

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

**ОЛІХОВСЬКИЙ ВОЛОДИМИР ЯРОСЛАВОВИЧ**

УДК 658:005:336.22

**МЕТОДИ ТА ІНСТРУМЕНТИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ В СИСТЕМІ  
МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА**

Спеціальність 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Львів – 2018

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:** кандидат економічних наук, професор  
**ЗАГОРОДНІЙ АНАТОЛІЙ ГРИГОРОВИЧ**,  
Національний університет «Львівська політехніка»,  
професор кафедри обліку та аналізу

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**ІВАНОВ ЮРІЙ БОРИСОВИЧ**,  
Науково-дослідний центр індустріальних проблем  
розвитку НАН України, заступник директора з  
наукової роботи

кандидат економічних наук, доцент  
**РЕВА ТЕТЯНА МИХАЙЛІВНА**,  
Університет митної справи та фінансів,  
доцент кафедри грошового обігу та банківської справи

Захист відбудеться «23» листопада 2018 р. о 15:30 год. на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 35.052.03 у Національному університеті «Львівська політехніка» (79013, м. Львів, вул. С. Бандери, 12, 4-й корпус, ауд. 209а).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного університету «Львівська політехніка» (79013, м. Львів, вул. Професорська, 1).

Автореферат розісланий «18» жовтня 2018 р.

Учений секретар спеціалізованої  
вченої ради, к.е.н., доцент

Завербний А.С.

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Податки є складовими собівартості продукції, робіт (послуг), їхньої ціни чи доходів від реалізації та прибутку кожного суб'єкта господарювання. Вони займають вагоме 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.

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.

Важливі питання податкового менеджменту, управління податками та податкового планування у фінансово-господарській діяльності підприємств досліджені у роботах таких українських та зарубіжних вчених, як Акулінін Д.Ю., Акчуріна Е.В., Алексеев І.В., Бечко П.К., Бланк І.О., Бризгалін А.В., Веткин А.С., Вікторова Н.Г., Вилкова Є.С., Вишневский В.П., Горб В.А., Грицюк Н.О., Гусєва Т.А., Дадашев А.З., Євстигнєєв Є.М., Євченко Н.Г., Єсенєєв М.М., Єріс Л.М., Желізняк Р.Й., Жерліцин Д.М., Замасло О.Т., Зенкова М.В., Злобина Л.А., Іванов Ю.Б., Кеменяш І.Г., Кізима А.Я., Козенкова Т.А., Крисоватий А.І., Кудріна О.Ю., Кузьмін О.Є., Лемішовська О.С., Лиса Н.В., Луцик А.І., Мельник О.Г., Петросянц К.В., Півняк Ю.В., Підлужний М.П., Ползікова Г.В., Рєва Т.М., Рябцев А.В., Сердюк О.М., Скворцов І.Б., Сухарева Л.О., Тимошенко О.В., Тищенко О.М., Ткачик Л.П., Череп А.В., Чернякова Т.М., Чумакова О.О., Швадченко В.О., Шевчук І.В., Шкварчук Л.О., Шпак Н.О., Ярємко І.Й. та інших. Теоретичні та прикладні основи податкового планування були предметом дисертаційних досліджень Єлісеєва А.В. (2003), Глущенко Я.І., Карпової В.В., Мусієнка О.І. (2005), Галкіна І.Г., Мігунової М.І. (2006), Забаренко Ю.А. (2008), Бутенко К.В., Федішин Н.І. (2014). У працях цих науковців: обґрунтовано відмінності між податковим плануванням та плануванням податкових платежів (податковим бюджетуванням) та законні підстави оптимізації податкових платежів суб'єкта господарювання; здійснено класифікацію видів податкового планування, розглянуто його принципи, методи та організацію; розкрито інформаційне забезпечення податкового планування підприємства та ризики податкового планування; обґрунтовано показники оцінювання податкового навантаження підприємства та ефективності податкового планування.

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.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Тема дисертації відповідає науковому напрямку кафедри обліку та аналізу «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». Матеріали дисертації використані при розробленні науково-дослідних робіт кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка». Зокрема, в межах науково-дослідної теми «Організаційно-методичні засади аналізу ефективності функціонування підприємства» (номер державної реєстрації 0112U001219) розглянуто інструменти податкового планування, а саме: види резервів, порядок їх створення та використання у податковому плануванні (розділ 3 «Розвиток економічного інструментарію в системі управління підприємства», підрозділ 3.2 «Інструментарій податкового планування в системі аналізу ефективності функціонування підприємства», (акт про впровадження від 06.06.2018 р.); науково-дослідної теми «Економічний інструментарій управління розвитком підприємства» (номер державної реєстрації 0112U001222) автором розглянуто податкове навантаження на оплату праці та запропоновано шляхи його зниження, обґрунтовано метод зміни терміну сплати податкових платежів, розкрито суть технологічних карт та наведено їх класифікацію, запропоновано термін «технологічна карта податкового планування», виділено основні елементи технологічних карт податкового планування та запропоновано етапи їх побудови (розділ 2 «Методологічні аспекти економічного інструментарію управління розвитком підприємства», підрозділ 2.5 «Інструменти податкового планування в контексті сприяння економічного розвитку підприємства», (акт про впровадження від 06.06.2018 р.); науково-дослідної теми «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (номер державної реєстрації 0115U004221) автором розкрито суть концепції податкового планування та виокремлено три групи показників розрахунку економічної ефективності реалізації концепції податкового планування (акт про впровадження від 06.06.2018 р.).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційного дослідження є формулювання нових і розвиток існуючих теоретично-прикладних засад з удосконалення податкового планування на підприємстві на відповідних принципах та реалізація концепції податкового планування, що передбачає використання методів, інструментів та моделей оптимізації податкових платежів, які є базисною умовою формування наукової методології податкового планування, а також розроблення ефективного економічного механізму податкового планування.

Для досягнення поставленої мети в дисертації передбачено вирішення таких завдань:

- запропонувати та обґрунтувати концепцію податкового планування;
- розвинути спеціальні методи податкового планування та обґрунтувати інструменти їх застосовування;
- розкрити та поглибити зміст методів та інструментів податкового планування та обґрунтувати взаємозв'язок між ними;
- запропонувати використання технологічних карт у реалізації концепції податкового планування на підприємстві;
- удосконалити методичний підхід до оцінювання економічної ефективності податкового планування;
- удосконалити показник ефекту від реалізації податкового планування.

**Об'єктом дослідження** є процес податкового планування на підприємствах.

**Предметом дослідження** є теоретичні, методологічні та практичні проблеми удосконалення податкового планування суб'єктів господарювання.

**Методи дослідження.** Дисертаційну роботу виконано з використанням загальнонаукових методів дослідження об'єкта та специфічних методів економічних досліджень, зокрема: методів аналізу та синтезу для визначення сутності податкового планування, технологічних карт податкового планування (розд. 1, підр. 1.1; розд. 3, підр. 3.1); методу узагальнення для класифікації податкового планування, технологічних карт податкового планування і дослідження його принципів, методів та інструментів (розд.1, підр. 1.2, підр. 1.3; розд. 2; розд. 3, підр. 3.2); методу індукції для визначення чинників впливу на податкове навантаження на підприємство (розд.1, підр. 1.4); методу дедукції для дослідження взаємозв'язку методів та інструментів податкового планування (розд. 2); методу групування для виокремлення методів податкового планування та показників ефективності податкового планування (розд. 1, підр. 1.2; розд.3, підр. 3.3), графічного, схематичного та табличного методів для наочного представлення результату проведеного дослідження.

