

М.О. ТКАЧЕНКО

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТУ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті розглянуто теоретичні засади процесу бюджетування податків і зборів на підприємстві, обґрунтовано необхідність запровадження податкового бюджетування на підприємствах за сучасних мінливих економічних умов. Досліджено підходи до трактування сутності податкового бюджетування, проведено аналіз попередніх досліджень з цього питання та надано визначення поняття «податкове бюджетування», яке комплексно відображає всі його складові елементи та адаптоване під сучасне мінливе економічне середовище. Запропоноване визначення сутності податкового бюджетування стало підґрунтям для дослідження питань запровадження податкового бюджетування на підприємствах, дозволило сформулювати основні завдання податкового бюджетування і визначити складові системи податкового планування. Розглянуто процес податкового бюджетування підприємства як результат податкового менеджменту, регулювання та контролю, а також комбінований спосіб оптимізації податкових потоків, направлений на вибір оптимальних управлінських рішень з метою отримання максимального податкового прибутку, але не лише за рахунок зниження податкових зобов'язань, а за рахунок оптимізації податкових потоків. Сформульовано основні етапи процесу бюджетування податків і зборів підприємства, результатом запровадження якого стає побудова зведеного податкового бюджету, координація та контроль його виконання, запровадження заходів з оптимізації податкових потоків, податковий аналіз виконання податкового бюджету і його безперервне коригування відповідно до змін внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства з метою підвищення ефективності податкового планування.

Ключові слова: податки і збори, податкове планування, податкове бюджетування, бюджет податків і зборів, оптимізація податкових потоків

М.А. ТКАЧЕНКО

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТА НАЛОГОВ И СБОРОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

В статье рассмотрены теоретические основы процесса бюджетирования налогов и сборов на предприятии, обоснована необходимость внедрения налогового бюджетирования на предприятиях в условиях нестабильности современных экономических процессов. Исследованы разные трактовки сущности налогового бюджетирования, проведен анализ предыдущих исследований в этой области и дано определение понятия "налоговое бюджетирование", которое максимально емко отображает все его составляющие элементы и адаптировано под современную переменчивую экономическую среду. Предложенное определение сущности налогового бюджетирования стало базой для исследования вопросов внедрения налогового бюджетирования на предприятиях, позволило сформулировать основные задания налогового бюджетирования и определить составляющие системы налогового планирования. Рассмотрен процесс налогового бюджетирования предприятия как результат налогового менеджмента, регулирования и контроля, а также комбинированный способ оптимизации налоговых потоков, направленный на выбор оптимальных управленческих решений с целью получения максимальной налоговой прибыли, но не только за счет снижения налоговых обязательств, а за счет оптимизации налоговых потоков. Сформулированы основные этапы процесса бюджетирования налогов и сборов предприятия, результатом использования которого станет построение сводного налогового бюджета, координация и контроль его выполнения, внедрение мероприятий по оптимизации налоговых потоков, налоговый анализ выполнения налогового бюджета и его непрерывная корректировка в соответствии с изменениями внутренней и внешней среды предприятия с целью повышения эффективности налогового планирования.

Ключевые слова: налоги и сборы, налоговое планирование, налоговое бюджетирование, бюджет налогов и сборов, оптимизация налоговых потоков

М. ТКАЧЕНКО

THEORETICAL BASIS FOR THE ESTABLISHMENT OF A TAX AND FEE BUDGET IN AN ENTERPRISE

The article discusses the theoretical basis of the process of tax and tax budgeting in an enterprise and justifies the necessity of introducing tax budgeting in enterprises under conditions of instability of modern economic processes. Various interpretations of the essence of tax budgeting have been studied, previous studies in this area have been analyzed and the concept of "tax budgeting" has been defined which represents all its elements and is adapted to the modern fluid economic environment. The proposed definition of the essence of tax budgeting became the basis for research on the introduction of tax budgeting in enterprises, made it possible to formulate the basic tasks of tax budgeting and define the components of the system of tax planning. The process of tax budgeting of an enterprise has been considered as a result of tax management, regulation and control, as a combined way of optimizing tax flows, aimed at selecting optimal management decisions with a view to maximizing tax revenues, not only by reducing tax liabilities, but by optimizing tax flows. The main stages of the process of budgeting taxes and fees of an enterprise have been defined, due to using this process will be the construction of a unified tax budget, the coordination and monitoring of its implementation, and the introduction of measures to optimize tax flows, tax analysis of the implementation of the tax budget and its continuous adjustment in accordance with changes in the internal and external environment of the enterprise in order to improve the efficiency of tax planning.

