

## Тема 2. Методика податкового планування на підприємстві

1. Інструментарій податкового планування.
2. Послідовність дій з податкового планування підприємства.
3. Методика складання і підбір альтернативних проектів податкового планування.
4. Порядок вибору оптимального проекту податкового планування на основі критеріїв оптимальності.
5. Порядок складання податкового плану і податкового календаря.
6. Моніторинг і коригування заходів податкового планування.

### 1. Інструментарій податкового планування.

Інструментарій податкового планування включає:

- податкове, бухгалтерське, валютне законодавство;
- цивільне, трудове, корпоративне і інше право;
- роз'яснення офіційних органів з питань податкового, бухгалтерського, валютного законодавства і права;
- судову практику;
- консультації незалежних фахівців з питань податкового, бухгалтерського, валютного законодавства і права.

Джерела цієї інформації: експертні правові системи, бази даних з податкової, бухгалтерської і правової тематики (ЛІГА, Динай тощо), спеціальна література з бухгалтерського, податкового і правового законодавства.

### 2. Послідовність дій з податкового планування підприємства.

В узагальненому вигляді послідовність дій з податкового планування на підприємстві можна представити таким чином (рис. 2.1).

На **організаційно-підготовчому** етапі податкового планування проводяться дії щодо підбору даних для дослідження податкового поля підприємства.

Під **податковим полем** розуміють інформаційну податкову базу, яка включає перелік податків, що підлягають сплаті суб'єктом господарювання, статус, місце (регіон) розташування, наявність структурних підрозділів; розміри ставок, джерело нарахування, види і розміри пільг, терміни сплати.

Інформація, необхідна для розробки заходів з податкового планування, є в законодавчій базі і в спеціальній літературі з податкового планування, яка містить схеми оптимізації податкових платежів.

**Схемою податкового планування (податковою схемою)** є словесний або/і графічний опис прийому оптимізації податкових платежів.

Податкова схема включає:

- 1) графічний або словесний опис обраного методу оптимізації податків;
- 2) детальний опис взаємодії її елементів.

Під **топологією** податкової схеми розуміється просторово-геометричне розташування сукупності елементів податкової схеми і зв'язків між ними.

**Елементами** податкової схеми є підприємство-оптимізатор і структури, які беруть участь у податковій оптимізації (партнери, посередники тощо).



Рис. 2.1. Послідовність дій з податкового планування підприємства

Зв'язками між елементами є напрями фінансових потоків підприємства, які беруть участь в оптимізації оподаткування. У графічному вигляді зв'язки відображуються у вигляді стрілок. Схема, як правило супроводжується словесними коментарями, які пояснюють зміст взаємозв'язку.

Аналіз схем оптимізації податкових платежів, які зустрічаються в літературі, служить основою для наступного підбору варіантів оптимізації в конкретних умовах господарювання. З метою підвищення ефективності результатів податкового планування проаналізовану інформацію має сенс певним чином систематизувати. Приклад здійснення такої систематизації наведено в таблиці 2.1:

Таблиця 2.1

## Приклад систематизації схем оптимізації податкових платежів

| № з/п | Вид податкового платежу    | Назва методу оптимізації                | Схема оптимізації  | Примітки                  | Розрахунок економічного ефекту   |
|-------|----------------------------|---|--|---------------------------|--|
| 1     | 2                          | 3                                       | 4  | 5                         | 6  |
| 1     | Податок на прибуток        | Делегування податків структурі-сателіту | Продаж продукції за договором купівлі-продажу через сателіта, який знаходиться на спрощеній системі оподаткування зі сплатою єдиного податку за ставкою 3% | Локальна, динамічна схема | $E\Phi = H \times 0,18 - P \times 0,03$<br>де Н - сума націнки (прибутку), що передається структурі-сателіту, без ПДВ, грн.<br>Р- сума реалізації товару структурою-сателітом з ПДВ, грн.    |
|       |                            |   | за ставкою 5%  |                           | $E\Phi = H \times 0,18 - P \times 0,05$<br>де Н - сума націнки (прибутку), що передається структурі-сателіту, без ПДВ, грн.;<br>Р- сума реалізації товару структурою-сателітом без ПДВ, грн. |
| 3     | Податок на прибуток        | Делегування податків структурі-сателіту | Продаж продукції через комісiонера, який знаходиться на спрощеній системі оподаткування зі сплатою єдиного податку: за ставкою 3%                          | Локальна, динамічна схема | $E\Phi = 0,125 \times KB1$<br>де KB1 - сума винагороди з ПДВ, грн.   |
|       |                            |   | за ставкою 5%  |                           | $E\Phi = 0,13 \times KB2$<br>де KB2 - Сума винагороди без ПДВ, грн.  |
| 4     | Податок на додану вартість | Розподілу відносин                      | Частина ціни продукції встановлюється у вигляді штрафних санкцій за прострочення сплати  | Локальна, статична        | $E\Phi = 0,2 \times Ш$<br>де Ш - сума штрафних санкцій без ПДВ, грн.   |