Дослідження здійснювалось на основі теоретичних та методичних положень вітчизняних та зарубіжних науковців у сферах податкового планування, оптимізації податкових платежів, управління податками, податкового менеджменту, податкового аудиту. Інформаційною базою дисертаційної роботи є законодавчо-нормативні акти, інструктивні та методичні документи з питань оподаткування та регулювання господарської діяльності, дані управлінської та фінансової звітності підприємств, інтернет-ресурси, матеріали періодичних видань і міжнародних оглядів, інші довідково-інформаційні джерела.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробленні практичних рекомендацій щодо запровадження та реалізації концепції податкового планування на підприємстві. У ході дослідження отримано такі основні результати, що визначають наукову новизну дисертації:

***вперше:***

– запропоновано концепцію податкового планування як систему поглядів платників податків щодо максимального використання можливостей чинного законодавства з метою оптимізації податкових платежів чи зміни терміну їх сплати, яка базується на принципах і передбачає його реалізацію через методи, інструменти та моделі податкового планування;

***удосконалено:***

– спеціальні методи податкового планування, які, на відміну від існуючих, доповнено та узагальнено у таких групах: методи, що базуються на податкових пільгах; методи, в основі яких лежить використання альтернативних податкових та інших рішень; методи, використання яких зумовлене прогалинами податкового законодавства. Обґрунтовано можливість їх застосування через інструменти податкового планування, що дає змогу ефективно реалізувати концепцію податкового планування на підприємстві;

– інструменти податкового планування, які, на відміну від інших, визначено як засоби реалізації концепції податкового планування та запропоновано етапи

їхнього розроблення. Обґрунтовано взаємозв'язок методів та інструментів податкового планування з метою його ефективної реалізації на підприємстві;

– технологічні карти, які, на відміну від інших, запропоновано використовувати для податкового планування як нормативні документи складені на певні податки, методи, інструменти та моделі податкового планування, що містять інструкції та рекомендації для послідовної та чіткої реалізації концепції податкового планування на підприємстві;

– підхід до оцінювання економічної ефективності податкового планування, який, на відміну від інших, доповнено коефіцієнтами ефективності використання методів, інструментів, моделей податкового планування, альтернативних податкових рішень, прогалин законодавства, технологічних карт податкового планування, ефективності використання технологічних карт податкового планування та запропоновано показники розрахунку економічної ефективності реалізації концепції податкового планування згрупувати у три групи: показники абсолютного та відносного зменшення податкових платежів підприємства, показники абсолютного та відносного відхилення податкового навантаження підприємства, показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства;

***дістав подальшого розвитку:***

– метод розрахунку показника ефекту від реалізації податкового планування, який, на відмінну від інших, запропоновано визначати як різницю між зміною в податкових платежах підприємства протягом звітного періоду та сумою зміни податкових платежів внаслідок зміни об'єктів оподаткування і сумою зміни податкових платежів внаслідок зміни ставок оподаткування.

**Практичне значення одержаних результатів** дослідження полягає у впровадженні на підприємствах запропонованих методичних рекомендацій щодо реалізації концепції податкового планування через методи, інструменти та моделі податкового планування, а також застосування технологічних карт та оцінювання економічної ефективності реалізації концепції податкового планування. Отримані результати дисертаційного дослідження впроваджені у діяльність: ТзОВ «Гал-Дизайн» (довідка № 09-01 від 10.09.2016 р.), ТзОВ «Аутсорсинг та бізнес-консалтинг» (довідка № 2 від 10.05.2018 р.), ТзОВ СУНП «Делім-Україна» (довідка № 7 від 22.05.2018 р.).

Результати дослідження застосовуються у навчальному процесі Національного університету «Львівська політехніка» за програмами підготовки студентів економічних спеціальностей в процесі викладання таких навчальних дисциплін, як «Податкове планування» та «Аудит оподаткування підприємств» (для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» другого (магістерського) рівня вищої освіти), «Податкова система» (для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» першого (бакалаврського) рівня вищої освіти) (довідка № 67-01-1093 від 13.06.2018 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Наукові результати, що викладені в дисертації та виносяться на захист, є результатом особистої праці здобувача. З наукових праць, що були опубліковані у співавторстві, використано лише ідеї, що належать особисто автору.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дисертації доповідались та обговорювались на наукових та науково-практичних

конференціях, зокрема: «Маркетинг та логістика в системі менеджменту» (6-8 листопада 2008 р., м. Львів); «Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України» (26 лютого 2009 р., м. Львів); «Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні» (23-24 квітня 2010 р., м. Тернопіль); «Nastoleni moderni vedy-2010» (29 září - 05 říjen 2010 r., Praha); «Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами» (17-18 березня 2011 р., м. Львів); «Сучасні проблеми економіки та менеджменту» (10-12 листопада 2011р., м. Львів) «Naukowa przestrzen Europy – 2013» (07-15 kwietnia 2013 r., Przemysl); «Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин» (16-18 травня 2013 р., м. Севастополь); «Інновації в маркетингу: теорія і практика» (17-18 травня 2013 р., м. Одеса); «Проблеми підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах ринкового середовища» (24 березня 2014 р., м. Дніпропетровськ); «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці» (3-4 квітня 2014 р., м. Київ); «Соціально-економічна інтеграція України у глобальну інноваційну економіку: досвід підприємств і регіонів» (26-27 вересня 2014 р., м. Черкаси); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (10-11 жовтня 2014 р., м. Тернопіль); «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи» (23 жовтня 2014 р., м. Кам'янець-Подільський); «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (24-25 жовтня 2014 р., м. Львів); «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств» (20 березня 2015 р., м. Львів); «Wybrane zagadnienia wspolcze snej achunkowosfl w Polsce i na Ukrainie» (21-22 maja 2015 r., Lublin); «Simpozionul științific al tinerilor cercetători» (23-24 aprilie 2015 r., Chișinău); «Теорія і практика сучасної економіки» (19 листопада 2015 р., м. Черкаси); «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств» (18 березня 2016 р., м. Львів); «Облік і оподаткування: реалії та перспективи» (29-31 березня 2016 р., м. Ірпінь); «Управління економічними процесами на макро- і мікрорівні» (14-15 квітня 2016 р., м. Львів); «Фінанси, банківництво, страхування» (22-23 вересня 2016 р., м. Львів); «Проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та оподаткування» (22-24 листопада 2016 р., м. Дніпро); «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (27-28 квітня 2017 р., м. Львів); «Управління якістю в освіті та промисловості: досвід, проблеми та перспективи» (11-12 травня 2017 р., м. Львів); «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» (31 травня - 1 червня 2018 р., м. Одеса); «Фінансовий ринок: інституції та інструменти» (3-6 червня 2018 р., м. Львів).

**Публікації.** Результати дисертації опубліковані у 38 наукових працях (1 монографії, 8 статтях у наукових фахових виданнях України, з яких 4 у виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз, 28 тез доповідей, 1 навчальному посібнику). Загальний обсяг публікацій 39,03 друк. арк., з яких особисто дисертанту належить 15,09 друк. арк.

**Обсяг і структура роботи.** Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи

викладено на 179 сторінках. Робота містить 28 таблиць, 36 рисунків, 12 додатків. Список використаних джерел складається з 295 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність дисертаційної роботи, визначено мету, основні завдання, предмет та об'єкт дослідження, охарактеризовано використані у дослідженні методи, сформульовано наукову новизну і практичне значення одержаних результатів.

У першому розділі «Теорія та прикладні аспекти реалізації концепції податкового планування на підприємствах» розкрито суть податкового планування, як чинника зменшення податкового навантаження на підприємство, запропоновано поняття «концепція податкового планування» та обґрунтовано його складові, розкрито суть інструментів податкового планування та обґрунтована послідовність етапів їх розроблення, проаналізовано податкове навантаження та сучасний стан використання методів та інструментів податкового планування на підприємствах.

Офіційні статистичні дані свідчать про значне податкове навантаження на підприємства України, яке коливається від 33,8 % до 37,3 % від ВВП (табл.1).

