргументованим, рівномірним та ефективним з точки зору економічного зростання [34].

З огляду на це, податкову політику необхідно побудувати так, щоб, з одного боку, забезпечити виконання фіскальної функції податків, а з іншого – стимулювати активність підприємницької діяльності, зростання внутрішніх та зовнішніх інвестицій в економіку, підвищення конкурентоспроможності національних підприємств на світовому ринку. За складом та структурою сформована податкова система в Україні є системою, що використовує елементи податкових систем розвинутих країн. Однак недосконалість, проблематика перехідної економіки, ринкове її реформування, високі соціальні зобов'язання держави призводять до того, що податкова система України має переважно фіскальний характер [54].

Аналізуючи організацію процесів оподаткування України, навіть в умовах скорочення кількості податків, можна відзначити їхній значний податковий тягар і спрямованість на забезпечення поточних державних потреб без урахування економічних наслідків таких процесів для підприємств,

населення і економіки країни. Це все обумовлює велику частину проблем адміністрування податкових платежів, податкового регулювання і стимулювання економічного зростання, що робить актуальним дослідження показника податкового навантаження та шляхів податкової оптимізації з метою зміцнення фінансової безпеки підприємств [35].

Одним із найвагоміших важелів втручання держави в соціально-економічні процеси є податки. Вони відіграють важливу роль в економічному розвитку країни, оскільки є основним джерелом дохідної частини її бюджету. Основними проблемами податкової системи в Програмі економічних реформ можна зазначити такі [54]:

значна витрата часу і коштів суб'єктів підприємницької діяльності наведення податкового обліку й сплату податків;

неефективна і надмірно витратна для держави і бізнесу система адміністрування податків і зборів, що неспроможна забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету і зниження частки тіньової економіки з одночасним дотриманням балансу прав податкових органів і платників податків;

нестабільність і непередбачуваність податкової системи, що призводить до високих податкових ризиків для бізнесу й обмежує можливість середньо- і довгострокового планування;

високий рівень ухилення від податків і нерівномірне податкове навантаження на підприємства різного розміру й окремі галузі економіки;

невиконання податковою системою функції згладжування соціальної нерівності [36].

Податковий тягар найбільше піддається аналізу, наслідки змін його легко і швидко можна відслідкувати. У міжнародній практиці показник податкового навантаження визначається як відношення фактичних податкових надходжень у зведений бюджет держави до обсягу валового внутрішнього продукту. За цим

методом визначено рівень податкового навантаження в Україні та проаналізуємо його (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Податкове навантаження України у 2017-2021 рр., %

Показники	2017	2018	2019	2020	2021
Рівень бюджетного податкового навантаження	24,3	23,5	25,6	27,3	31,8
зокрема, з податку на доходи фізичних осіб	5,0	4,8	5,1	5,8	7,0
зокрема, з податку на прибуток підприємств	3,8	2,6	2,0	2,5	2,8
зокрема, з податку на додану вартість	8,8	8,9	7,4	8,8	8,0
Податкове навантаження на працю	11,5	10,6	8,6	4,7	5,5
Рівень загального податкового навантаження	35,8	34,1	34,06	36,6	35,4

Джерело: складено автором на основі [37], [38]

А також для більшого розуміння та кращого аналізу розглянемо графік податкового навантаження в Україні протягом п'яти останніх років (рис. 2.1).

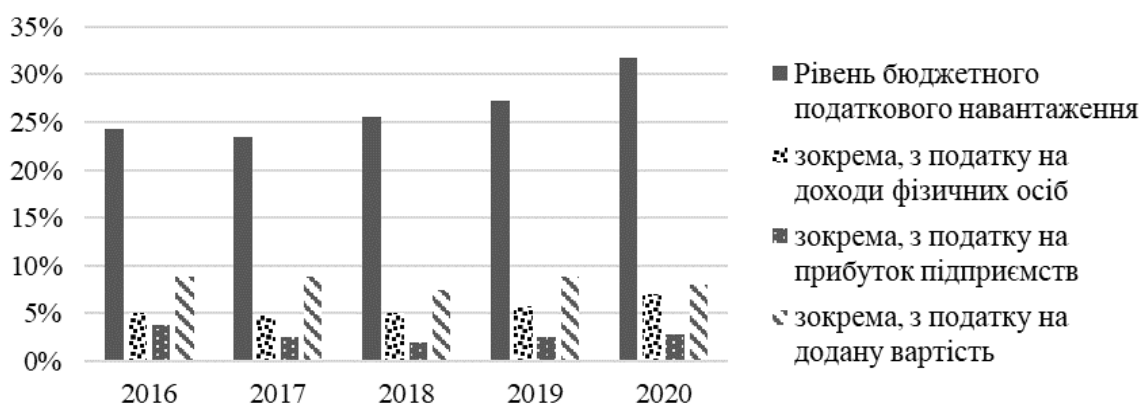


Рис. 2.1. Податкове навантаження в Україні у 2017–2021 рр., %.

Джерело: складено автором на основі [37], [38]

Отже, провівши графічний аналіз податкового навантаження в Україні

можна сказати, що рівень бюджетного податкового навантаження з 2017 до 2018 року був найнижчим, починаючи з 2019 року почав суттєво зростати та в 2021 році досяг показника 31,8%, а саме:

аналізуючи динаміку показника податку на доходи фізичних осіб, бачимо що протягом п'яти років він поступово зростав та в 2021 році досяг показника 7,0%; – щодо податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість спостерігаємо поступовий спад, в 2017 році показники були найбільшими, починаючи з 2017 року динаміка мала спадний характер;

аналізуючи рівень загального податкового навантаження, можна сказати, що динаміка має стабільний характер, відбуваються зміни, але не суттєві [54].

2.2. Порівняльний аналіз податкового навантаження країн ЄС

На сьогодні країни ЄС дотримуються високого рівня стандартизації податкової політики, який задокументовано в «Acquis Communautaire». Цей документ зобов'язує абсолютно всіх країн-членів ЄС діяти відповідно до сукупності спільних прав та зобов'язань [39].

Для України важливо стежити за трансформацією оподаткування в інших європейських країнах, реагуючи на нові виклики соціально-економічного розвитку. Європейський досвід та історія податкових реформ, які мали позитивний і негативний характер, може бути дуже корисним із точки зору пошуку ефективних податкових інструментів покращення макроекономічної ситуації, збалансування державного бюджету та забезпечення соціальної стабільності в країні [9].

Згідно із опитуваннями Світового банку Enterprise у 121 країні у більшості з них підприємства вважають першочерговим кроком зменшення податкових ставок і часу податкового адміністрування. Дослідження показали, що високі темпи зростання податку на прибуток (корпоративного податку)

негативно впливають на інвестування та кон'юнктуру підприємництва. Крім того, країни з високими податковими ставками мають великі неформальні сектори. І корпоративні податкові ставки можуть негативно корелювати з економічним зростанням. Інше дослідження показало, що збільшення на один процентний пункт ставки загальної суми податку спричиняє одночасно збільшення показника ухилення від сплати податку на три відсотки [40, 41].

Тим не менш податки істотно підвищують доходи держави, за рахунок яких уряди можуть фінансувати соціальні програми і провадити державне інвестування, сприяти економічному зростанню і розвитку правильного балансу бюджету.

Нині в країнах Європейського Союзу не існує єдиного пропорційного рівня податкового навантаження. Тому розглянемо таблицю податкового навантаження усіх країн членів ЄС (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Податкове навантаження країн ЄС у 2017-2021 рр., %

№з/п	Країна ЄС	2017	2018	2019	2020	2021
1	2	3	4	5	6	7
1	Австрія	42,7	42,8	43,2	42,3	42,6
2	Бельгія	45,6	45,5	45,2	44,4	44,5
3	Болгарія	28,2	28,4	29,1	29,0	29,2
4	Великобританія	33,2	32,7	33,1	-	-
5	Греція	35,5	35,7	36,6	38,8	39,3
6	Данія	46,3	48,9	46,5	46,4	47,1
7	Естонія	31,6	32,6	33,7	34,5	34,9
8	Ірландія	28,7	29,0	23,4	23,3	24,0
9	Іспанія	33,0	33,6	33,7	33,3	33,5
10	Італія	43,5	43,2	43,0	42,6	42,6
11	Кіпр	31,6	33,4	33,2	33,6	33,4
12	Латвія	29,4	29,8	30,1	31,2	31,5
13	Литва	27,0	27,5	28,9	29,8	30,2
14	Люксембург	38,4	37,5	37,2	38,3	38,1
15	Мальта	32,7	32,6	32,1	32,7	32,9

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6	7
16	Нідерланди	36,5	37,5	37,4	38,8	38,5
17	Німеччина	38,2	38,2	38,4	39,0	39,3
18	Польща	31,9	31,9	32,4	33,4	33,6
19	Португалія	34,1	34,2	34,4	34,4	34,3
20	Румунія	27,2	27,5	28,0	25,9	26,8
21	Словаччина	30,1	31,0	32,1	32,2	32,5
22	Словенія	36,7	36,4	36,6	36,6	36,2
23	Угорщина	37,9	38,1	38,8	39,3	39,3
24	Фінляндія	43,6	43,8	43,9	44,1	44,7
25	Франція	45,3	45,6	45,6	45,6	45,5
26	Чехія	34,8	33,9	34,0	34,7	34,5
27	Хорватія	36,4	36,6	37,1	37,8	37,8
28	Швеція	42,9	42,6	43,1	44,1	44,6

Джерело: [42]

Бачимо, що для більшості країн характерним є помірне податкове навантаження та проведення податкової політики спрямованої на забезпечення стабільного економічного зростання, створення сприятливого клімату для розвитку господарської діяльності та ефективного вирішення соціальних проблем у державі. Для кращого аналізу розглянемо графічно податкове навантаження в країнах ЄС станом на 2021 рік (рис. 2.2).