На підставі проаналізованої інформації податковий консультант здійснює підбір можливих схем оптимізації податкових платежів, короткий опис яких наводять в гр. 4 таблиці. Для зручності проведення наступного аналізу таблицю доцільно складати в розрізі видів податкових платежів і методів податкового планування. Тобто спочатку, наприклад, наводять схеми оптимізації податку на прибуток, потім ПДВ тощо, надалі в гр. 2 вказують вид податкового платежу, який оптимізується за певною схемою, в гр. 3 - назву методу оптимізації.

У гр. 4 таблиці приводять примітки, зокрема, вказують податкові платежі, що додатково оптимізуються за цією схемою. В примітках доцільно також навести інформацію про те, до якого виду оптимізації належить податкова схема. У гр. 5 таблиці вказується формула розрахунку економічного ефекту від впровадження оптимізаційної схеми.

Аналізуючи інформацію, що міститься в таблиці схем оптимізації податкових платежів, податковий консультант здійснює підбір альтернативних варіантів оподаткування в розрізі податкових платежів, які потребують оптимізації. На основі відібраних варіантів надалі розробляється проект податкової оптимізації.

На **дослідницькому** етапі на основі відібраної інформації здійснюється аналіз податкового поля, основною метою якого є виявлення напрямів оптимізації податкових платежів підприємства (рис. 2.2):



Рис. 2.2. Аналіз податкового поля підприємства

Слід зазначити, що в умовах динамічного законодавства аналіз податкового поля підприємства за попередні періоди доцільно здійснювати за короткий проміжок часу (від одного року до трьох), оскільки дані за віддаленіші періоди часу через зміну податкового законодавства неадекватно відображають тенденцію зміни податкових платежів підприємства.

Особливу увагу при проведенні ретроспективного і перспективного аналізу податкового поля слід приділити дослідженню чинників, що

впливають на розмір податкових платежів підприємства (факторному аналізу).

На основі результатів факторного аналізу виділяється група чинників, які найбільш сильно впливають на зміну податкових платежів підприємства, і намічаються напрями нівелюючі негативного впливу.

Підсумковими результатами проведеного аналізу є перелік податкових платежів, що підлягають першочерговій оптимізації, і групи чинників за цими платежами, які найбільш сильно впливають на податковий тягар підприємства.

**Податковий тягар** можна визначити як характеристику, що відображає міру впливу податкових платежів на показники економічної діяльності держави або підприємства.

У податковому плануванні доцільно здійснювати аналіз податкового тягара за двома напрямками (рис. 2.3):

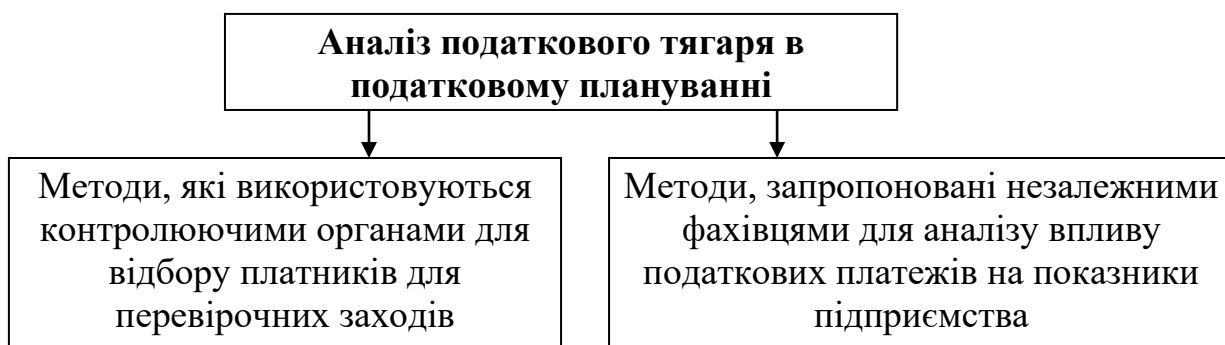


Рис. 2.3. Напрями аналізу податкового тягара в податковому плануванні

Застосування в податковому плануванні методів, які використовуються контролюючими органами для відбору платників для перевірочних заходів, обумовлено тим, що зниження сум податкових платежів нижче заданого рівня призводить до збільшення кількості перевірок, і, як наслідок, до дестабілізації роботи підприємства. Таким чином, дотримання граничного розміру податкового тягара дозволяє мінімізувати ризики контролю.