Keywords: taxes and charges, tax planning, tax budgeting, tax and fee budget, optimization of tax flows

Вступ. За сучасних економічних умов невизначеності бізнес-середовища, процес управління діяльністю підприємств ще більше ускладнюється, і пошук найбільш ефективних управлінських рішень стає підґрунтям та передумовою запровадження ефективної економічної діяльності. Результатом використання ефективних управлінських рішень стає максимізація віддачі від використання капіталу, яка найчастіше виражається в отриманні більших розмірів прибутку, що може бути досягнуто як за рахунок

збільшення масштабів, так і за рахунок підвищення ефективності використання активів та ресурсів підприємства. Під час пошуку шляхів підвищення ефективності підприємницької діяльності, особливу увагу приділяють скороченню витрат, які несе підприємство в процесі своєї господарської діяльності, у тому числі питанню оптимізації податкових платежів, розмір яких у структурі витрат підприємств з кожним роком зростає, а отже, зростає необхідність запровадження відповідного управлінського

інструментарію. Все це обґрунтовує актуальність дослідження питань бюджетування податків і зборів господарюючих суб'єктів.

Аналіз стану питання. З огляду на те, що несвоєчасне здійснення податкових платежів внаслідок дефіциту фінансових ресурсів у підприємства призводить до нарахування штрафів, а отже, додаткового збільшення видатків, а макро-економічні процеси призводять до збільшення податкового навантаження підприємств через зростання ставок і розмірів податкових платежів, які підлягають сплаті господарюючими суб'єктами, планування розмірів податкових платежів та джерел їх покриття стає край необхідним та важливим напрямом діяльності підприємств, і ці процеси відокремлюються у процес податкового бюджетування. Крім того, властиві сучасній економіці процеси глобалізації потребують вивчення умов ведення зовнішнь-економічної діяльності та розуміння систем оподаткування країн контрагентів, розрахунок виникнення ймовірних податкових зобов'язань та визначення необхідної величини майбутніх податкових платежів у структурі видатків підприємства.

Мета роботи. Метою статті є дослідження теоретичних засад формування бюджету податків і зборів на підприємстві.

Аналіз основних досягнень і літератури. Питання податкового бюджетування неодноразово виступали об'єктом наукових робіт, у яких розглядалися принципи та критерії оптимальності податкового бюджетування [1,2], пропонувалися підходи до формування податкового бюджету [3,4,5], моделі організації податкового бюджетування та управління податковим бюджетом [6], моделі оптимізації системи податкового менеджменту на підприємстві [1] тощо. Дослідниками було зроблено вагомий внесок у дослідження цих питань, але досі залишається велика кількість дискусійних та нерозкритих питань, щодо визначення сутності податкового бюджетування та запровадження податкового бюджетування у діяльність підприємств.

Викладення основного матеріалу дослідження. Бюджетування податків і зборів є складовою частиною загального бюджетування на підприємстві. Сутність податкового бюджетування, у загальному вигляді, являє собою процес формування бюджетів окремих податків, які сплачуються підприємством, і зведеного бюджету податків, у якому відображаються планові показники всіх податкових платежів підприємства. Але це визначення потребує деякого уточнення, адже процес бюджетування полягає не лише у формуванні бюджетів, а й передбачає деякі процеси координації і контролю щодо їх виконання.

Розглянемо деякі інші визначення сутності податкового бюджетування, які зустрічаються у науковій літературі.

Бюджетування податкових платежів — це система планових розрахунків із використанням взаємопов'язаних бюджетів підприємства, спрямована на визначення планової суми податкових платежів, що підлягають сплаті в майбутніх податкових періодах [2,

с. 452]. Це визначення розглядає процес бюджетування як систему складання бюджетів, та не бере до уваги важливі елементи координації, контролю та корегування бюджетів.

Н. Левченко та Я. Книш констатують, що бюджетування податків є складовою частиною загального процесу бюджетування на підприємстві, що підтверджується особливостями складання податкових бюджетів [7].