Таблиця 1

Показники податкового навантаження на підприємства України

Показники	Роки				
	2013	2014	2015	2016	2017
Валовий внутрішній продукт (ВВП), млрд. грн.	1454,9	1566,7	1979,5	2383,2	2982,9
Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млрд. грн.	354,0	367,5	507,6	650,8	828,2
Податок на додану вартість, млрд. грн.	128,3	139,0	178,5	235,6	313,9
Податок на доходи фізичних осіб, млрд. грн.	72,1	75,2	100,0	138,8	185,7
Податок на прибуток підприємств, млрд. грн.	55,0	40,2	39,0	60,22	73,4
Акцизний податок, млрд. грн.	36,7	45,1	70,8	101,7	121,5
Мито, млрд. грн.	13,3	12,6	40,3	20,4	24,5
Військовий збір, млрд. грн.	0	2,5	9,1	11,5	15,1
Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів, млрд. грн.	28,9	33,6	42,0	46,6	51,1
Місцеві податки і збори, млрд. грн.	7,3	8,1	27,0	42,3	53,3
Чистий прибуток (збиток) підприємств (сальдо), млрд. грн.	-22,8	-590,1	-373,5	29,7	181,7
прибуток, млрд. грн.	179,3	202,7	353,0	396,7	515,0
збиток, млрд. грн.	202,1	792,8	726,5	367,0	333,3
Частка збиткових підприємств у % до загальної кількості підприємств	35,0	34,5	26,7	27,0	27,5
Єдиний соціальний внесок, млрд. грн.	188,6	181,1	185,7	131,8	180,8
*Рівень податкового навантаження на підприємства, %	37,3	35,0	35,0	33,8	34,8

Примітка: \* розраховано дисертантом на основі статистичних даних

Найбільшу питому вагу в загальній сумі податкових надходжень до зведеного бюджету України 2017 р. складають надходження з: податку на додану вартість – 313,9 млрд. грн. (25 %), податку на доходи фізичних осіб – 185,7 млрд. грн. (22,4 %),



акцизного податку 121,5 млрд. грн. (14,67 %) та податку на прибуток – 73,4 млрд. грн. (8,86 %). У період з 2013 по 2017 рр. спостерігається велика частка збиткових підприємств від 26,7 % до 35 %, що є негативною тенденцією, саме ці підприємства попадають під ризик невчасно і в неповному обсязі проводити розрахунки з бюджетом. У таких умовах необхідним є пошук менеджментом підприємства шляхів оптимізації податкових платежів або зміни їх сплати, що дасть змогу акумулювати кошти та додатковий час для стабілізації його фінансового стану.

Суть податкового планування полягає у виборі між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності та розміщення активів підприємства задля досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому. Метою податкового планування є збільшення доходів і прибутків підприємства за рахунок оптимізації податкових платежів та зменшення податкового навантаження. В його основі лежить максимальне використання усіх законодавчо визначених податкових пільг, альтернативних податкових рішень, прогалин податкового законодавства та інших способів оптимізації податкових платежів у межах закону.

У роботі розкрито вагоме місце податкового планування в системі менеджменту підприємства. Податковий менеджмент як конкретна функція менеджменту реалізують на підприємстві як цілісний, упорядкований управлінський процес. Завдяки раціональному податковому плануванню підприємство ефективно втілює управлінські рішення у сфері сплати та оптимізації податків.

Процес податкового менеджменту на підприємстві носить циклічний характер та має здатність повторюватись, оскільки прийняті управлінські рішення знаходять своє відображення як і у функціях податкового менеджменту, так і у методах його подальшого застосування. Модель цього процесу зображено на рис. 1.

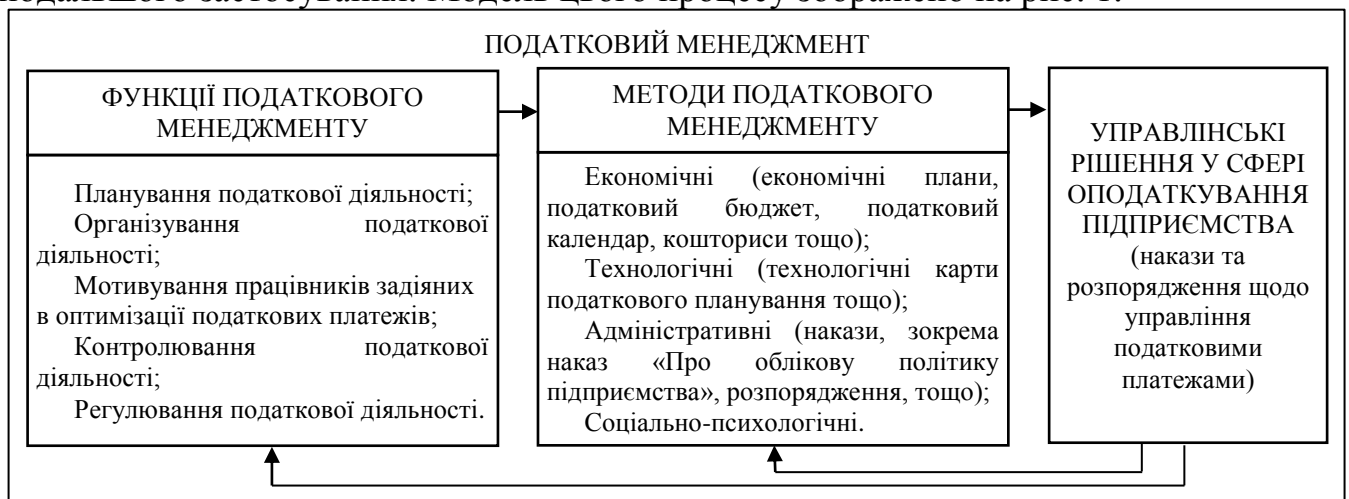


Рис. 1. Процес податкового менеджменту

*Примітка: розроблено автором*

Податкове планування розпочинається з інформаційної оцінки зовнішнього середовища підприємства, аналізу його можливостей та загроз господарської діяльності. Враховуючи інформаційне забезпечення, підприємство формує засади податкового менеджменту та втілює його завдяки обраним методам менеджменту та

відповідними до них інструментам податкового планування. Результатом цього поетапного процесу стає оптимізація сплати податкових платежів, раціонально побудована податкова політика підприємства, що позитивно впливає на ефективність діяльності суб'єкта господарювання.

Отже, податкове планування займає невід'ємне та вагоме місце у системі податкового менеджменту підприємства (див. рис. 2).

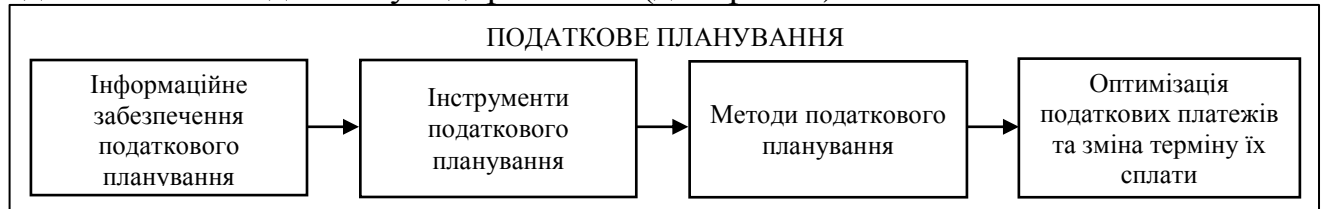


Рис. 2. Процес податкового планування

*Примітка: розроблено автором*

Концепція податкового планування – це система поглядів платників податків щодо максимального використання можливостей чинного законодавства з метою оптимізації податкових платежів чи зміни терміну їх сплати і відповідно – збільшення доходів і прибутків суб'єктів господарювання. Концепція податкового планування на підприємстві 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 сплати чи оптимізувати податкові платежі. Взаємозв'язок складових в реалізації концепції податкового планування на підприємстві наведено на рис. 3.



Рис. 3. Взаємозв'язок складових реалізації концепції податкового планування на підприємстві

*Примітка: розроблено автором*

Найважливішою складовою концепції податкового планування є його принципи – основні теоретичні положення, які визначають сутність та основу податкового планування, та їхнє теоретичне обґрунтування. На сьогодні 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. За результатами аналізу наукових джерел у роботі систематизовано та розкрито сутність основних принципів податкового планування.

Методи податкового планування розглянуто як прийоми або систему прийомів, що їх використовують для реалізації концепції податкового планування на

підприємстві. В економічній літературі з податкового планування науковцями виділено дві групи методів: загальні та спеціальні. До загальних методів податкового планування віднесено ті, які мають широку сферу застосування, і які використовують як загалом для бюджетування та планування фінансово-господарської діяльності підприємства, так і для податкового планування. До них відносять 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. Встановлено, що до спеціальних методів податкового планування належать ті, які застосовують виключно в податковому плануванні підприємства для моделювання альтернативних варіантів оподаткування. На основі аналізу наукових джерел з податкового планування запропоновано та виокремлено три групи спеціальних методів податкового планування: методи, що базуються на податкових пільгах – використання податкових пільг, вибір місця реєстрації платника податку, зміна термінів сплати податкових платежів тощо; методи, в основі яких лежить використання альтернативних податкових та інших рішень – використання елементів облікової політики, заміни (розподілу) відносин та різних систем оподаткування, делегування податків, вибір виду відносин із фізичною особою, 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 неоднакового тлумачення норм законодавства в різних нормативних документах. 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 моделей податкового планування.