Отже, перед складанням податкового плану на підставі використовуваних контролюючими органами показників податкового навантаження необхідно визначити мінімально необхідну суму податкових платежів, сплата яких забезпечить попередження додаткових контрольних заходів.

Найбільш прийнятною для аналізу впливу податкових платежів на показники діяльності підприємства є метод розрахунку податкового тягара (ПТ) на основі показника доданої вартості:

$$ПТ = \frac{П}{ДВ} \times 100 \quad (1)$$

де П - загальна сума податкових платежів підприємства, грн.;

ДВ - додана вартість, створена підприємством, грн.

Додану вартість можна визначити таким чином:

$$ДВ=ЧП+ОП+П \quad (2)$$

де ЧП - чистий прибуток підприємства, грн.;

ОП - витрати на оплату праці персоналу підприємства, грн.;

П - загальна сума податкових платежів підприємства, грн.

### **3. Методика складання і підбір альтернативних проектів податкового планування**

На **планово-розробчому етапі** за результатами аналізу систематизованих податкових схем здійснюється їх підбір для використання в конкретних умовах господарювання. Слід зауважити, що на цьому етапі податкового планування особливе значення має творчий підхід до розробки можливих варіантів оптимізації податкових платежів, який залежить від досвіду і професійних навичок фахівця з податкового планування.

При цьому процес відбору податкових схем доцільно здійснювати в наступній послідовності:

- 1) глобальні податкові схеми;
- 2) локальні динамічні податкові схеми;
- 3) локальні статичні податкові схеми.

Такий порядок розгляду обумовлено тим, що найбільший ефект оптимізації податкових платежів, як правило, досягається за рахунок впровадження глобальних податкових схем, наприклад, переходу підприємства на спрощену систему оподаткування і тому в першу чергу має сенс зосередити увагу на них. При такому підході підвищується ефективність заходів податкового планування і одночасно скорочуються витрати часу на їх розробку, оскільки глобальні схеми дозволяють оптимізувати групу податкових платежів на постійній основі, у зв'язку з чим у ряді випадків необхідність використання локальних схем усувається.

Проте слід врахувати, що використання глобальних податкових схем можливе не в усіх ситуаціях, і тоді першочерговому розгляду підлягають динамічні податкові схеми, які дозволяють оптимізувати платежі у фіксованій сумі від прибуткових операцій і, отже, здійснювати гнучке регулювання податкових платежів підприємства. І в останню чергу відбираються статичні локальні податкові схеми (рис. 2.4):