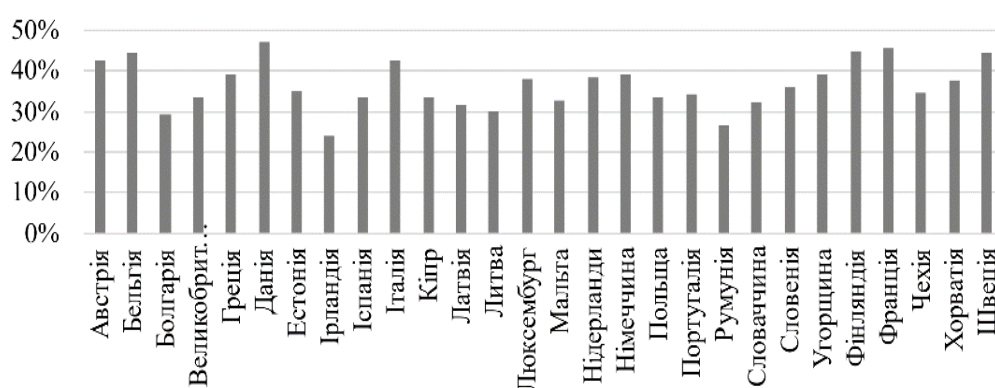


Рис. 2.2. Податкове навантаження країн ЄС станом на 2021 р., %.

Джерело: складено автором на основі [42]

Наприклад, у відповідь на потребу економічного сектора запропонувати конкурентне середовище для бізнесу уряд Швеції різко знижував податок на прибуток в останні роки. Зменшення у 2009 році з 28% до 26,3% та подальше скорочення до 22% призвели до того, що ставка податку на прибуток у Швеції з 1 січня 2013 року стала нижчою відповідно по показникам Європейського Союзу. Проте навантаження залишається на високому рівні, це пояснюється тим, що 35% надходжень до бюджету здійснюється завдяки податкам на соц. та трудовий сектори (податок на прибуток становить лише 16%) [43].

У міжнародних рейтингах прозорості та легкості ведення бізнесу «Doing Business 2020» [44] Україна посіла 64-е місце серед 190 країн. Одним із компонентів рейтингу є показник «Оподаткування». У зв'язку з податковою реформою в Україні рівень податкового тягаря, а також кількість і тривалість виплат поступово зменшується. Окрім того, у зв'язку із здійсненням подачі податкових звітів до податкового органу державної фіскальної служби тільки в електронному вигляді для платників податків, що належать до великих та середніх підприємств, тривалість процесу сплати податків в Україні скоротилась [54].

Тінізація економіки, за офіційними оцінками Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, сягає 35%, за експертними оцінками – 45%. За підрахунками консалтингової компанії Boston Consulting Group. українські підприємства щороку недоплачують у бюджет 25 млрд дол. США. Майже 20% прибутку приховується від сплати податків [45].

Досить тісний зв'язок існує між показником податкового навантаження та внутрішнім валовим продуктом. У країнах, які перебувають у першій половині рейтингу Світового банку та мають вищу оцінку ефективності податкової системи, середній рівень ВВП на одну особу становить 29,2 тис. дол. У другій половині країн, з нижчою

оцінкою ефективності податкової системи, середній рівень ВВП на особу становить менш як 5,3 тис. дол. Середня оцінка ефективності податкової системи за рейтингом у другій половині країн гірша втричі, а ВВП на особу – у шість разів [41].

2.3. Організація та планування податкового навантаження в системі управління фінансами підприємства (на прикладі ПАТ «Делектасьон»)

Наразі в Україні спостерігається неадекватне, непропорційне податкове навантаження на суб'єктів господарської діяльності, що стає чинником умов недоброчесної конкуренції. Пов'язано це з імплементацією в систему управління корпоративними фінансами методів та відповідних заходів оптимізації податкового навантаження як частини податкового планування [54].

Отже, аби мати конкурентні переваги на ринку, суб'єктам підприємництва необхідно забезпечити на підприємстві дієву систему управління фінансами, зокрема менеджмент податкового навантаження. забезпечує узгодженість фінансово-господарської діяльності з оподаткуванням. Загалом, податковий менеджмент, як частину управлінського процесу суб'єкта господарювання, можна ілюструвати наступним чином (рис. 2.3).

Цільова підсистема встановлює цілі та задачі податкового менеджменту на основі підвищення якості його основних елементів [46].

Забезпечуюча підсистема призначена здійснювати методичне, інформаційне, нормативно-правове забезпечення процесу податкового менеджменту [46].

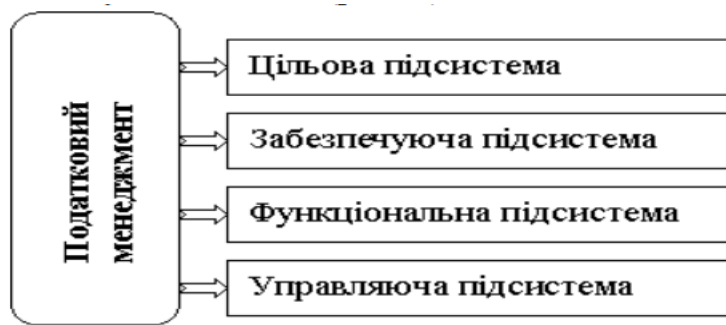


Рис. 2.3. Процес податкового менеджменту суб'єкта господарювання

Джерело: [46]

Функціональна підсистема – функції процесу управління та порядок його здійснення (запровадження податкового планування, розробка податкової стратегії підприємства, визначення напрямів облікової політики, визначення принципів податкового обліку та контролю) [46].

Управляюча підсистема визначає учасників процесу податкового менеджменту та їх обов'язки [46].

Тому, метою податкового менеджменту є розробка та реалізація податкової стратегії, яка дозволяє дієво поєднувати адекватний рівень податкового навантаження та максимально досягнуті результати підприємства [54].

Основними функціями реалізації податкового менеджменту є: податкове планування, розробка способів і методів ведення бухгалтерського, податкового обліку, контроль за правильністю та достовірністю податкових розрахунків, зниження податкових ризиків, оцінка ефективності принципів та способів податкового планування (рис. 2.4) [46].



Рис. 2.4. Цикл податкового менеджменту підприємства

Джерело: [46]

Отже, результатом планування податкового навантаження є організація правильного та достовірного розрахунку податків, забезпечення оптимального податкового навантаження та доданої вартості відповідно до цілей та завдань організації. В цілому, цикл податкового менеджменту суб'єкта господарювання можна відобразити наступним чином [46].

Серед найважливіших критеріїв ефективності менеджменту податкового навантаження суб'єкта підприємництва є мінімізація податкових зобов'язань шляхом легального використання існуючих прогалин та протиріч у Податковому кодексі України. Суб'єкт підприємницької діяльності повністю розкриває свою облікову та звітну інформацію у податковій та фінансовій звітності. Основою належно організованого податкового менеджменту на підприємстві є максимізація доходу за рахунок мінімізації податків.

Доцільність ведення податкового менеджменту на підприємстві залежить від ваги податкового навантаження суб'єкта господарювання. Зокрема, якщо питома вага податків не перевищує 5 % загального доходу підприємства, то потреба в податковому менеджменті мінімальна. В цьому випадку контроль за правильністю та своєчасністю розрахунків з бюджетом за податками та платежами може здійснювати бухгалтер. При рівні податкового навантаження більше 10 % на підприємствах малого та середнього бізнесу доцільно мати фахівця, а на великих підприємствах – групу фахівців, орієнтованих виключно на контроль за розрахунками з бюджетом за податками та платежами.

Організація процесу податкового менеджменту передбачає визначення на підставі статуту на податкового законодавства спектру основних податків, які слід сплачувати в бюджети різних рівнів та позабюджетні фонди. Наступним етапом є складання податкової таблиці, що характеризує податкове поле суб'єкта господарювання, в якій кожний податок описується за допомогою таких показників: джерела платежу (статті видатків); бухгалтерського проведення; оподатковуваної бази; ставки податку; строків сплати; реквізитів організацій, на адресу яких робляться перерахування; пільг або особливих умов обчислення податку [46].