Складання податкового бюджету дозволяє спрогнозувати суми податкових відрахувань та обґрунтовано приймати рішення щодо їх мінімізації [6]. Така точка зору також може бути доповнена, адже не завжди підприємству вигідно скорочувати податкові відрахування, інколи зменшення розміру одних податкових платежів може призвести до збільшення розміру інших, а також до штрафних санкцій з боку контролюючих органів, тому суб'єктам господарської діяльності з метою підвищення прибутковості необхідно орієнтуватись не на тактику скорочення суми податкових платежів, а на стратегію оптимального управління господарською діяльністю на основі застосування інструментів корпоративного податкового менеджменту.

Більш емним є підхід, згідно якого бюджетування податків являє собою процес розробки, виконання та контролю системи податкових бюджетів підприємства, спрямований на оперативне коректування управлінської діяльності з формування податкових зобов'язань підприємства з урахуванням змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі [8, с. 6].

Підсумовуючи наведені вище точки зору щодо трактування сутності податкового бюджетування, доцільно навести уточнене визначення сутності цього поняття: податкове бюджетування це спрямована на оптимізацію податкових потоків система прийомів та методик розробки і формування бюджету податків і зборів підприємства, координації та контролю його виконання і безперервного коригування відповідно до змін внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства.

Виходячи з такого визначення сформуємо основні завдання податкового бюджетування підприємства:

- визначення структури податків і зборів підприємства, що підлягають сплаті відповідно до обраної системи оподаткування;
- визначення загального податкового навантаження підприємства протягом періоду бюджетування (місяць, квартал, рік);
- складання платіжного податкового календаря з урахуванням всіх вхідних та вихідних податкових потоків;
- координація діяльності для цілей оподаткування всіх підрозділів підприємства, особливо персоналу, відповідального за складання операційних та фінансових бюджетів підприємства, в тісному взаємозв'язку з якими знаходиться податковий бюджет;

– зниження податкових ризиків та запобігання застосуванню штрафних санкцій з приводу недотримання податкового законодавства;

– контроль за виконанням податкового бюджету та термінами здійснення податкових платежів;

– проведення попереднього аналізу стосовно виконання податкового бюджету та визначення на його підставах напрямів коригування бюджету податків і зборів підприємства;

– забезпечення фінансової стійкості та поліпшення фінансово-майнового стану на основі ефективного управління та оптимізації податкових потоків.

Для досягнення завдань податкового бюджетування використовується система бюджетного планування, яка поєднує в собі взаємодію п'ятьох головних елементів бюджетування: обґрунтування структури бюджетів; формування бюджетів; встановлення відповідальності за виконання бюджетів; механізм погодження та затвердження бюджетів; контроль і коректування бюджетів [6].

В процесі податкового бюджетування використовується інформація всіх підрозділів підприємства, що обумовлено необхідністю використання для обчислення окремих податків і зборів даних, які містяться в оперативних бюджетах. Так, наприклад, для бюджетування податку на прибуток підприємств використовуються дані бюджету продажів, бюджету доходів та витрат, бюджету фонду оплати праці, бюджету собівартості реалізованої продукції. Бюджетування податку на додану вартість базується на використанні даних бюджету продажів, бюджету виробництва, бюджетів придбання та використання матеріалів. Планування акцизного податку виконується на основі даних про придбання та реалізацію підкацизних товарів, які містяться у бюджеті продажів та бюджеті придбання матеріалів тощо.

Після визначення нарахувань за всіма видами податків здійснюється процес бюджетування податкових платежів, який передбачає визначення розмірів податкових виплат для складання графіків розрахунків з бюджетом та формування бюджету руху грошових коштів. При цьому достатньо раціональним є підхід до управління податковими зобов'язаннями, при якому формується один загальний податковий бюджет, який у подальшому використовується для формування бюджету адміністративних витрат і фінансових бюджетів [6].

За результатами наведених вище та виконаних іншими науковцями досліджень [6,9], можна сформулювати основні п'ять етапів процесу бюджетування податків і зборів підприємства:

1. Перший підготовче-аналітичний етап передбачає систематизацію та аналіз інформації про податкові платежі за попередній рік, моніторинг нормативних змін у податковому законодавстві на період бюджетування, визначення структури податкових потоків та основних елементів податків, що підлягають сплаті (об'єкт, суб'єкт, ставка, база, терміни сплати, звітні періоди, пільги тощо).