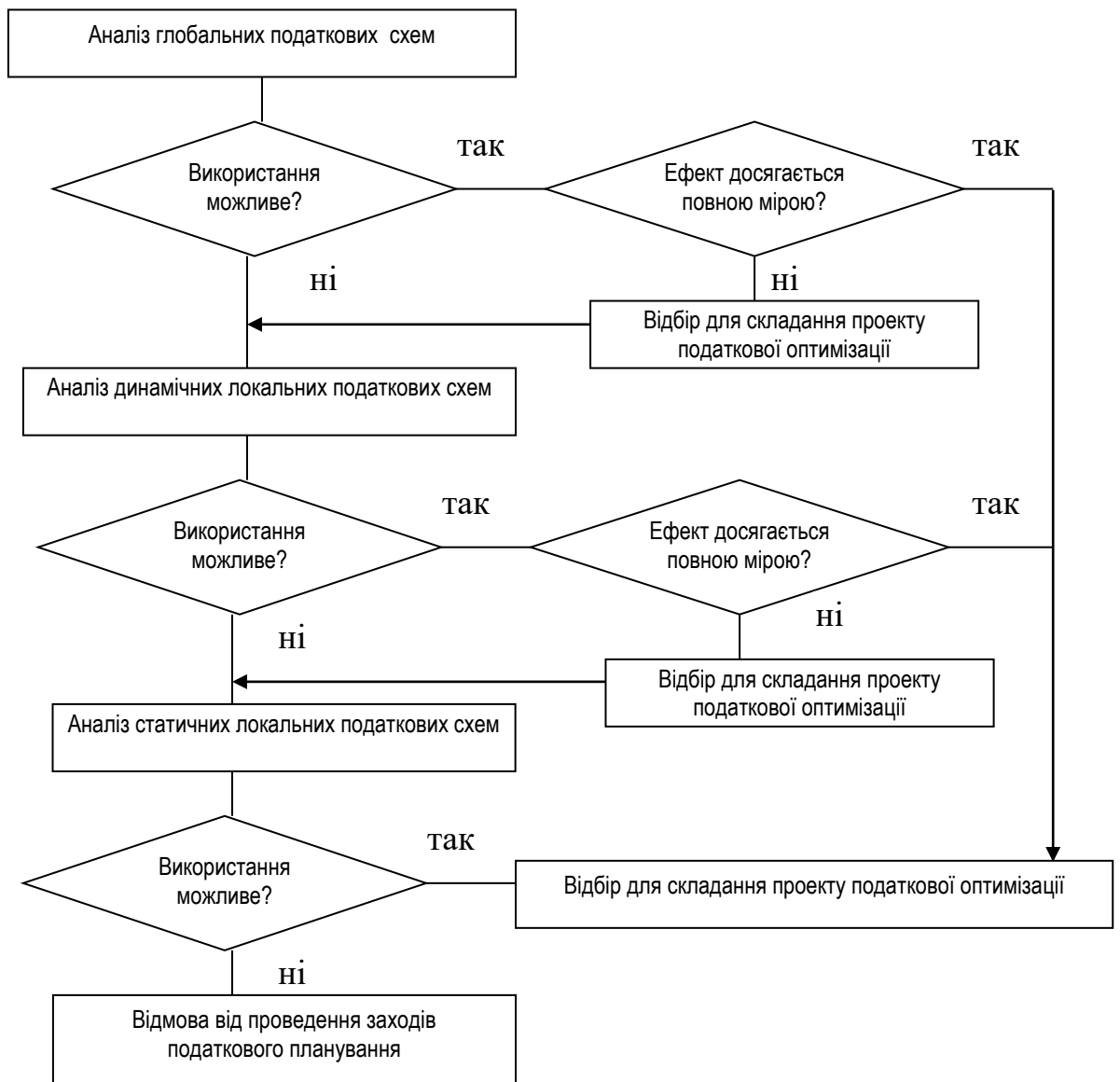


Рис. 2.4. Порядок відбору податкових схем для складання проектів податкового планування

У податковому плануванні доцільно використовувати проектний підхід, який передбачає розробку господарських рішень на основі проектів податкового планування.

**Проект податкового планування** є моделлю альтернативного варіанту оподаткування, яка включає:

- опис схеми податкового планування (податкової схеми);
- просторово-геометричне розташування сукупності елементів податкової схеми і зв'язків між ними (топологию податкової схеми);
- склад ресурсів, необхідних для практичної реалізації схеми;
- критерії оптимальності податкової схеми, а також математичну модель розрахунку економічного ефекту від її використання.

Проектний підхід дозволяє здійснити всебічний аналіз альтернативних варіантів оподаткування і підвищити ефективність вибору оптимального варіанту.

Можливо виділити три види проектів податкового планування :

- 1) **основні** - проекти з оптимальними показниками, на яких ґрунтуються заходи податкового планування;
- 2) **резервні** - проекти з показниками меншої ефективності, чим в основних проектах, які використовуються у разі виникнення складнощів при реалізації основного проекту;
- 3) **аварійні** - проекти, спрямовані на відстрочення податкових платежів, які використовуються при виникненні проблемних ситуацій з реалізацією податкового плану (в основу покладено метод відстрочення податкового платежу).

#### **4. Порядок вибору оптимального проекту податкового планування на основі критеріїв оптимальності.**

Крім топології податкової схеми проект податкового планування включає також показники ризиків, обмежень і рентабельності проекту, які можна віднести до критеріїв оптимальності в податковому плануванні.

Показник **рентабельності проекту податкового планування** ( $R_{\pi_i}$ ) розраховується на основі показника рентабельності за формулою:

$$R_{\pi_i} = \frac{D_i - B_i}{B_i} \times 100 = \frac{ЧП_i}{B_i} \times 100 \quad (3)$$

де  $D_i$  - дохід по  $i$ -у проекту, грн.;

$B_i$  - витрати по  $i$ -у проекту, грн.;

$ЧП_i$  - чистий прибуток по  $i$ -у проекту, грн.

Розрахунок показника рентабельності проекту податкового планування слід здійснювати з використанням механізму дисконтування, оскільки такий порядок дозволяє точніше визначити реальний прибуток підприємства. Наприклад, якщо розглядаються два альтернативні варіанти з різним терміном фактичного отримання грошових коштів (доходу), для підприємства може бути вигідніше здійснити за цей часовий інтервал декілька операцій з меншою сумою прибутку, чим одну операцію з більшою сумою. Ефект в цьому випадку досягатиметься за рахунок отримання додаткового прибутку від прискорення оборотності засобів.