Після цього фахівці підприємства аналізують всі представлені законодавством пільги по кожному з податків на предмет їх можливості використовувати в підприємницькій діяльності. Далі, згідно зі статутом підприємства й на основі Цивільного кодексу, формується система договірних відносин підприємства. Для цього підбирають типові господарські операції, які виконує підприємство; передбачаються різні варіанти обліку податкових, договірних і господарських операцій та вибираються найкращі з них. Вони оформляються у вигляді блоків бухгалтерських проведенень. З оптимальних блоків складається журнал

господарських операцій, який є основою ведення бухгалтерського й податкового обліку [46].

Після цього фахівцями підприємства аналізуються всі представлені законодавством пільги по кожному з податків на предмет їх використання в підприємницькій діяльності. Далі, згідно зі статутом підприємства й на основі Цивільного кодексу, формується система договірних відносин підприємства. Для цього підбираються типові господарські операції, які виконує підприємство; передбачаються різні варіанти обліку податкових, договірних і господарських операцій та вибираються найкращі з них. Вони оформляються у вигляді блоків бухгалтерських проведення. З оптимальних блоків складається журнал господарських операцій, який є основою ведення бухгалтерського й податкового обліку.

Далі доцільно застосувати такий ланцюжок дій, послідовність яких проілюстрована на рис. 2.5.

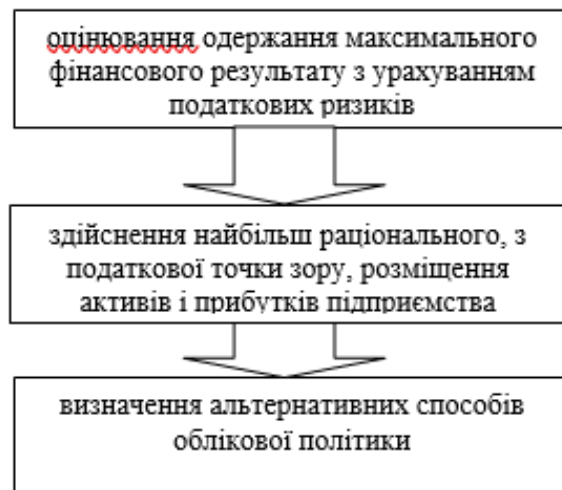


Рис. 2.5. Ланцюжок дій для визначення облікової політики у контексті оподаткування

Джерело: складено автором на основі [46]

Прийнята господарюючим суб'єктом облікова політика з метою

оподатковування застосовується послідовно рік у рік. Варіюючи обліковою методологією в дозволених законом межах, є можливість вибирати найбільш вигідний спосіб обліку. Тому визначення та належне застосування елементів облікової й податкової політики є одним із напрямків ефективного податкового управління.

На практиці податковий менеджмент включає такі складові:

організація надійного податкового обліку;

контроль над правильністю розрахунків сум податків;

мінімізація податкових платежів у легальних рамках чинного законодавства.

Основним завданням для підприємств є організація системи правильного й своєчасного застосування інструментів податкового планування, яке є інструментом податкового менеджменту. У рамках цієї системи повинні бути розроблені схеми оптимальної структури організації господарської діяльності з урахуванням вимог чинного податкового законодавства, одночасного використання наданих у рамках його дії можливостей. Тільки виконання повного спектра робіт дозволить найефективніше організувати податковий менеджмент на підприємствах.

Важливо зазначити, що в організації корпоративного податкового менеджменту виникають певні труднощі. Це пояснюється тим, що більшість податків та порядок їх адміністрування «сліпо» було перенесено з практики оподаткування інших країн, але їх адміністрування не відпрацьовано на належному рівні, що призводить до протиріч при веденні бухгалтерського та податкового обліку та ускладнює процес організації податкового менеджменту на підприємстві. З

З одного боку, головною метою підприємництва є максимізація прибутку, а з іншого – підприємство повинно затрачати багато зусиль

для досягнення, як не парадоксально, мети зменшення прибутку з метою мінімізації податкових витрат.

Під час організації податкового управління на підприємстві є необхідним постійно слідкувати за інформацією про зміни у податковому законодавстві, а також поясненнями відносно аспектів нарахування, обліку та звітності за податками. Тобто повинен існувати неперервний аналіз зовнішнього (макроекономічні показники, апдейти законодавства у сфері оподаткування, аналіз фірм-конкурентів) та внутрішнього середовищ (моніторинг поточного стану оподаткування та операційної діяльності підприємства, виявлення факторів, що мають вплив на рівень його податкового навантаження) [54].

Отже, у ході аналізу сучасних трендів розвитку податкового управління на підприємствах України стало можливим визначити основні складові-елементи системи податкового управління на підприємстві:

визначення стратегії щодо зменшення податкових зобов'язань (шляхом оптимізації чи мінімізації) для досягнення оптимального рівня оподаткування оптимізації податкового навантаження з чітко визначеним планом її реалізації та чітко окресленими кінцевими цілями підприємства;

розробка методів оптимізації податкового навантаження серед великого пулу можливих варіантів: податкових пільг, вибору місця реєстрації (його зміна), використання можливості зміни строку сплати податкових платежів, використання прогалів у законодавстві, коли одна й та ж норма може тлумачитися двома або більше способами, використання альтернативних рішень (формування облікової політики, вибір системи оподаткування, перенесення податкового тягаря на інший суб'єкт оподаткування, вибір виду відносин взаємодії із фізичними особами (у якості найманих працівників або контрагентів), вибір

структури видів господарської діяльності, визначення оптимальної структури капіталу та раціональний розподіл прибутків) тощо;

імплементування такої системи бухгалтерського і податкового обліку, що дозволяють отримувати об'єктивну інформацію для менеджменту податкового навантаження вчасно та повноцінно;

планування раціонального розміщення активів підприємства з точки зору прибутковості таких інвестицій, але й розмірів податкових платежів, що стягуються при отриманні доходів від такого розміщення, прийняття плану;

використання доцільних і ефективних методів розподілу непрямих витрат, що дозволяють зменшити рівень податкових платежів;

постійний аналіз на предмет використання пільг, на які має право підприємство в поточному та наступних податкових періодах;

розробка процедури контролінгу за витратами понад норм, що не враховуються в оподаткуванні.

Ефективність податкового менеджменту підприємства залежить значною мірою залежить від адекватності його організації, що вимагає, у першу чергу, визначити правильні цілі та завдання планування податкового навантаження.

На прикладі планування витрат з податку на прибуток підприємства «Делектасьон» проілюструємо взаємозалежність між організацією податкового менеджменту на підприємстві та податковими витратами на податок на прибуток підприємств.

Оскільки з 2015 року в Україні податкова звітність з податку на прибуток підприємств складається та подається суб'єктами господарювання на основі фінансової звітності, то за визначення прибутку до оподаткування першочергове значення мають облікові політики, що обирає підприємство, спираючись на відповідні стандарти. Обліковою політикою є сукупність принципів, методів й процедур, які

обираються та використовуються на підприємстві під час ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності за певними стандартами.

Також, наразі облікова політика може використовуватися як інструмент, що дозволяє регулювати фінансові потоки компанії, оскільки облікова політика є ширшою, ніж просто основа для ведення підприємством обліку бухгалтерії. Так, вона включає в себе такі складові: амортизаційна, боргова, дивідендна, податкова політика тощо, що дедалі відображаються у фінансовій звітності.

У разі використання Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) замість Національних положень (стандартів) фінансової звітності (далі – П(С)БО) під час складання пакету фінансової звітності значно ускладнюються процеси менеджменту та контролінгу. Так, МСФЗ здебільшого можуть базуватися на судженнях (оцінках) управлінців, що вимагає вищого рівня кваліфікації від персоналу, а саме вміння гнучко та швидко орієнтуватися в діючих положеннях облікової політики підприємства, знаходити їх відображення в бухгалтерських проводках, оцінювати їх адекватність та аналізувати їх вплив на фінансову звітність в цілому, і як результат – на оподатковуваний фінансовий результат, що визначено у фінансовій звітності.

Використання облікових політик в процесі планування податкового навантаження має сенс розглядати на прикладі різних підходів в практиці оптимізації оподаткування підприємства до нарахування амортизаційних відрахувань. В умовах, коли практично відсутні джерела довгострокового фінансування, відрахування амортизації стають чи не єдиним джерелом маніпуляцій із розміром прибутку до оподаткування фінансової стабільності, а як наслідок – основою податкового планування та фінансової безпеки підприємства.

Згідно зі статтею 145.1.2. ПКУ нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в пункті 145.1 [47].