2. На другому розрахунковому етапі оцінюються податкові зобов'язання у звітному періоді в порівнянні з попереднім звітним періодом, визначається коефіцієнт еластичності податків, який показує, як зміниться величина того чи іншого податку при зміні податкової бази чи ставки податку.

Основним завданням розрахункового етапу є формування податкового бюджету підприємства, де встановлюються його взаємозв'язки з відповідними операційними бюджетами на основі групування податкових бюджетів відповідно до структурних підрозділів. Формування бюджету податків і зборів підприємства виконується одночасно із складанням інших бюджетів нарахування податків, податковим плануванням, визнанням заборгованості щодо розрахунків за податками на базі всіх бюджетів; технологія бюджетування податків і зборів підприємства передбачає врахування передбаченого Податковим Кодексом України податкового зобов'язання та податкового боргу, бюджетного відшкодування, виробничих дотацій з бюджету, податкових пільг, податкової застави

3. На третьому етапі виконуються процеси оптимізації податкових потоків та оцінка економічної ефективності передбачуваної оптимізації з урахуванням витрат на її здійснення.

Основними способами оптимізації податкових потоків є: використання пільг, які передбачені чинним законодавством, дроблення бізнес-структур на окремі компоненти з метою переходу на спрощену систему оподаткування, формування оптимального портфелю контрагентів, фінансові правовідносини з якими дозволять з високих ставок податків перейти на більш вигідні, ділення складних фінансових операцій на більш спрощені господарські операції, делегування податкового навантаження на інші господарюючі суб'єкти шляхом створення дочірніх підприємств [9].

4. На четвертому контрольному етапі формується податковий календар, у якому вказується, коли та які податки має сплатити підприємство, та розпочинається процес реалізації податкового бюджету, в ході якого аналізуються відхилення фактичних показників від планових; взаємозв'язок значень податкового бюджету і операційними бюджетами організації. Також на цьому етапі сформулюються вимоги щодо коригування бюджету податків і зборів.

5. На останньому п'ятому етапі здійснюється фактичний податковий аналіз, який передбачає вивчення відхилень фактичних показників від бюджетних; встановлення їх причин з урахуванням зміни показників операційних бюджетів організації та додаткових несподіваних змін (нові об'єкти оподаткування, зміна податкової бази тощо).

Основними перевагами управління податковими зобов'язаннями за допомогою бюджетування є:

– щомісячне планування бюджетів структурних підрозділів, яке дозволяє отримати більш точні показники розмірів і структури витрат, ніж інші існуючі системи бухгалтерського обліку;

– надання більшої самостійності структурним підрозділам у витрачанні своїх коштів у рамках затверджених місячних бюджетів, що підвищує

зацікавленість персоналу в успішному виконанні встановлених завдань;

- мінімізація кількості контрольних параметрів бюджетів, що дозволяє скоротити непродуктивні витрати робочого часу та витрати фінансових ресурсів;
- здійснення режиму жорсткої економії коштів як особливо важливої умови виходу з запобігання кризових явищ у фінансовій сфері [6].

Висновки. Підсумовуючи, можна зробити наступні висновки, що процес податкового бюджетування є результативною частиною корпоративного податкового планування, регулювання та контролю, а також комбінованим способом оптимізації податкових потоків, при цьому вибір оптимальних рішень здійснюється з метою отримання максимального податкового прибутку але не завжди за рахунок зниження розмірів податкових зобов'язань. Результатом податкового бюджетування підприємства стає процес побудови зведеного податкового бюджету, координації та контролю його виконання, запровадження заходів з оптимізації податкових потоків, податкового аналізу виконання податкового бюджету та безперервного коригування відповідно до змін внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства. Напрямок подальших досліджень є розгляд методичних питань побудови системи податкового бюджетування на підприємстві