Інструменти податкового планування – це засоби реалізації концепції податкового планування, до них відносять: заміну та розподіл відносин, відтермінування та розтермінування сплати податкових платежів, зміну видів діяльності та видів продукції, списання запасів, амортизаційні відрахування, розподіл транспортно-заготівельних витрат, формування резервів (резервного капіталу), вибір системи оподаткування, перенесення об'єкта оподаткування, зміну структури капіталу чи його складових тощо. В процесі реалізації податкового планування використовують широкий спектр інструментарію від норм чинного законодавства до пошуку можливих прогалин в ньому. Важливе значення при виборі таких інструментів має можливість впливу на основні елементи податку: платників податку, об'єкт оподаткування, базу оподаткування, ставки податку, порядок обчислення податку, податковий період, термін та порядок сплати податку, термін та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. У процесі розроблення інструментів податкового планування автором запропоновано такі етапи: постановка завдання, аналіз нормативних актів, огляд податкового поля підприємства та аналіз податкового навантаження підприємства, визначення напрямів оптимізації податкових платежів та допустимих інструментів податкового

планування, врахування ризиків та їхніх наслідків для підприємства у разі оптимізації податкових платежів, розрахунок планової ефективності від застосування інструментів податкового планування, вибір та впровадження інструментів податкового планування.

Групування (комбінація) інструментів податкового планування з метою оптимізації податкових платежів є моделями податкового планування, які поділяються на глобальні та локальні. До глобальних моделей податкового планування належать ті, які дають змогу без структур-сателітів оптимізувати більшість податкових платежів на тривалий період. Локальними вважають моделі, які дають змогу оптимізувати один чи два податкові платежі на обмежений час. Локальні моделі в свою чергу поділяють на динамічні та статичні.

У роботі розглянуто та узагальнено систему показників оцінювання податкового навантаження на підприємство (суми сплачених податків, коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції, частку податків у доходах, витратах, прибутку, частку податків пов'язаних з операційною, фінансовою та інвестиційною діяльностями, показники податкового навантаження доходів, витрат та прибутку), що дає змогу охарактеризувати різні аспекти впливу податкової системи на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання. Інформаційною базою для розрахунків цих показників є дані бухгалтерського (фінансового), податкового та управлінського обліку а також офіційні статистичні дані.

У другому розділі **«Використання методів та інструментів податкового планування на підприємствах»** розкрито практичну реалізацію методів та інструментів податкового планування, досліджено елементи облікової політики в податковому плануванні, розглянуто використання методу зміни термінів сплати податкових платежів, запропоновано шляхи оптимізації податкового навантаження на доходи фізичних осіб.

У дисертаційній роботі автором запропоновано взаємозв'язок між методами та інструментами податкового планування (див. табл. 2), який дає змогу відслідкувати форми та шляхи реалізації інструментів податкового планування.

Одним з основних нормативних документів підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку є наказ про облікову політику підприємства. Облікова політика підприємства відіграє важливу роль у податковому плануванні. З одного боку, її розглядають як нормативний документ, який здійснює вплив на методичну, організаційну та технологічну складову податкового планування, з іншого, як метод податкового планування, який дає змогу оптимізувати податкові платежі, перенести базу оподаткування або терміни сплати податків, використовуючи певні інструменти податкового планування.

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 або перенесення бази оподаткування на майбутні періоди.

Формуючи облікову політику необхідно враховувати те, що на податкові платежі підприємства впливає вибір методів обліку деяких об'єктів бухгалтерського обліку, до яких законодавчо-нормативними актами передбачені альтернативні варіанти. Автором виділено елементи облікової політики, які запропоновано

## Взаємозв'язок методів та інструментів податкового планування

Групи методів та інструментів	Методи податкового планування	Інструменти податкового планування	Форми та шляхи реалізації інструментів податкового планування
Податкові пільги	Використання податкових пільг	Пільгові види діяльності, види продукції, спеціальні режими оподаткування	Організаційно-правові форми суб'єктів господарювання з пільговим режимом оподаткування; пільгові види діяльності; пільгові види продукції, спеціальні режими оподаткування
	Вибір місця реєстрації	Вільні економічні зони, офшори	На території власної держави в межах ВЕЗ (СЕЗ); за кордоном, де встановлено пільги для іноземних інвестицій; за кордоном з помірною системою оподаткування; за кордоном в офшорних зонах
	Використання зміни терміну сплати податкових платежів	Відтермінування, розтермінування податкових платежів, податковий вексель	Відтермінування податкових платежів; розтермінування податкових платежів; використання податкового векселя
Альтернативні рішення	Використання облікової політики	Інструменти облікової політики	Використання інструментів облікової політики
	Використання заміни (розподілу) відносин	Заміна відносин	Заміна господарських операцій; заміна частини договору
		Розподіл відносин	Заміна частини господарських операцій; розподіл єдиного договору на декілька договорів
	Використання системи оподаткування	Вибір системи оподаткування	Загальна система оподаткування; спрощена система оподаткування.
	Делегування податків	Перенесення об'єкта оподаткування	Структурі сателіту; іншому суб'єкту оподаткування
	Вибір виду відносин із фізичними особами (працівниками)	Трудові, цивільно-правові, господарські відносини	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); господарські відносини (аутсорсинг (аутстафінг))
	Вибір структури видів діяльності	Зміна структури видів діяльності	Підлягають ліцензуванню; пільговий вид діяльності; зміна виду діяльності
	Визначення та зміни структури капіталу підприємства	Зміна структури капіталу	Оптимізація співвідношення власного та залученого капіталу
		Зміна складових структури капіталу	Нарощування власного капіталу; залучення позикового капіталу
Раціонального розміщення прибутку	Розподіл прибутку	Виплата дивідендів, скерування на формування статутного капіталу; скерування на формування резервного капіталу	
Вибір структури видів продукції	Зміна структури видів продукції	Підлягають ліцензуванню; пільгові види продукції; зміна виду продукції	
Прогалини законодавства	Використання різного тлумачення норм законодавства в різних нормативних документах	Неузгодженість окремих податкових та інших нормативних документів	Відсутність у податковому законодавстві норми, яка регламентує певні елементи сплати податку; можливість подвійного тлумачення певної норми податкового законодавства; узгодженість певної норми податкового законодавства з іншими законодавчими актами (кодексами, законами тощо)

*Примітка: запропоновано дисертантом на основі опрацювання наукових джерел з досліджуваної тематики*

використовувати як інструменти податкового планування, зокрема: амортизаційні відрахування, виокремлення основних засобів з-поміж інших споріднених видів активів, термін корисного використання необоротних активів, порядок обліку

витрат на утримання основних засобів та їхній ремонт, списання запасів, розподіл транспортно-заготівельних витрат, формування резервів (резервного капіталу), метод визначення ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами, варіант оцінки незавершеного виробництва, розподіл загальновиробничих витрат. Найбільший вплив облікова політика має на податок на прибуток, адже при обрахунку (визначенні) об'єкта оподаткування платник цього податку використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

Одним із важливих методів податкового планування є зміна терміну сплати податку чи збору, суть якого полягає у перенесенні уповноваженим органом контролю установленого терміну сплати податку (збору) на пізніший. Зміна терміну не скасовує існуючого й не створює нового обов'язку щодо сплати податку й збору. Зміна терміну сплати податку відбувається через відтермінування податкових зобов'язань, розтермінування податкових зобов'язань та податковий вексель.

Зміна терміну сплати податкових платежів, як метод податкового планування, дає змогу платникам податків попередити виникнення або нагромадження податкового боргу (податкового зобов'язання), уникнути нарахувань штрафних санкцій та пені за несвоєчасну сплату податкового боргу, включити суму нарахованих процентів за користування відтермінуванням чи розтермінуванням податкових зобов'язань (боргу) до витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, надати підприємству додатковий час для стабілізації його фінансового стану.