Дане обмеження пояснюється тим, щоб підприємства не мали змоги встановити занадто короткі строки експлуатації для певних необоротних активів та не амортизували їх вартість швидше, ніж це передбачає строк їх корисного використання. Це не пішло б на користь бюджету, адже позначилось би на розмірі прибутку до оподаткування. У той же час, правила **бухгалтерського обліку** не містять ніяких обмежень щодо строків корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів (далі – ОЗ). Із цієї причини щодо того чи іншого об'єкта ОЗ може знадобитись переглянути встановлений для нього раніше строк експлуатації у бік збільшення та амортизувати об'єкт для податкових цілей з урахуванням нових строків. Не зайвим буде зафіксувати такий перегляд наказом по підприємству [48].

У такому разі з'являється тимчасова податкова різниця, яка вкрай ускладнює процеси інвестування на підприємстві, оскільки майже у всіх випадках амортизація у податковому обліку менша за амортизацію, що розрахована у бухгалтерському обліку. Виникнення податкових різниць між бухгалтерської та податковою амортизацією є спровокованим такими нормативними положеннями ПКУ:

норми ПКУ, що мають директивний характер, щодо мінімальних строків корисного використання (експлуатації) об'єктів ОЗ. У наших реаліях терміни використання таких ОЗ є меншими, а тому фактичні відрахування амортизації – більшими;

здійснення переоцінки (до-/уцінка) ОЗ підприємством за встановленими правилами з відповідним збільшенням капіталу

(додаткового). Проте, згідно з ПКУ така переоцінка на вартість ОЗ у податковому обліку не може впливати.

Щоб оцінити вплив розміру податку на прибуток та амортизаційної політики на процес інвестування підприємством коштів в купівлю ОЗ, побудуємо економетричні регресійні моделі за допомогою ПП Excel на основі даних щоквартальної фінансової звітності ПАТ «Делектасьон» протягом 2018-2021 років (Додаток А).

Регресійний та кореляційний аналіз було обрано як основні статистичні методи дослідження, оскільки вони є найпоширенішими та способами проаналізувати залежність між змінними.

Спочатку будуємо регресійну модель залежності витрат на придбання ОЗ від обсягу витрат на амортизацію, результати якої наведено на рис. 2.6.

Перед тим, як робити висновки щодо результатів аналізу регресійної моделі, слід зазначити, що модель є адекватною, оскільки значення є меншим за 0,05, що є свідченням адекватності моделі та значущості регресії взагалі. P-values є меншими за 0,05, тому коефіцієнт регресії вважається значущим.

Коефіцієнт детермінації (R-squared) міра залежності варіації залежної змінної від варіації незалежних змінних. Іншими словами, чисельно показує, яка частина варіації залежної змінної пояснена моделлю.

Вказує, наскільки отримані спостереження підтверджують модель. У цій моделі він рівний 98,8% та вказує на те, що присутній досить сильний зв'язок між показниками. Інакше кажучи, зміна розміру інвестицій в необоротні активи пояснюється зміною розміру амортизації на 98,8%, а на 1,2% – від інших факторів.

SUMMARY OUTPUT								
<i>Regression Statistics</i>								
Multiple R	0.9939							
R Square	0.9879							
Adjusted R Square	0.9873							
Standard Error	10916.5089							
Observations	20							
<i>ANOVA</i>								
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Significance F</i>			
Regression	1	175,478,693,677	175,478,693,677	1,472.51	0.00			
Residual	18	2,145,063,010	119,170,167					
Total	19	177,623,756,687						
	<i>Coefficients</i>	<i>Standard Error</i>	<i>t Stat</i>	<i>P-value</i>	<i>Lower 95%</i>	<i>Upper 95%</i>	<i>Lower 95.0%</i>	<i>Upper 95.0%</i>
Intercept	(91,572)	12,271	(7.46)	0.00	(117,353)	(65,792)	(117,353)	(65,792)
Depr	0.96	0.02	38.37	0.00	0.91	1.01	0.91	1.01
Investments= -91,572+0.96*Depreciation								

Рис. 2.6. Регресійний аналіз залежності витрат на придбання необоротних активів від обсягу витрат на амортизацію ПАТ «Делектасьон»

Джерело: Фінансова звітність підприємства ПАТ «Делектасьон»

З рівняння регресії випливає, що при зміні витрат на амортизацію на 1 тис. грн обсяги інвестицій в основні засоби зростають на 0,96 тис. грн.

По-друге, будемо регресійний аналіз залежності обсягів інвестицій в необоротні активи від обсягу сплаченого податку на прибуток підприємств (рис. 2.7).

SUMMARY OUTPUT								
<i>Regression Statistics</i>								
Multiple R	0.3135							
R Square	0.0983							
Adjusted R Square	0.0482							
Standard Error	94330.8852							
Observations	20							
<i>ANOVA</i>								
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Significance F</i>			
Regression	1	17,454,070,337	17,454,070,337	1.96	0.18			
Residual	18	160,169,686,350	8,898,315,908					
Total	19	177,623,756,687						
	<i>Coefficients</i>	<i>Standard Error</i>	<i>t Stat</i>	<i>P-value</i>	<i>Lower 95%</i>	<i>Upper 95%</i>	<i>Lower 95.0%</i>	<i>Upper 95.0%</i>
Intercept	223,462	106,661	2.10	0.05	(625)	447,549	(625)	447,549
Tax	0.33	0.24	1.40	0.18	(0.17)	0.83	(0.17)	0.83
Investments= 223,462+0.33*Tax								

Рис. 2.7. Регресійний аналіз залежності обсягів інвестицій в необоротні активи від сплаченого податку на прибуток ПАТ «Делектасьон»

Джерело: Фінансова звітність підприємства ПАТ «Делектасьон»

Ця модель є неадекватною (Significance F є більшим за 0,05) та коефіцієнти є незначущими (p-values є більшими за 0,05). Коефіцієнт детермінації дорівнює 9,83%, що вказує на відсутність навіть слабкої сили зв'язку між змінними, оскільки зміна розміру інвестицій в необоротні активи пояснюється зміною розміру сплаченого податку на прибуток тільки на 9,8%, а на 90,2% – від інших факторів.

З цього випливає, що розмір сплаченого податку на прибуток ПАТ «Делектасьон» не впливає на інвестиційну діяльність підприємства.

По-третє, побудуємо регресійний аналіз залежності обсягів інвестицій в необоротні активи від довгострокових кредитів банків (рис. 2.8).

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Multiple R	0.6145							
R Square	0.3777							
Adjusted R Square	0.3431							
Standard Error	78365.6314							
Observations	20							
ANOVA								
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Significance F</i>			
Regression	1	67,082,657,459	67,082,657,459	10.92	0.00			
Residual	18	110,541,099,228	6,141,172,179					
Total	19	177,623,756,687						
	<i>Coefficients</i>	<i>Standard Error</i>	<i>t Stat</i>	<i>P-value</i>	<i>Lower 95%</i>	<i>Upper 95%</i>	<i>Lower 95.0%</i>	<i>Upper 95.0%</i>
Intercept	261,390	37,214	7.02	0.00	183,207	339,573	183,207	339,573
Loans	0.43	0.13	3.31	0.00	0.16	0.70	0.16	0.70
Investments= 261,390+0.43*Loans								

Рис. 2.8. Регресійний аналіз залежності обсягів інвестицій в необоротні активи від довгострокових кредитів банків ПАТ «Делектасьон»

Джерело: Фінансова звітність підприємства ПАТ «Делектасьон»

Побудована модель є адекватною (Significance F є меншим за 0,05) та коефіцієнти є значущими (p-values є меншими за 0,05). Коефіцієнт детермінації становить 37,8%, що вказує на помірну силу зв'язку між змінними.

З рівняння регресії випливає, що при зміні розміру довгострокових кредитів банків 1 тис. грн обсяги інвестицій в основні засоби зростають на 0,43 тис. грн.

По-четверте, побудуємо регресійну модель залежності обсягів інвестицій в необоротні активи від чистого прибутку підприємства (рис. 2.9).

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Multiple R	0.2938							
R Square	0.0863							
Adjusted R Square	0.0356							
Standard Error	94952.4158							
Observations	20							
ANOVA								
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Significance F</i>			
Regression	1	15,336,453,737	15,336,453,737	1.70	0.21			
Residual	18	162,287,302,949	9,015,961,275					
Total	19	177,623,756,687						
	<i>Coefficients</i>	<i>Standard Error</i>	<i>t Stat</i>	<i>P-value</i>	<i>Lower 95%</i>	<i>Upper 95%</i>	<i>Lower 95.0%</i>	<i>Upper 95.0%</i>
Intercept	237,987	103,342	2.30	0.03	20,873	455,102	20,873	455,102
Net Inc	0.07	0.05	1.30	0.21	(0.04)	0.17	(0.04)	0.17
Investments= 237,987+0.07*Net_Income								

Рис. 2.9. Регресійна модель залежності обсягів інвестицій в необоротні активи від чистого прибутку ПАТ «Делектасьон»

Джерело: Фінансова звітність підприємства ПАТ «Делектасьон»

Дана модель є також неадекватною (Significance F є меншим за 0,05) та коефіцієнт при змінній чистого прибутку Net Inc є незначущим (p-value є більшим за 0,05). Коефіцієнт детермінації становить 8,63%, що вказує на відсутність навіть слабкої сили зв'язку між змінною розміру інвестицій в необоротні активи та обсягами чистого прибутку.