Список літератури

1. Юдіна (Каламбет) С.В., Лазько Т.Ф. Система податкового менеджменту на підприємстві [Електронний ресурс] URL: http://e-visnyk.dniprondise.in.ua/journals/5-11-2017_2/30.pdf
2. Іванов Ю. Б. Податковий менеджмент: підручник. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізім, В. В. Карпова. К.: Знання. 2008. 525 с.
3. Безверхий К.В. Модель формування бюджету податків і зборів підприємства. *Управлінський облік на підприємствах АПК: стан, перспективи та пріоритети розвитку.* – 2016. № 10. С. 6–10.
4. Безверхий К.В. Модель внутрішньогосподарського контролю розрахунків за податками та зборами *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2016. № 2. С. 30–36.
5. Дубовик О.Ю. Податковий менеджмент у схемах і таблицях: Навчальний посібник. Харків: Видавництво «ПромАрт». 2018. 248 с.
6. Косицький К.В. Підхід до формування моделі управління податковим бюджетом у промисловому холдингу. *Регіональна бізнес-економіка та управління.* [Електронний ресурс] URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Rbetu_2013_1_22.
7. Левченко Н.М. Бюджетування податків на підприємстві / Н. М. Левченко, Я. В. Книш. [Електронний ресурс]. URL: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Ekpr/2010_35/Zm/22PDF.pdf.

8. Михасьова Н.В. *Визначення впливу бюджетування податків на фінансово-економічні результати діяльності коксохімічних підприємств:* автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / Н. В. Михасьова. – Харків, 2009. 19 с.
9. Шкроміда Н. Я. *Оптимізація податкового навантаження як складова формування податкової політики суб'єкта господарювання в умовах кризових явищ.* Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: науковий журнал. 2018. Вип. 14. Т. 2. С. 179–185.

References (transliterated)

1. Yudina (Kalambet) S.V., Laz'ko T.F.. Sistema podatkovogo menedzmentu na pidpriyemstvi [Tax management system in the enterprise]. Available at: http://e-visnyk.dniprondise.in.ua/journals/5-11-2017_2/30.pdf
2. Ivanov Y.B. Podatkovyj menedzment. pidruchnyk [Tax management: textbook]. Kyiv: Znannya. 2008. 525 p.
3. Bezverchuj K.V. Model formuvannia bjudzetu podatkov i zboriv pidpriyemstva. [Model of formation budget of taxes and fees of the enterprise]. *Upravlencheskij uchet na pidpriyemstvach APK: stan, perspektivy ta pryorityety rozvitku* [APC Enterprise Management Accounting : Status, Prospects and Development Priorities]. 2016. no.10, pp. 6–10.
4. Bezverchuj K.V. Model vnutrishnogospodarskogo kontrolu rozrachunkiv za podatkami i zboramy [Model of internal control of calculations of taxes and fees]. *Buchgalterskij oblik i audit* [Accounting and auditing]. 2016. no.2, pp. 30–36.
5. Dubovik O.Y. Podatkovyj menedzment u schemach i tablitsach [Tax management in diagrams and tables]. Kharkiv, Promart. 2018. 248 p.
6. Kosytskij K.V. Pidchid do formuvannia modeli upravlinnia podatkovym biudжетom u promyslovomu holding [Approach to the formation of a model of tax budget management in an industrial holding]. *Regionalna biznes-ekonomika ta upravlinnia* [Regional business economy and governance]. Available at: URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Rbetu_2013_1_22
7. Levchenko N.M. Budzhetuvannia podatkov na pidpriyemstvach [Budgeting taxes at the enterprise]. Available at: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Ekpr/2010_35/Zm/22PDF.pdf.
8. Mihasova N.V. Viznachennya vplivu byudzhetuvannya podatkov na finansovo-ekonomichni rezultati diyalnosti koksohimichnih pidpriyemstv [Determining the impact of tax budgeting on the financial and economic performance of coke-chemical enterprises]: avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk : 08.00.04 «Ekonomika ta upravlinnya pidpriyemstvami». – Kharkiv, 2009. 19 s.
9. Shkromyda, N.Ya. Optimization of tax burden as a composition of formation of taxable policy of business entrepreneurs in the conditions of crisis [Optimization of the tax burden as part of the formation of the tax policy of the economic operator in times of crisis]. Current problems of the region's economy development: scientific journal. vol. 14, pp. 179–185.

Надійшла (received) 19.02.2021

Відомості про авторів / Сведения об авторах / About the Authors

Ткаченко Марина Олексіївна (Ткаченко Марина Алексеевна, Tkachenk Marna Olekseevna) – кандидат економічних наук, м. Харків, Україна; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2605-2653>; e-mail: maryna.tkachenko@khp.edu.ua