За сучасної системи оподаткування в Україні податкове навантаження на фонд оплати праці працівників підприємства становить 41,5%, з урахуванням податків і внесків що стягують з найманих працівників. Запропонований автором метод вибору виду відносин (трудових, цивільно-правових та господарських) із фізичною особою (працівником) полягає у встановленні тих відносин, для яких характерним є менше податкове навантаження на доходи (оплату праці). Усі нарахування і відрахування, пов'язані із заробітною платою і 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 (працівникові) може, залежно від виду відносин та документального підтвердження, зумовити різне податкове навантаження на доходи (оплату праці). Розглянувши види відносин із фізичними особами (працівниками) та їх вплив на податкове навантаження та витрати підприємства, зроблено висновок, що альтернативним варіантом для підприємства є вивід працівників за його штат з наступним оформленням їх як суб'єктів підприємницької діяльності, платників єдиного податку, які продовжують працювати на колишньому місці і виконувати свої колишні обов'язки, але вже на підставі цивільно-правового, а не трудового договору, а також використання аутсорсингу, що передбачає вивід персоналу за штат компанії – замовника і оформлення його у штат компанії – провайдера. Таким чином, підприємство залишається для звільнених осіб фактичним працедавцем, а формально вони перебувають у штаті аутсорсингового підприємства, яке платить їм зарплату, а також здійснює всі належні відрахування до бюджету.

У третьому розділі «Технологічні карти в системі інструментів податкового планування на підприємствах» розкрито суть технологічних карт як інструментів податкового планування, запропоновано процедуру розроблення ТКПП, виділено та згруповано показники розрахунку економічної ефективності податкового планування, запропоновано формули для розрахунку ефективності використання в податковому плануванні технологічних карт.

Технологічні карти відіграють важливу роль не лише у технологічних процесах, а й в інших сферах діяльності підприємств та їх використовують у різних галузях економіки та видах економічної діяльності суб'єктів господарювання. Обмеженість часу, засобів здійснення податкового планування, злягодженість та швидкість оперативного реагування на зміни зовнішнього та внутрішнього середовищ (мінливість законодавчо-нормативної бази) та донесення ідей до виконавців стали передумовою для розроблення і застосування технологічних карт в податковому плануванні.

Автором запропоновано визначення терміну «технологічна карта податкового планування», як нормативного документу складеного на певні податки, метод, інструмент чи модель оптимізації податкових платежів, що містить інструкції та рекомендації для реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Жодних нормативних документів на розроблення ТКПП сьогодні не існує. Тому підприємство не є обмеженим у виборі елементів технологічних карт. Залежно від специфіки та складності операцій елементи ТКПП можна скорочувати або доповнювати новими. Основні елементи ТКПП наведено в табл. 3.

Таблиця 3

## Характеристика основних елементів ТКПП

Елементи ТКПП	Характеристика елементів
Призначення та сфера застосування	Призначення технологічних карт, їхня мета та завдання, опис методів, інструментів, моделей податкового планування
Нормативні документи	Перелік законодавчо-нормативних актів, відповідно до яких розроблена ТКПП
Відповідальність та повноваження	Перелік виконавців, їхні обов'язки та відповідальність на певних етапах виконання операцій
Вимоги до операцій	Детальний опис та рекомендації щодо підготовки та виконання операцій
Послідовність (етапи) виконання операцій та їх опис	Послідовність етапів виконання операцій та їх детальний опис. За необхідності можна виділяти підетапи: підготовчий, основний, завершальний
Алгоритм або схема процесу	На підставі етапів та залежно від складності виконання операцій розробляють один або декілька алгоритмів (схем) процесу податкового планування
Інструменти чи необхідні ресурси для виконання операції	Перелік інструментів податкового планування, матеріально-технічного забезпечення ресурсами (зокрема матеріальними), необхідних для виконання операції з податкового планування
Часові обмеження виконання певної операції	Терміни та часові обмеження виконання операцій
Результат, який планують отримати від виконання операцій	Практичний (економічний) результат, який планують отримати від застосування методу, інструменту чи моделі податкового планування

*Примітка: розроблено дисертантом*

Для цілей податкового планування автором запропонована класифікація ТКПП за такими ознаками: тривалістю використання (короткотермінові, середньотермінові, довготермінові), структурою побудови (текстові, табличні, у вигляді схем та алгоритмів, комбіновані), деталізацією (проміжні, зведені), об'єктами податкового планування (технологічні карти на податкове планування, технологічні карти на податок, технологічні карти на метод податкового планування, технологічні карти на інструмент податкового планування, технологічні карти на моделі оптимізації),

суб'єктами податкового планування (для відділу податкового планування, для працівників підприємства), видом документації (нормативні, організаційні, змішані), формою подання інформації (типові, індивідуальні).

Користувачами ТКПП є відділ податкового планування або уповноважений фахівець податкового планування (бухгалтер, фінансовий директор, юрист тощо) та працівники, які задіяні на одному з етапів податкового планування. Розглянуто методику розроблення ТКПП на прикладі «Технологічної карти застосування зміни термінів сплати податків».

У роботі автором досліджено показники оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві. Аналіз різних методів та особливостей групування показників оцінювання ефективності реалізації податкового планування на підприємстві, дав змогу виділити три групи показників (рис. 4).



Рис.4 Система показників оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування

*Примітка: удосконалено дисертантом на основі опрацювання наукових джерел з досліджуваної тематики*

До першої групи запропоновано відносити показники абсолютного та відносного зменшення податкових платежів суб'єкта господарювання, які дають змогу побачити загальний ефект – результат реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Для оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування важливим є також порівняння показників податкового навантаження на підприємство з аналогічними показниками попередніх періодів, або зіставлення фактичних показників з плановими. Податкове навантаження характеризує частку податкових платежів підприємства у його доходах, витратах чи прибутку. Його розраховують як співвідношення суми сплачених податків, зборів та інших обов'язкових платежів з доходами, витратами, прибутком та іншими фінансовими результатами платника податків. Податкове навантаження обчислюють як для окремого податку, так і сукупно для всіх податків, які сплачує підприємство. Тому до другої групи показників віднесено показники абсолютного та відносного зменшення податкового навантаження, які дають змогу оцінити результат реалізації концепції податкового планування на підприємстві, через зміну його податкового навантаження.

Третю групу формують показники, які дають змогу розрахувати ефективність податкового планування. Ці показники поділено на дві підгрупи – загальні та часткові.



До загальних показників розрахунку ефективності податкового планування підприємства віднесено: ефект від реалізації податкового планування на підприємстві, коефіцієнт ефективності реалізації концепції податкового планування, коефіцієнт ефективності діяльності відділу з реалізації податкового планування підприємства, коефіцієнт коректності служби податкового планування. Ефект від реалізації податкового планування на підприємстві науковці пропонують шукати як різницю між податковими платежами певних періодів, хоча зміна цих платежів може бути зумовлена також внаслідок зміни об'єкту та ставки оподаткування. Зміни в податкових платежах підприємства протягом звітної періоду ( $\Delta P_{II}$ ) запропоновано розраховувати за формулою:

$$\Delta P_{II} = \Delta P_{OII} \pm \Delta P_{CII} \pm \Delta P_{III}, \quad (1)$$

де  $\Delta P_{OII}$  – сума змін податкових платежів внаслідок зміни об'єкту оподаткування за певний період (місяць або квартал або рік);  $\Delta P_{CII}$  – сума змін податкових платежів внаслідок зміни ставки оподаткування за певний період (місяць або квартал або рік);  $\Delta P_{III}$  – зміни податкових платежів суб'єкта господарювання, в наслідок реалізації концепції податкового планування на підприємстві за певний період (місяць або квартал або рік).

Сума змін податкових платежів (формули 1) внаслідок зміни об'єкту оподаткування ( $\Delta P_{OII}$ ) полягає у сумуванні змін усіх податкових платежів підприємства від змін об'єкту оподаткування та розраховується за формулою:

$$\Delta P_{OII} = \Delta P_{OII1} \pm \Delta P_{OII2} \pm \Delta P_{OIIi}, \quad (2)$$

де  $\Delta P_{OIIi}$  – зміни певного і-того податкового платежу внаслідок зміни об'єкту оподаткування за певний період, які розраховують за формулою:

$$\Delta P_{OIIi} = (O_{OII0} - O_{OII1}) \times C_{OII0}, \quad (3)$$

де  $O_{OII0}, O_{OII1}$  – об'єкт оподаткування податкового платежу в базовому та звітному (чи плановому) періоді, грн.;

Сума змін податкових платежів внаслідок зміни ставки оподаткування ( $\Delta P_{CII}$ ) полягає у сумуванні змін усіх податкових платежів підприємства внаслідок змін ставок оподаткування:

$$\Delta P_{CII} = \Delta P_{CII1} \pm \Delta P_{CII2} \pm \Delta P_{CIIi}, \quad (4)$$

де  $\Delta P_{CIIi}$  – зміни певного і-того податкового платежу внаслідок зміни ставок оподаткування за певний період, які розраховують за формулою:

$$\Delta P_{CIIi} = (C_{OII0} - C_{OII1}) \times O_{OII0}, \quad (5)$$

де  $C_{OII0}, C_{OII1}$  – ставка оподаткування податкового платежу в базовому та звітному (чи плановому) періоді, %;

Ефект від реалізації концепції податкового планування на підприємстві ( $E_{III} \equiv \Delta P_{III}$ ), який полягає у оптимізації податкових платежів, запропоновано шукати на основі формули (1):

$$E_{III} = \Delta P_{II} \pm \Delta P_{CII} \pm \Delta P_{III}. \quad (6)$$

Часткові показники ефективності податкового планування підприємства наведено у табл. 4.