Тому, з наданих розрахунків випливає висновок, що розмір чистого прибутку ПАТ «Делектасьон» не впливає на інвестиційну діяльність підприємства.

Розрахунок різниці недоотримання чистого прибутку ПАТ «Делектасьон», що виникло у зв'язку з податковими різницями наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Розрахунок недоотримання чистого прибутку ПАТ «Делектасьон» у зв'язку з податковими різницями

Рік	Прибуток до оподаткування, тис. грн.	Чистий прибуток, тис. грн.		Різниця, тис. грн.
		Податковий облік	Фінансовий облік	
2017	10,324,156	8,451,353	10,006,360	466,502
2018	11,280,646	9,152,643	10,935,452	534,843
2019	8,196,377	6,520,163	8,408,852	566,607
2020	8,449,864	6,740,850	8,688,043	584,158
2021	10,592,430	8,564,297	11,016,895	735,779

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності підприємства ПАТ «Делектасьон»

Упродовж періоду з 2017 до 2021 року включно ПАТ «Делектасьон» не отримало 2888 млн грн через необхідність коригування свого прибутку до оподаткування на тимчасові податкові різниці. За рахунок 2888 млн грн підприємство мало б змогу купити основних засобів приблизно на 431 млн грн.

У ході аналізу результатів регресійних моделей стало можливим зробити такий висновки:

амортизаційні відрахування стають основною складовою формування капіталу в умовах стану, коли економіка не є стабільною, не достатньо розвинутий ринок довгострокових займів й обмежені операції з чистими капітальними вкладеннями. Більш того, за реінвестування амортизації забезпечується тенденція її зросту у наступних періодах, що

є тригером для підприємства до використання їх з метою відтворення капіталу. У світі наразі близько 55% інвестицій в основний капітал здійснюється за рахунок амортизаційних відрахувань.

З метою використання амортизаційної політики як частини податкового менеджменту для стимулювання капіталовкладень, потрібно, щоб податкова амортизація перевищувала або дорівнювала бухгалтерській та щоб амортизація використовувалася виключно з метою. Отже, суб'єктам господарювання під час формування облікових політик рекомендується мати на увазі закономірності, що було описано раніше, що стане поштовхом для отримання ними можливостей для фінансування, а як наслідок – забезпечення фінансової безпеки.

Отже, як було відмічено раніше, задля налаштування оптимального процесу податкового планування є необхідність дотримуватись таких дій:

визначити основні цілі;

проаналізувати існуючі проблеми та постановити відповідні задачі;

визначити головні методи та інструменти, які підприємство має право та буде використовувати;

створити схему оподаткування;

здійснювати господарську діяльність, відповідний бухгалтерський та податковий облік відповідно до розробленої схеми.

Оскільки існує потреба одночасно ефективно, проте без порушення чинного законодавства оптимізувати податкове управління, можна виділити першочергові та головні принципи планування оподаткування:

- дотримання вимог чинного законодавства при здійсненні податкового планування;

- зниження сукупних податкових зобов'язань підприємства в результаті застосування інструментів податкового планування;

- використання можливостей, наданих законодавством, і інструментів, доступних для конкретної компанії, які забезпечують досягнення податкової економії в більшому розмірі, ніж витрати, пов'язані з їх застосуванням;
- розгляд кількох альтернативних варіантів податкового планування з виділенням найбільш оптимального з них стосовно конкретної організації;
- своєчасне коригування звітності з метою обліку в найкоротші терміни внесених до чинного законодавства змін;
- зрозумілість і економічна обґрунтованість схеми як в цілому, так і всіх без винятку її складових частин [49].

З метою уникнення нелегальних інструментів оптимізації оподаткування на підприємстві в Україні передбачається право у платника податків отримати отримання роз'яснень від державних органів (офіційного розуміння окремих положень законодавства з питань оподаткування уповноваженими на це контролюючими органами з метою обґрунтування їх).

Платники податків мають право одержувати письмові роз'яснення (інформацію) з питань застосування законодавства про податки і збори, при цьому платник податків має право на свій розсуд скористатися або не скористатися отриманим від податкового органу роз'ясненням, тобто дане роз'яснення не є для платника податків обов'язковим.

РОЗДІЛ III. ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ В УПРАВЛІННІ ФІНАНСАМИ ПІДПРИЄМСТВА В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми та тенденції функціонування оподаткування суб'єктів підприємництва України

Незважаючи на розпочаті реформи, податкова система України недосконала і має проблеми, які потребують негайного вирішення. Стягування податків в Україні є достатньо високим і гальмує розвиток економіки [54].

Серед властивостей вдалої податкової системи оподаткування суб'єктів підприємництва можна визначити такі властивості: економічна ефективність, адміністративна простота, гнучкість, політична відповідальність і справедливість. Отже, спробуємо виміряти ці показники для податкової системи України.

1. Економічна ефективність, а саме такий стан системи оподаткування, коли податки забезпечують державний і місцеві бюджети достатніми для виконання державою її функцій коштами. Прикладом досягнення економічної ефективності без покладання на населення та/чи підприємства надмірного податкового тягара є Велика Британія, в якій загальна податкова ставка сягає 31%. Економічна неефективність системи оподаткування в Україні демонструють такі моменти: критична ситуація з ПФУ, вкрай низький рівень заробітних плат та затримка їх виплат працівникам бюджетних установ.

2. Адміністративна простота. Зручність та простота податкових систем світу щорічно аналізується PwC Worldwide Tax Summaries, а рейтингу Світовий банк складає рейтинг «Легкість ведення бізнесу», в якому, як було визначено раніше, Україна посіла 64 місце серед 190 країн

світу. В Україні цей показник є значно вищим за аналогічні показники держав Європи, що визначає нашу податкову систему як доволі складну і незручну.

3. Адміністративна гнучкість є характеристикою здатності системи оподаткування швидко та вміло адаптуватися до економічних, політичних обставин тощо. Проте необхідно мати на увазі, що гнучкість має сенс лише у разі, якщо є повноцінний комплекс, що включає інші критерії та балансує із стабільністю. Постійні зміни (безсистемні) до Податкового кодексу України, можливо, й свідчать про гнучкість системи оподаткування України, проте вочевидь не можуть рахуватися як її сильні сторони. Натомість, дійсно позитивним показником податкової системи України в межах цього критерію є значна її діджиталізація.

4. Під показником політичної відповідальності розуміється, що система оподаткування може бути ефективною лише за умов, коли в державі існує політична стабільність та довіра населення до її дій представників влади.

Наразі, рівень довіри українського народу до державних інституцій та влади загалом є вкрай низьким, що є певним сигналом суттєвих проблем у системі оподаткування України.

5. Під характеристикою справедливості системи оподаткування мається на увазі такий стан речей, коли податок, що сплачується платниками, відповідає «привілеям», вигодам, які вони можуть отримати від послуг держави, у той час як другий розповсюджений в науковій літературі підхід виходить з того, що для досягнення справедливості оподаткування кожен суб'єкт оподаткування повинен вносити свою частку в залежності від платоспроможності. Зважаючи на логічність обох тез, і в той же час їхню суперечливість по відношенню одне до одної, вважатимемо, що ідеальна справедлива система оподаткування має суміщати в собі обидва підходи, у тій пропорції, що найбільше підходить

для держави та її населення/підприємств. Несправедливість вітчизняної податкової системи є серйозною проблемою для держави, можемо вказати, що її наочною ілюстрацією є практично повна відсутність диференційованості податкових ставок та закрита і необґрунтована система податкових пільг.

Отже, незважаючи на позитивні зміни останнього десятиріччя податкову систему України все ще не можна назвати ефективною [53]. Проблеми стосуються її економічної та соціальної ефективності, справедливості, політичної відповідальності, її механізмів, інструментів та змісту.

Незважаючи на доволі високу загальну ставку оподаткування соціальне забезпечення залишається неефективним. Ця проблема частково є наслідком двох інших проблем: високого відсотку тіньової економіки в більшості сфер життєдіяльності та прогалин і недосконалостей в законодавстві, що дають широкі можливості для ухилення від сплати податків. Законослухняні платники податків сплачують більше і не отримують якісного соціального забезпечення. Незаконослухняні (в податкових питаннях) – натомість в багатьох випадках не отримують покарання і не мають суттєвих стимулів для шкодування про це.

Метою жодної податкової реформи повинно стати досягнення такої податкової системи, яку легко зрозуміти, з якою легко працювати і від якої складно ухилитися. Українська податкова система також однозначно потребує приведення до такого стану. Постійні хаотичні зміни і суперечності в податковому законодавстві ускладнюють як процес розуміння, так і процес сплати податків: хоча будь-які зміни до системи оподаткування та зборів мають набувати чинності через півроку після їх оприлюднення, цей принцип постійно порушується і майже кожного року бізнес отримує оновлений Податковий кодекс. Тенденція реформування

податкового законодавства безперечно є позитивною з позиції майбутнього, але власне процес впровадження змін однозначно має бути переглянутий. Складність схем ухилення від податків також не є сильною стороною податкової системи України: так, тіньовий ринок праці у 2020 році спричинив втрати державного бюджету у розмірі 110-150 млрд грн за рік, що стало найбільшим показником серед усіх схем мінімізації сплати податків (контрабанда, порушення митних правил тощо). Тіньовий сектор є породженням не лише неефективного податкового контролю, а й індикатором проблем податкового законодавства.

Детальніше зупинимося на окремих недосконалостях податків і зборів, що є головними джерелами наповнення бюджету за оподаткування суб'єктів підприємництва:

1. Податок на додану вартість імпортованих та вітчизняних товарів складає близько половини податкових надходжень у бюджет країни. Ставка податку на додану вартість (ПДВ) становить 20%, нульовий відсоток застосовується для експорту товарів з України у митному режимі, на окремі групи товарів (фармацевтика, імпортовані окремих видів сільськогосподарської продукції тощо) діє знижена ставка ПДВ. Процес сплати ПДВ є складним, довгим і незручним, тому у випадку диференціації ставок необхідним є одночасне спрощення адміністративних процедур.

2. Податок на прибуток підприємств. Основна ставка податку на прибуток підприємств складає 18%, ставки диверсифіковано лише за декількома окремими видами діяльності: страхування, лотереї, азартні ігри. При цьому така диверсифікація (наприклад, спроби частково заповнити прогалини в податкових надходженнях шляхом пониженого оподаткування азартних ігор, ставка на які виходить меншою, ніж на товари першої необхідності) викликає в експертному середовищі дискусії. Ще одна проблема – правові колізії, які погіршують

недосконалості правової системи. Так, наприклад, понятійний апарат Податкового кодексу залишається неузгодженим з ЗУ «Про азартні ігри», що спричиняє дебати щодо виникнення в організаторів азартних ігор податкового обов'язку як такого.

Таким чином, можемо стверджувати, що на сьогоднішньому етапі існування податкова система України має значні проблеми. Можемо підсумувати, що в останні роки безперестанно триває реформування податкової системи України. Впроваджені зміни є здебільшого обґрунтованими, проте, водночас, безсистемними, що знижує їхню ефективність: виникають правові колізії та великі незручності для платників податків, залишаються можливості для ухилення від сплати податку, задекларовані цілі не досягаються або досягаються не повною мірою. Часта зміна стратегічних курсів у податкових питаннях призводить до нестабільності податкової системи та також знижує ефективність реформ.

Важливим завданням є оптимізація податкового навантаження як зміцнення фінансової безпеки підприємств. Необхідно віднайти рівновагу між тягарем і вигодами оподаткування, між примусом і свідомим вибором сплати податків та зборів, тобто забезпечити баланс потреб і можливостей держави і промисловості, публічними і приватними інтересами [54].

Отже, скорочення податкового навантаження може забезпечити підвищення ділової активності, що у свою чергу може сприяти зростанню обсягів податкових надходжень до бюджетів. Такі зміни виведуть економіку України з тіні, разом з цим створиться привабливий інвестиційний клімат для інвесторів, при якому не ми будемо чекати інвестицій, а іноземні інвестори пропонуватимуть кошти у вигляді вкладів у нашу економіку. Зниження податкового навантаження можна досягти такими шляхами: зменшення податкових ставок та збільшення

податкових пільг для суб'єктів господарювання; зменшення видатків бюджету та державних соціальних фондів; створення сприятливого інвестиційного клімату. Це збільшить кількість інвестицій у діяльність суб'єктів господарювання, а отже збільшаться масштаби діяльності, збільшаться доходи підприємств. Зростання доходів, у свою чергу, призведе до збільшення ВВП і зменшення податкового навантаження [54].

Для кращого податкового надходження до бюджету України держава повинна не збільшувати ставки податків, адже таким чином вона буде спонукати підприємців до ухилення від сплати податків. Держава повинна збільшити податкові пільги для суб'єктів господарювання, як наслідок це буде залучати українських підприємців до сплати податків. В нашій країні податкове надходження до бюджету повинно залежати не від високих ставок податків, а від кількості осіб, які сплачують податки.

Перспективним напрямом подальших досліджень є гармонізація податкової політики в Україні відповідно до норм ЄС, адже Україна обрала шлях до євроінтеграції, що в перспективі має бути однією з детермінант зміцнення фінансової безпеки вітчизняних підприємств [54].

3.2. Напрями оптимізації податкового навантаження суб'єкта господарювання в управлінні фінансами суб'єкта підприємництва України

Податкова оптимізація являє собою зниження податкових зобов'язань з метою оптимізації рівня податкового навантаження суб'єкта господарювання за умови, що податкові ризики не збільшуються; здійснюється шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податків [16].

Метою цих дій є здійснення ефективного оподаткування, для цього

проводяться такі дії [16, 54]:

1. Постановка мети щодо ефективного/оптимального оподаткування на підприємстві.

2. Аналіз зовнішнього (показники макроекономіки, законодавство у сфері оподаткування та фірми-конкуренти) та внутрішнього середовищ (поточний стан оподаткування та господарської діяльності підприємства, виявлення факторів, що мають вплив на рівень податкового навантаження).

3. Формування стратегії щодо зменшення податкових зобов'язань (оптимізація / мінімізація) для досягнення оптимального рівня оподаткування. Даний етап потребує комплексного підходу, тому необхідно враховувати норми податкового, господарського та іншого права, шукати легальні схеми не тільки зменшення платежів, а й імплементувати організаційно-адміністративні заходи. Зростання економічної ефективності реалізується шляхом зниження матеріальних та трудових витрат на ведення обліку, виявлення помилок у податковому обліку, підвищення кваліфікації працівників щодо оподаткування. Оптимізація здійснюється за певним податком або для діяльності фірми загалом.

Стратегія оптимізації податкового навантаження вирішує низку завдань, зокрема:

забезпечення сталого розвитку й фінансової безпеки у короткостроковій та довгостроковій перспективі;

отримання додаткових конкурентних переваг ;

формування іміджу добропорядного платника податків, що сигналізує про надійність контрагентам.

Класифікація методів податкової оптимізації наведена у табл. 3.1.

4. Прогнозування економічних показників та наслідків імплементатії плану, абсолютних показників податкових

надходжень/видатків, потенційних фінансових та податкових ризиків, здійснення оцінки впливу різних факторів на діяльність підприємства. Процес планування обсягу податкових платежів у майбутньому виконується окремо для податків і зборів, що залежать від фонду заробітної плати та від реалізованої продукції, окремо здійснюється прогноз майбутнього прибутку та суми платежів загалом.

5. Розробка плану дій та його прийняття. На цьому етапі також обираються критерії оцінки ефективності здійснення плану (стабільність, конкурентоспроможність, пожвавлення господарської, інвестиційної та фінансової діяльності). Ефективно розроблений план оподаткування дає змогу досягти таких цілей: зменшення суми сплачуваних податків; оптимізація використання фінансових ресурсів; уникнення штрафів; максимізація прибутку після оподаткування для реінвестування та інші. При запровадженні плану необхідно враховувати витрати на його запровадження, їх співвідношення з вигодами, а також можливі негативні економічні наслідки.

Податкове планування передбачає розробку квартальних/річних бюджетів з оподатковуваними базами, які забезпечують реалізацію стратегії; розробку тактики податкового плану для виконання бюджетів; визначення напрямків реалізації заходів річного плану; контроль за реалізацією заходів за планом.

6. Реалізація, моніторинг та контроль за здійсненням стратегії.

Під час розробки стратегій оптимізації оподаткування є необхідним врахування різноманітних факторів, суб'єктивних характеристик, що неможливо формалізувати. Задачі, які необхідно вирішувати на підприємстві у сфері оподаткування, є нестабільними, необхідно враховувати якісну інформацію про процеси, що ускладнює їх формалізацію та робить недоцільним використання традиційних методів моделювання.