Таблиця 4

## Часткові показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства

Показники	Порядок обчислення (формула)
*Коефіцієнт ефективності використання методів податкового планування ( $K_{EM}$ )	$K_{EM} = \frac{E_M}{\Pi_{\Pi}}$ де $E_M$ – сума економії податкових платежів від застосування методів податкового планування, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн.; $\Pi_{\Pi}$ – загальна сума податкових платежів підприємства за цей час, грн.
*Коефіцієнт ефективності використання інструментів податкового планування ( $K_{EI}$ )	$K_{EI} = \frac{E_I}{\Pi_{\Pi}}$ де $E_I$ – сума економії податкових платежів від застосування інструментів податкового планування, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн.
*Коефіцієнт ефективності використання моделі податкового планування ( $K_{EMO}$ )	$K_{EMO} = \frac{E_{MO}}{\Pi_{\Pi}}$ де $E_{MO}$ – сума економії податкових платежів від застосування моделі податкового планування, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн.
Коефіцієнт ефективності використання податкових пільг ( $K_{EPI}$ )	$K_{EPI} = \frac{E_{PI}}{\Pi_{\Pi}}$ де $E_{PI}$ – сума податкових пільг, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний період, грн.;
*Коефіцієнт ефективності використання альтернативних податкових рішень ( $K_{EAP}$ )	$K_{EAP} = \frac{E_{AP}}{\Pi_{\Pi}}$ де $E_{AP}$ – сума економії податків від застосування альтернативних податкових рішень, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн.;
*Коефіцієнт ефективності використання прогалин законодавства ( $K_{EIZ}$ )	$K_{EIZ} = \frac{E_{IZ}}{\Pi_{\Pi}}$ де $E_{IZ}$ – сума економії податків від застосування прогалин законодавства, які підприємство використовує згідно з чинним законодавством за певний час, грн.
*Ефективність використання ТКПП ( $E\Phi_{TKPP}$ )	$E\Phi_{TKPP} = \frac{E_{TKPP}}{B_{TKPP}}$ де $E_{TKPP}$ – ефект від застосування ТКПП; $B_{TKPP}$ – сума витрати на розроблення ТКПП за період, грн.
*Коефіцієнт ефективності використання ТКПП ( $K_{ETKPP}$ )	$K_{ETKPP} = \frac{E_{TKPP}}{\Pi_{\Pi}}$

\* показники запропоновані дисертантом

За допомогою цих показників менеджмент підприємства має змогу прийняти рішення щодо доцільності впровадження цих способів оптимізації податкових платежів та внести корективи для їхньої реалізації на підприємстві.

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення важливого науково-практичного завдання, яке полягає у розробленні концептуальних засад, науково-методичних положень та практичних рекомендацій щодо реалізації концепції податкового планування на підприємстві. На основі вивчення матеріалів та проведення досліджень зроблено такі висновки.

1. Запропоновано використовувати системний підхід до податкового планування на підприємстві, який є основою концепції податкового планування. 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. Концепція податкового планування на підприємстві базується на відповідних принципах, а її реалізують, використовуючи методи, інструменти та моделі оптимізації податкових платежів, що дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, підвищити ефективність планування податків, змінити термін чи оптимізувати податкові платежі.

2. Розвинуто спеціальні методи податкового планування, які доповнено та узагальнено у трьох групах (методи, що базуються на податкових пільгах, методи, в основі яких лежить використання альтернативних податкових та інших рішень, методи, використання яких зумовлене прогалинами податкового законодавства), обґрунтовано їх застосування через інструменти податкового планування, що дає змогу ефективно реалізувати концепцію податкового планування на підприємстві.

3. Удосконалено інструменти податкового планування, запропоновано етапи їх розроблення. Науково обґрунтовано взаємозв'язок між методами та інструментами податкового планування з метою ефективної реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

4. З метою послідовної та чіткої реалізації концепції податкового планування на підприємстві запропоновано використання ТКПП, які дають змогу забезпечити процес податкового планування внутрішніми нормативними документами, зменшити ризики при реалізації концепції податкового планування та сформулювати передумови для ефективної діяльності підрозділів, які займаються податковою оптимізацією. Наведено класифікацію ТКПП, виділено основні їх елементи, етапи побудови та для наочної ілюстрації теоретичних досліджень розглянуто методіку розроблення ТКПП на прикладі «Технологічної карти застосування зміни термінів сплати податків».

5. Обґрунтовано доцільність розділу показників оцінювання економічної ефективності податкового планування у такі групи: показники абсолютного та відносного зменшення податкових платежів підприємства, показники абсолютного та відносного відхилення податкового навантаження підприємства, показники розрахунку ефективності податкового планування підприємства. Обґрунтовано показники для оцінювання ефективності методів, інструментів, моделей податкового планування, прогалин законодавства, альтернативних варіантів оподаткування, ТКПП. Інформація, отримана в результаті оцінювання ефективності податкового планування на підприємстві, дає змогу виявити переваги чи слабкі

сторони, недоліки та проблеми, які виникають у процесі реалізації концепції податкового планування й усунути їх, оцінити доцільність заходів покращення управління податковими платежами, внести корективи у методи, інструменти, моделі й ТКПП, оцінити ефективність роботи відділу податкового планування.

6. Запропоновано показник ефекту від реалізації податкового планування розраховувати як різницю між зміною в податкових платежах підприємства протягом звітного періоду та сумою зміни податкових платежів внаслідок зміни об'єкту оподаткування та сумою зміни податкових платежів внаслідок зміни ставки оподаткування.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **1. Наукові праці, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації**

#### **1.1. Монографія**

1. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2015. Технологічні карти податкового планування В: Н. Ronka і А. Zahorodnego ред. *Wubrane zagadnienia wspolczesnej rachunkowosci w Polsce i na Ukraine*. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej. с. 263-276 (Особистий внесок автора: виділено основні елементи технологічних карт податкового планування, запропоновано їхню класифікацію).

#### **1.2. Публікації у наукових фахових виданнях України та у виданнях, які включені до міжнародних наукометричних баз даних**

2. Оліховський, В.Я., 2009. Напрями реалізації внутрішньовиробничого податкового планування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 647, с.146-151.

3. Оліховський, В.Я., 2010. Методика розрахунку сумарного податкового навантаження виробництва певного виду продукції. *Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту*. Серія: «Економіка і менеджмент», 2(8), с.95-101.

4. Оліховський, В.Я., 2012. Теоретичні аспекти податкового планування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 722, с.177-181.

5. \* Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2013. Зміна термінів сплати податків як елемент податкового планування. *Вісник Хмельницького національного університету*. Серія: «Економічні науки», 2(2), с.71-76. (Міжнародні наукометричні бази даних: Російський індекс наукового цитування, *Index Copernicus*, Академія Google) (Особистий внесок автора: розглянуто з погляду податкового планування механізм зміни термінів сплати грошових зобов'язань (податкового боргу).