Класифікація методів податкової оптимізації

Групи методів	Методи податкової оптимізації	Форми та шляхи реалізації методів податкової оптимізації
Податкові пільги	Використання податкових пільг	зменшення податкових ставок: ведення окремого обліку реалізації товарів, що оподатковуються за різними ставками; використання пільг та податкових відрахувань: використання передбачених законодавством пільг, зміна діяльності для використання пільг та преференцій
	Вибір місця реєстрації	зміна місця реєстрації платника податків: реєстрація у закордонній або внутрішній юрисдикції з пільговою системою оподаткування
	Використання зміни терміну сплати податк. платежів	зміна порядку та термінів сплати податків: зміна договірних умов, створення та використання резервів, зміна строків сплати податків
Прогалини законодавства	Використання різного тлумачення норм законодавства в різних нормативних документах	Відсутність у податковому законодавстві норми, яка регламентує певні елементи сплати податку; подвійне тлумачення норм податкового законодавства; неузгодженість певної норми податкового законодавства з іншими законодавчими актами (кодексами, законами тощо)
Альтернативні рішення	Використання облікової політики	формування облікової політики щодо: амортизаційних відрахувань, виокремлення основних засобів з-поміж інших споріднених видів активів, терміну корисного використання необоротних активів, обліку витрат на утримання ОС та ремонт, списання запасів, розподіл транспортно-заготівельних витрат, формування резервів, метод визначення ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами, оцінки незавершеного виробництва, розподілу загальновиробничих витрат

Продовження таблиці 3.1.

Альтернативні рішення	Вибір системи оподаткування	використання спеціального податкового режиму: спрощена система оподаткування, обліку та звітності
	Делегування податків	Перенесення об'єкта оподаткування іншому суб'єкту оподаткування – структурі-«сателіту»
	Вибір виду відносин із фізичними особами (працівниками)	Трудовий договір, цивільно-правовий договір (підприємство самостійно нараховує і сплачує усі податкові платежі і внески чи оформлення працівника як суб'єкта підприємницької діяльності, платника єдиного податку); інші господарські відносини (аутсорсинг /аутстафінг)
	Вибір структури видів діяльності	Зміна структури видів діяльності (діяльність, що підлягає ліцензуванню, пільгові види продукції)
	Визначення структури капіталу підприємства	Оптимізація співвідношення власного та залученого капіталу
	Раціонального розміщення прибутку	Виплата дивідендів, розподіл на формування статутного капіталу; розподіл на формування резервного капіталу
	Вибір структури видів продукції	Зміна структури видів продукції (частка продукції, що підлягає ліцензуванню, пільгові види продукції)

Джерело: складено автором на основі [5, 6, 17]

7. Формування звіту – аналіз ефективності реалізації плану оптимізації податкового навантаження. Звіт дозволяє визначити ефективність плану, дає змогу виявляти суттєві фактори та закономірності.

Звіт є методом, який дозволяє надалі вносити зміни та уточнення до стратегії, визначити вплив зміни певних факторів на показники діяльності підприємства. Якщо після використаних методів та способів оптимізації податкове навантаження зменшиться, то оптимізація пройшла успішно і механізм варто впроваджувати у діяльність підприємства.

Кінцевою метою визначення етапів для оптимізації процесу

оподаткування підприємства є дослідження впливу рішень менеджмента щодо вибору методів оптимізації на окремі показники діяльності підприємства та його стан загалом; визначення стратегій на короткострокову та довгострокову перспективу для зменшення податкового навантаження з урахуванням потенційних ризиків та без порушення законодавчих норм. Це обумовлює доцільність застосовувати такі методи та моделі, що враховують усю необхідну інформацію про об'єкт дослідження, гнучко адаптуються до змін, дають змогу виявляти найбільш ефективні сценарії подальшого розвитку.

ВИСНОВКИ

Отже, в процесі розкриття природи та сутності поняття «оптимізація оподаткування» в контексті фінансової безпеки підприємства, загальної характеристики взаємозв'язку ефективності податкової системи і причин, що спонукають до оптимізації податкового навантаження, аналізу світового досвіду, можемо зробити наступні висновки [54].

1. Встановлено, що оптимізація оподаткування – це механізм послаблення податкового навантаження шляхом цілеспрямованих легальних дій суб'єкта оподаткування (використання пільг, прогалин законодавства та альтернативних методів).

2. Аналіз світового досвіду доводить, що існує тісний зв'язок між показником податкового навантаження та внутрішнім валовим продуктом. У країнах, які перебувають у першій половині рейтингу Світового банку та мають вищу оцінку ефективності податкової системи, середній рівень ВВП на одну особу вищий, ніж у другій половині країн, з нижчою оцінкою ефективності податкової системи. Стягування податків в Україні є достатньо високим і гальмує розвиток економіки. Важливим завданням є оптимізація податкового навантаження. Необхідно віднайти рівновагу між тягарем і вигодами оподаткування, між примусом і свідомим вибором сплати податків та зборів, тобто забезпечити баланс потреб і можливостей держави і промисловості, публічними і приватними інтересами.

3. Встановлено, що основною причиною, яка змушує суб'єкта господарювання оптимізувати оподаткування, є надмірне податкове навантаження, що може призвести до банкрутства підприємства, або тінізації його економічної та фінансової діяльності.

4. Доведено, що скорочення податкового навантаження може забезпечити підвищення ділової активності, що у свою чергу може сприяти зростанню обсягів податкових надходжень до бюджетів. Такі зміни виведуть економіку України з тіні, разом з цим створиться привабливий інвестиційний клімат для

інвесторів, при якому не ми будемо чекати інвестицій, а іноземні інвестори пропонуватимуть кошти у вигляді вкладів у нашу економіку. Зниження податкового навантаження можна досягти такими шляхами: зменшення податкових ставок та збільшення податкових пільг для суб'єктів господарювання; зменшення видатків бюджету та державних соціальних фондів; створення сприятливого інвестиційного клімату. Це збільшить кількість інвестицій у діяльність суб'єктів господарювання, а отже збільшаться масштаби діяльності, збільшаться доходи підприємств. Зростання доходів, у свою чергу, призведе до збільшення ВВП і зменшення податкового навантаження.

5. Обґрунтовано доцільність застосовувати такі методи та моделі податкової оптимізації, що враховують усю необхідну інформацію про об'єкт дослідження, гнучко адаптуються до змін, дають змогу виявляти найбільш ефективні сценарії подальшого розвитку.

6. Запропоновано чіткі етапи оптимізації, кінцевою метою яких є дослідження впливу рішень менеджменту щодо вибору методів оптимізації на окремі показники діяльності підприємства та його стан загалом (зокрема, задля зміцнення фінансової безпеки підприємств); визначення стратегій на короткострокову та довгострокову перспективу для зменшення податкового навантаження з урахуванням потенційних ризиків та без порушення законодавчих норм.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко О. Ю., Луценко В.І. Напрями реформування інституційного забезпечення податково-бюджетної політики України в контексті децентралізації її фінансової системи // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2017. Вип. 27(2). С. 143-146
2. Воронкова О. М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2011. № 2. С. 42–52. Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znprnudps_2011_2_6.pdf.
3. Тютюнник І. В., Кобушко Я. В. Інструменти мінімізації податкового навантаження економічними суб'єктами в Україні: порівняльний аналіз та ефекти від застосування. // Економічний аналіз. Тернопіль. 2018. Том 28. №4. С. 122-130. Режим доступу : <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/1596/6565656699>
4. Податкова оптимізація чи ухилення від сплати податків? [Електронний ресурс] // Мінфін. Фінансовий портал. Режим доступу : http://minfin.com.ua/taxes/-/komenttema_optim.html.
5. Діденко А. В. Методи моделювання стратегій для податкової оптимізації [Електронний ресурс] // Електронний журнал «Ефективна економіка». – 2018. – №5. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4080>
6. Оліховський В. Я. Методи та інструменти податкового планування в системі менеджменту підприємства : дис. канд. ек. наук : 08.00.04 / Оліховський В. Я. Львів, 2018. 270 с. Режим доступу : <https://lpnu.ua/sites/default/files/2020/dissertation/1340/disolihovskyu.pdf>
7. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

8. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава: [монографія]. Київ,: Алерта, 2016. 304 с.
9. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. Київ: Знання-прес, 2004. 241 с.
10. Замасло О. Т. Податкова система України: теорія, методологія, практика: монографія. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 420 с.
11. Крупка М. І., Кміть В. М., Паславська Р. Ю., Демчишак Н. Б. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи розвитку: монографія. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 448 с.
12. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних держав : навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак ; Держ податкова служба України, Нац. ун-т ДПС України. – К. : Вид-во Кондор, 2012. – 222с.
13. Барановський О. І. Філософія безпеки: монографія: К.: УБС НБУ, 2014. Т.1. 831 с.; Т.2.715 с.
14. Барановський О.І. Основи економічної і фінансової безпеки економічних агентів: монографія. К.: УБС НБУ, 2014. 831 с.
15. Варналій З. С. Економічна та фінансова безпека України в умовах глобалізації: монографія. Київ : Знання України, 2020.
16. Варналій З.С., Стищенко Т.О. Сучасний стан використання методів оптимізації податкового навантаження підприємств в Україні // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки". 2021. № 6(50). С. 42-49. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2021-6-7378>
17. Стищенко Т. О. Оптимізація податкового навантаження підприємства: види та етапи // X Міжнародна науково-практична конференція “PRIORITY DIRECTIONS OF SCIENCE AND TECHNOLOGY DEVELOPMENT”, 13-15 червня 2021 року. Київ, Україна. С.854-861. <https://sci-conf.com.ua/x-mezhdunarodnaya-nauchno-prakticheskaya-konferentsiya-priority->

[directions-of-science-and-technology-development-13-15-iyunya-2021-goda-kiev-ukraina-arhiv/](#).

18. Ходякова О. В. Концепція реалізації ефективного податкового планування на підприємстві / О. В. Ходякова, А. С. Лук'яненко // Бізнес Інформ. - 2012. - № 3. - С. 213-218. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_3_59.

19. Федішин Н.І. Податкове планування на підприємстві / Н.І. Федішин // Світ фінансів. – 2012р. - №3. – С. 112-120.

20. Федішин Н. І. Класифікація видів ефективності податкового планування на підприємстві / Н.І. Федішин // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, (Львів, 26-28 квітня 2012р.) / – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012р. – С. 323- 234.

21. Федішин Н. І. Етапи формування податкової політики суб'єктів господарювання / Н.І. Федішин // Стан і проблеми оподаткування в умовах економічних перетворень: Матеріали XI-ої Міжнародної науково-практичної конференції (Донецьк, 23-24 листопада 2012р.) / – Донецьк, ДонНУЕТ імені Михайла Туган-Барановського, 2012р. – С. 213-217.

22. Федішин Н.І. Аналіз ефективності податкового планування на підприємстві / Н.І. Федішин, А.Г.Загородній // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної конференції (Київ, 3-4 квітня 2014р.) / – К.: КНЕУ, 2014 – С. 266-268.

23. Федішин Н. І. Організування та оцінювання ефективності податкового планування на підприємстві : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук : 08.00.04 – економіка та управління підприємствами / Наїрі Іванівна Федішин ; Національний університет "Львівська політехніка". – Львів, 2014. – 26 с.

24. Лютий І. О., Іванюк В.Е. Оподаткування доходів фізичних осіб та місцеві фінанси: суперечності й перспективи їх розв'язання // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2018. Вип. 1. С. 53-60.
25. Мельник В. М. Роль фіскального регулювання у розвитку економіки України // Перспективи розвитку фінансово-економічного простору України: зб. матер. міжнар. наук.-практ. конф., м. Вінниця. 2020. Том 1. С. 71-73
26. Писаренко Т. Оцінювання податкового навантаження на діяльність суб'єктів господарської діяльності / Тетяна Писаренко // Галицький економічний вісник. — Т. : ТНТУ, 2020. — Том 65. — № 4. — С. 114–120. — (Облік і оподаткування). Оліховська М. В. Концепція податкового планування в системі менеджменту організацій / Оліховська М. В, Оліховський В. Я. Приазовський економічний вісник. — П. : КПУ, 2018. — № 6(11). — С. 248–252.
27. Онищенко С.В. Бюджетна безпека України: сутність, загрози та шляхи забезпечення: монографія. К.: Знання України, 2017. 450 с.
28. Побута, М. В. Еволюція тіньової економіки в Україні [Текст] / Микола Володимирович Побута // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільськогонціонального економічного університету «Економічна думка», 2013. – Том 14. – No1.
29. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
30. Іванов, Ю.Б Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, С. В. Антоненко та ін. ; за заг. ред. докт. екон. наук, проф. Ю.Б.Іванова – Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. – 496 с.

31. Тильчик В. В. Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири: монографія/за заг. ред. П.В. Пашка, Л.Л. Тарангул. Ірпінь: НДЦ ПО НУДПСУ. 2015.

32. Живко, З., & Родченко, С. (2020). ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ: СУТНІСТЬ, МЕТОДИ ВИМІРЮВАННЯ ТА ОЦІНКА РІВНЯ. Економічний простір, (158), 23-27. <https://doi.org/10.32782/2224-6282/158-4>.

33. Варналій З.С., Романюк А.М. Активізація використання методів податкового планування як чинник забезпечення фінансової безпеки підприємства. // Інтернаука. Сер.: Економічні науки. 2019. № 4 (66), т. 2. С. 17

34. Варналій З. С. Інституціональна архітектура податкової системи України. Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. 2018. № 2 (197). С. 6-12.

35. Аранчій, В.І. та Мисник, Т.Г., 2013. Податкове навантаження та методологічні основи його виміру. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії: серія економічні науки, 2 (7), с. 21–27.

36. Атаменко, І.Б., 2010. Ефективність методів податкового планування [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.legalalliance.com.ua/publikacii/nalogovoe-planirovanie-i-resenie-nalogovyh-sporov>.

37. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/>

38. Доходи : Бюджет України. Ціна держави Режим доступу: <http://cost.ua/budget/revenue/>

39. Офіційний сайт Всесвітнього банку. The Enterprise Surveys (ES). Режим доступу: <https://www.enterprisesurveys.org/en/enterprisesurveys>

40. Дубовик О., Ковальчук Т. Конвергенція механізмів оподаткування доданої вартості України та Євросоюзу. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2016. № 8 (240). 192 с.

41. Гайдуцький П. Податкова реформа – виклик для України. Режим доступу: <https://dt.ua/macrolevel/podatкова-reforma-viklik-dlya-ukrayini-.html>
42. Index of Economic Freedom: report. Режим доступу: <https://www.heritage.org/>
43. Paying Taxes: The global picture. Режим доступу: <https://www.pwc.com/payingtaxes>
44. World Bank Group. Doing Business. Economy Rankings. Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/rankings>
45. Офіційний сайт компанії Boston Consulting Group. Режим доступу: <https://www.bcg.com/>
46. Гринчук Ю.С. Податковий менеджмент в системі управління підприємством [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/podatkoviy-menedzhment-v-sistemi-upravlinnya-pidpriemstvom.html>
47. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
48. Основні засоби: перехідні моменти [Електронний ресурс] // ВБ «Фактор» [сайт]. Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=18085>. – Назва з екрана.
49. Пенькна І. Сучасний стан та шляхи покращення іноземного інвестування в Україні [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/23433/1/19-20.pdf>
50. Дубовик О., Ковальчук Т. Конвергенція механізмів оподаткування доданої вартості України та Євросоюзу. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2016. № 8 (240). 192 с.
51. Крисоватий А.І., Мельник В.М., Кошук Т.В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. Економіка України. 2016. № 1. С.35-51.

52. Варналій З.С. Фінансова безпека підприємства: навч. посібник / З.С. Варналій, З.Б. Живко, Р.Р. Білик, С.В. Онищенко, М.О. Живко; за ред. З.С. Варналія. Львів: Ліга-Прес, 2018. 300 с.

53. Варналій З.С., Романюк М.В. Податкова система : підручник. К., Знання України, 2019. 567 с.

54. Стищенко Т. О. Оптимізація податкового навантаження як чинник зміцнення фінансової безпеки підприємств / II тур Всеукраїнського конкурсу студентських наукових робіт зі спеціалізації «Управління фінансово-економічною безпекою». ID файла у системі UNICHECK: 1010648005.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А

Вхідні дані для економетричних моделей

Період	Амортизація, тис. грн.	Податок на прибуток, тис. грн.	Придбання необоротних активів, тис. грн.	Довгострокові кредити банків, тис. грн.	Чистий прибуток, тис. грн.
Альтернативна назва	Depr	Tax	Investments	Loans	Net Inc
I кв. 2017	321,372	293,100	226,595	42,560	1,330,977
II кв. 2017	381,468	444,958	272,394	36,772	2,023,351
III кв. 2017	448,048	575,617	321,479	33,623	2,618,891
IV кв. 2017	404,119	544,674	300,613	31,599	2,478,134
I кв. 2018	372,695	481,855	265,569	84,022	2,182,512
II кв. 2018	438,286	569,429	316,760	135,041	2,573,811
III кв. 2018	509,715	563,466	387,260	182,945	2,539,460
IV кв. 2018	462,113	415,766	356,518	247,903	1,856,860
I кв. 2019	407,092	325,464	309,832	301,204	1,437,490
II кв. 2019	470,598	393,402	349,936	356,549	1,738,682
III кв. 2019	535,126	420,478	421,786	360,131	1,861,492
IV кв. 2019	475,873	336,004	382,581	370,642	1,482,499
I кв. 2020	411,345	308,927	310,730	367,060	1,359,618
II кв. 2020	470,598	393,402	349,936	356,549	1,745,813
III кв. 2020	535,126	420,478	421,786	360,131	1,868,695
IV кв. 2020	530,125	398,168	423,506	362,712	1,766,724
I кв. 2021	473,236	364,703	366,258	363,595	1,614,156
II кв. 2021	562,776	477,877	429,027	348,029	2,152,632
III кв. 2021	658,906	532,029	532,842	353,201	2,398,964
IV кв. 2021	757,681	532,029	652,497	359,177	2,398,545

Джерело: Фінансова звітність підприємства ПАТ «Делектасьон»