6.\* Оліховський, В.Я., 2014. Шляхи оптимізації податкового навантаження на оплату праці. *Бізнес Інформ*, 6, с.218-222. (Міжнародні наукометричні бази даних: *Ulrichsweb Global Serials Directory*, *Research Papers in Economics*, Російський індекс наукового цитування, *Index Copernicus*, *Directory of Open Access Journals*, *CiteFactor*,

---

\* Видання одночасно належить до наукових видань, які включені до міжнародних наукометричних баз даних

*Academic Journals Database, Scientific Indexing Services, Advanced Science Index, Open Academic Journals Index, GetInfo, BASE, InfoBase Index, OpenAIRE, WorldCat, SUNCAT Union Catalogue, COPAC Union Catalogue, Open Access Library, J-Gate, Академія Google, Research Bible).*

7. Оліховський, В.Я., 2014. Технологічні карти та можливості їх використання у податковому плануванні. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка», Серія: «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 794, с.295-304.*

8.\* Оліховський, В.Я., 2014. Використання резервів як інструменту податкового планування. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: «Економічні науки», 7(3), с.140-144. (Міжнародні наукометричні бази даних: Index Copernicus, Академія Google)*

9.\* Olikhovskiy, V. and Zagorodniy, A., 2017. Concept of tax planning at the enterprise. *Economics, Entrepreneurship, Management, 4 (1), p.15-24. (Міжнародні наукометричні бази даних: Російський індекс наукового цитування, Index Copernicus, CrossRef) (Особистий внесок автора: розкрито суть концепції податкового планування та її складові, досліджено принципи податкового планування та розкрито зміст кожного з них, запропоновано виокремлення трьох груп спеціальних методів податкового планування, розглянуто інструменти податкового планування та обґрунтована послідовність етапів розроблення інструментів податкового планування).*

## **2.Опубліковані праці апробаційного характеру**

10 Оліховський, В.Я., 2008. Внутрішньовиробниче податкове планування в системі оптимізації податкового навантаження на підприємство. В: *Маркетинг та логістика в системі менеджменту: VII Міжнародна науково-практична конференція.* Львів, Україна, 6-8 Листопад 2008. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

11. Оліховський, В.Я., 2009. Напрями внутрішньовиробничого податкового планування. В: *Проблеми обліку, контролю та аналізу в економіці України: Наукова конференція аспірантів, пошукувачів та магістрів.* Львів, Україна, 26 Лютий 2009. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

12. Оліховський, В.Я., 2010. Вплив структури витрат на податкове навантаження підприємства. В: *Стан і перспективи розвитку обліково-аналітичної системи в Україні: Міжнародна науково-практична конференція,* Тернопіль, Україна, 23-24 Квітень 2010. Тернопіль: Крок.

13. Оліховський, В.Я., 2010. Розрахунок сумарного податкового навантаження виробництва певного виду продукції. В: *Nastoleni moderni vedy: VI mezinarodna vedecko – prakticka conference – 2010, Dil 2. Ekonomické vedy,* Praha, Česká republika, 29 Zář - 05 Říjen 2010. Praha: Publishing House «Education and Science».

14. Оліховський, В.Я., 2011. Податкове навантаження певного виду продукції. В: *Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами: II Наукова конференція аспірантів, пошукувачів та магістрів.* Львів, Україна, 17-18

---

\* Видання одночасно належить до наукових видань, які включені до міжнародних наукометричних баз даних

Березень 2011. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

15. Оліховський, В.Я., 2011. Види податкового планування. В: *Сучасні проблеми економіки та менеджменту: Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 10-12 Листопад 2011. Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка».

16. Оліховський, В.Я., 2013. Моделі поведінки платників податків. В: *Naukowa przestrzen Europy – 2013: IX Miedzynarodowa naukowa-praktyczna konferencji Ekonomiczne nauki, Przemysl, Polska, 07-15 Kwiecień 2013*. Przemysl: Nauka i studia.

17. Оліховський, В.Я., 2013. Аутсорсинг персоналу як елемент податкового планування. В: *Фінансова система України: проблеми та перспективи розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин: Міжнародна науково-практична конференція*. Севастополь, Україна, 16-18 Травень 2013. Сімферополь: ТНУ ім. В.І. Вернадського.

18. Оліховський, В.Я., 2013. Використання методу відтермінування (розтермінування) грошових зобов'язань (податкового боргу) в податковому плануванні. В: *Інновації в маркетингу: теорія і практика: Міжнародна науково-практична конференція*. Одеса Україна, 17-18 Травень 2013. Одеса: ЦЕДР.

19. Оліховський, В.Я., 2014. Податкове навантаження на оплату праці та його оптимізація. В: *Проблеми підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах ринкового середовища: III Всеукраїнська науково-практична конференція*. Дніпропетровськ, Україна, 24 Березень 2014. Дніпропетровськ: Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля.

20. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014. Використання облікової політики в податковому плануванні. В: *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці та практиці: III Міжнародна науково-практична конференція присвячена 70-річчю кафедри обліку підприємницької діяльності*. Київ, Україна, 3-4 Квітень 2014. Київ: КНЕУ. (Особистий внесок автора: розглянуто суть податкового аспекту побудови облікової політики).

21. Оліховський, В.Я., 2014. Резерв сумнівних боргів як інструмент податкового планування. В: *Соціально-економічна інтеграція України у глобальну інноваційну економіку: досвід підприємств і регіонів: Міжнародна науково-практична конференція*. Черкаси, Україна, 26-27 Вересень 2014. Черкаси: ЧДТУ.

22. Оліховський, В.Я., 2014. Визначення складу та порядку створення резерву (забезпечень) майбутніх витрат і платежів як інструмент податкового планування. В: *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: III Міжнародна науково-практична конференція*. Тернопіль, Україна, 10-11 Жовтень 2014. Тернопіль: ТНЕУ.

23. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014. Застосування технологічних карт у податковому плануванні. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи: Міжнародна науково-практична конференція*. Кам'янець-Подільський, Україна, 23 Жовтень 2014. Тернопіль: Крок. (Особистий внесок автора: розглянуто суть технологічних карт податкового планування, наведено їхню класифікацію).

24. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2014. Використання резервів у податковому плануванні. В: *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: II Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 24-25 Жовтень 2014. Львів: Видавництво Львівської політехніки. (Особистий внесок автора: розглянуто види резервів та їх застосування у податковому плануванні.).

25. Оліховський, В.Я., 2015. Методи та інструменти податкового планування. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств: Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 20 Березень 2015. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

26. Olikhovskiy, V.YA and Zagorodniy, A.G. 2015. Mapy procesów w planowaniu podatkowym. В: *Wybrane zagadnienia wspolcze snej achunkowosfl w Polsce i na Ukrainie: Miedzynarodowa konferencja naukowa*. Lublin, Polska 21-22 Maj 2015. Lublin: UMCS. (Особистий внесок автора: розглянуто застосування технологічних карт податкового планування).

27. Olihovskyi V. 2015. Instruments of tax planning. В: *Simpozionul științific al tinerilor cercetători: XIII-a Simpozionul științific al tinerilor cercetător*. Chișinău, Moldova, 23-24 Aprilie 2015. Chișinău: ASEM.

28. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2015. Суть ризиків податкового планування. В: *Теорія і практика сучасної економіки: XVI Міжнародна науково-практична конференція*. Черкаси, Україна, 19 Листопад 2015. Черкаси: ЧДТУ. (Особистий внесок автора: визначено суть ризиків податкового планування).

29. Оліховський, В.Я., 2016. Теоретичні аспекти податкової конкуренції. В: *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в системі інформаційного забезпечення підприємств: II Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 18 Березень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

30. Оліховський, В.Я., 2016. Податкова конкуренція як напрям оптимізації податкових платежів. *Облік і оподаткування: реалії та перспективи: Всеукраїнська науково-практична конференція*. Ірпінь, Україна, 29-31 Березень 2016. Ірпінь: Університет ДФС України.

31. Оліховський, В.Я., 2016. Інформаційне забезпечення податкового планування на підприємстві. В: *Управління економічними процесами на макро- і мікрорівні: проблеми та перспективи вирішення: II Міжнародна науково-практична інтернет-конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 14-15 Квітень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

32. Оліховський, В.Я., 2016. Формування інформаційної системи податкового планування на підприємстві. В: *Фінанси, банківництво, страхування: Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених*. Львів, Україна, 22-23 Вересень 2016. Львів: Видавництво Львівської політехніки.

33. Оліховський, В.Я., 2016. Особливості застосування податкового векселя у податковому плануванні. В: *Проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та оподаткування: Всеукраїнська науково-практична конференція*. Дніпро, Україна, 22-24 Листопад 2016. Дніпро: НГУ.

34. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017. Принципи податкового планування. В: *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: III Міжнародна науково-практична конференція*. Львів, Україна, 27-28 Квітень 2017. Львів: Видавництво Львівської політехніки (Особистий внесок автора: розглянуто сутність загальних та спеціальних принципів податкового планування).

35. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2017. Технологічні карти як інструмент покращення якості податкового планування суб'єктів господарювання. В: *Управління якістю в освіті та промисловості: досвід, проблеми та перспективи: III Міжнародна науково-практична конференція пам'яті професора Петра Столярчука*. Львів, Україна, 11-12 Травень 2017. Львів: Видавництво Львівської політехніки. (Особистий внесок автора: розглянуто структуру технологічних карт податкового планування та етапи їх розроблення).

36. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2018. Показники оцінювання економічної ефективності реалізації концепції податкового планування В: *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України: XII Всеукраїнська науково-практична конференція*. Одеса, Україна, 31 Травень – 1 Червень 2018. року: Одеса: Бондаренко М.О. (Особистий внесок автора: запропоновано показники оцінювання ефективності методів, інструментів, схем, технологічних карт податкового планування).

37. Оліховський, В.Я. та Загородній, А.Г., 2018. Оцінювання економічної ефективності використання технологічних карт податкового планування В: *Фінансовий ринок: інституції та інструменти: XVII Міжнародна наукова конференція*. Львів, Україна, 3-6 Червень 2018. Львів: Видавництво Львівської політехніки (Особистий внесок автора: запропоновано показники оцінювання ефективності технологічних карт податкового планування).

**3. Опублікована праця, яка додатково відображає наукові результати дисертації**

38. Оліховський, В.Я., Загородній, А.Г., Вознюк, Г.Л. та Лучишин, Л.М. 2017. *Податки. Оподаткування. Податкове планування*. Львів: ЗУКЦ.

## АНОТАЦІЯ

**Оліховський В.Я. Методи та інструменти податкового планування в системі менеджменту підприємства.** – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття науково ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). – Національний університет «Львівська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Львів, 2018.

Дисертацію присвячено розкриттю теоретико-методологічних прикладних аспектів запровадження та реалізації концепції податкового планування на підприємстві через методи, інструменти та моделі податкового планування.

Розглянуто сутність, мету, завдання, види податкового планування, обґрунтовано його роль в системі менеджменту підприємства. Запропоновано реалізацію концепції податкового планування через принципи, методи, інструменти, моделі податкового планування. Розкрито взаємозв'язок між ними. Запропоновано



етапи розроблення інструментів податкового планування та виокремлено три групи спеціальних методів податкового планування. Систематизовано та доповнено показники ефективності реалізації концепції податкового планування. Досліджено сутність технологічних карт податкового планування та обґрунтовано доцільність їх впровадження на підприємстві.

**Ключові слова:** податки, податкове навантаження, концепція, принципи, методи, інструменти, моделі технологічні карти податкового планування, ефективність реалізації концепції податкового планування.

## АННОТАЦИЯ

**Олиховський В.Я. Методы и инструменты налогового планирования в системе менеджмента предприятия.** – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.04 - экономика и управление предприятиями (по видам экономической деятельности). – Национальный университет «Львівська політехніка» Министерства образования и науки Украины, Львов, 2018.

Диссертация посвящена раскрытию теоретико-методологических прикладных аспектов внедрения и реализации концепции налогового планирования на предприятии через методы, инструменты и модели налогового планирования.

Рассмотрены сущность, цели, задачи, виды налогового планирования, обоснованно его роль в системе менеджмента предприятия. Предложена реализация концепции налогового планирования на предприятии, исследованы и раскрыты суть таких его составляющих как принципы, методы, инструменты, модели налогового планирования. Раскрыта взаимосвязь между ними. Предложено этапы разработки инструментов налогового планирования и выделены три группы специальных методов налогового планирования. Систематизированы и дополнены показатели эффективности реализации концепции налогового планирования. Исследована сущность технологических карт налогового планирования и обоснована целесообразность их внедрения на предприятии.

**Ключевые слова:** налоги, налоговая нагрузка, концепция, принципы, методы, инструменты, модели технологические карты налогового планирования, эффективность реализации концепции налогового планирования.

## ANNOTATION

**Olikhovskiy V.Ya. Methods and Tools of Tax Planning in Management System of the Enterprise.** – On the rights of the manuscript.

Thesis for a Candidate Degree in Economics, specialty 08.00.04 - Economics and Management of Enterprises (by the Types of Economic Activity). - Lviv Polytechnic National University of Ministry of Education and Science of Ukraine, Lviv, 2018.

The dissertation is devoted to the disclosure of theoretical, methodological and applied aspects of tax planning and solving the problem of optimization of tax payments and tax burden of the enterprise using methods, tools and model of tax planning.

Provision of profit remaining after payment of taxes and other obligatory payments is one of the main tasks of financial and economic activity of almost all enterprises. Therefore, the focus of management at the enterprise should be directed towards

increasing revenues and reducing cost of optimizing tax payments. The relevance of scientific research is due to necessity to implement the concept of tax planning at the enterprise through its components: principles, methods, tools and models.

In the first chapter «Theory and applied aspects of the implementation of concept of tax planning at the enterprises», the essence, purpose, tasks, types of tax planning, its role in management system of enterprise and as a component of tax management and tax policy of the enterprise are considered. The classification of types of tax planning is expanded and detailed. The organization of tax planning at the enterprise, which is based on concept of tax planning, is substantiated.

Tax planning has an important place in the enterprise management system and in its tax policy. The choice between different options for implementation of financial and economic activity and the placement of assets of enterprise in order to achieve the lowest level of tax burden is the essence of tax planning. It is based on the maximum use of all legal tax benefits, alternative tax decisions, gaps in tax laws and other ways of tax payments optimization.

The concept of tax planning is the system of taxpayer's views on maximum use of the possibilities of current legislation in order to reduce the tax payments or change their payment period and, accordingly, increase income and profits of economic entities. The concept of tax planning at the enterprise is based on related principles and it is implemented using methods, tools and models of tax payments optimization.

In this dissertation, the principles of tax planning are explored and the content of each of them is disclosed. The essence of tax planning tools is explained and the sequence of stages of their development is substantiated. The general and special methods of tax planning are systematized. Three groups of special methods of tax planning was chosen: methods based on tax privileges, methods based on the use of alternative tax and other decisions, the methods that can be used due to gaps in tax legislation.

The general system of indicators of estimation of tax burden of the enterprise is considered, that allows to characterize various aspects of the influence of tax system on the financial and economic activity of the enterprise.

In the second chapter «The use of methods and tools of tax planning at the enterprises», the practical implementation of methods and tools of tax planning is disclosed. In dissertation the correspondence between methods and tools of tax planning is substantiated.

The use of tax planning elements in accounting policies is analyzed. The use of the method of changing the payment terms for tax by delaying, dividing the tax payments or by using the tax promissory note is considered. The analysis of the tax burden on labor remuneration is made and types of relations (labor, civil, economic) with individuals (employees) are proposed.

The use of tax planning methods and tools enables compliance with applicable law, control the fulfillment of tax obligations, optimize tax payments and expenses and reduce the tax burden of an enterprise.

In the third chapter «Technological maps of tax planning in the system of tax planning tools at the enterprise», the essence of technological maps, their classification and the scope of their use are explored. The definition of the term «technological map of tax planning» (TMTP) is proposed, the classification of technological map of tax planning

is developed and their main elements are highlighted by author. The indicators of calculation of economic efficiency of the implementation of the concept of tax planning and the efficiency of use of technological maps in the tax planning are proposed and grouped.

Technological tax planning map is a regulatory document compiled for certain taxes, method, tool or model of optimizing tax payments, which contains instructions and recommendations for the implementation of the concept of tax planning at the enterprise.

For the purposes of tax planning, the author proposed classification of TMTP. There are no normative documents for the development of technological map of tax planning today, therefore, the enterprise is not limited in choosing the elements of technological maps. Depending on the specifics and complexity of the operations, the elements of the TMTP can be reduced or supplemented by new ones.

In this dissertation author analyzes the indicators of the evaluation of the effectiveness of the concept of tax planning in the enterprise. The analysis of various methods and features of grouping the assessment indicators of the effectiveness of tax planning implementation at the enterprise made it possible to distinguish three groups of indicators: indicators of absolute and relative reduction of tax payments of the enterprise, indicators of absolute and relative deviation of the tax burden of the enterprise, indicators of calculation of the efficiency of tax planning of the enterprise. Using these indicators enterprise management is able to make decisions about the feasibility of introducing these methods for optimizing tax payments and making adjustments for their implementation at the enterprise.

**Key words:** taxes, tax burden, concept, principles, methods, tools, models of technological maps, tax planning, effectiveness of the implementation of the concept of tax planning.