**Обмеження** в податковому плануванні можна визначити як умови, що встановлюють межі реалізації проекту податкового планування.

Обмеження можуть бути внутрішніми і зовнішніми (рис. 2.5):



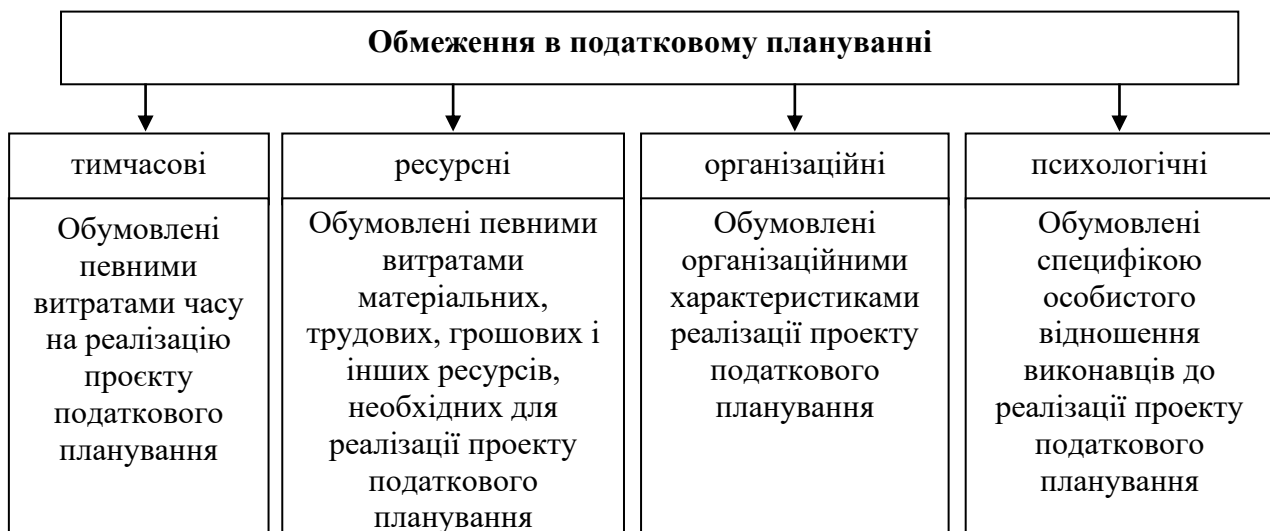


Рис. 2.5. Видів обмежень в податковому плануванні

До процесів моделювання проектів податкової оптимізації можна застосувати підхід Р. Акоффа відносно попередньої побудови проекту, який ідеалізується, тобто проекту, що не враховує обмежень.

У відповідності з підходом Р. Акоффа ідеалізований проект повинен мати три якості: він має бути (1) технічно здійсненним, (2) функціонально життєздатним і (3) передбачати можливість швидкого самонавчання і адаптації системи.

Необхідність попередньої розробки ідеалізованого проекту податкової оптимізації обумовлена тим, що у ряді випадків вплив обмежень можна нівелювати, внаслідок чого після деяких модифікацій спочатку нездійснений проект може стати практично реалізуємым і принести економічний ефект. При цьому розробка ідеалізованих проектів стимулює розвиток творчості податкового консультанта, що дозволяє розширити сферу підбору альтернативних варіантів оподаткування.

У разі ж моделювання проектів на основі встановлених обмежень кількість варіантів оптимізації значно скорочується, внаслідок чого звужується сфера аналізу і підбору оптимального варіанту оподаткування, і як наслідок знижується ефективність заходів податкового планування.

При розробці ідеалізованих проектів податкового планування необхідно враховувати перспективні зміни податкового законодавства, відповідно до яких слід передбачити декілька варіантів сплати податкових платежів залежно від можливих перспективних змін в оподаткуванні.

Слід зазначити, що в умовах функціонування сучасного законодавства розробка перспективних напрямів оподаткування в Україні ускладнена. Обумовлено це тим, що у ряді випадків досить складно визначити який із законодавчих проектів буде прийнятий за основу змін податкового законодавства, притому, що законодавчі зміни фактично можуть поширюватися на минулі періоди.

У зв'язку з цим при прогнозуванні перспективних змін законодавства першочергове значення займають евристичні методи прогнозування, які

припускають, що підходи, які використовують для формування прогнозу, не викладені в явній формі і невід'ємні від особи, яка робить прогноз. Зокрема прогнозування змін законодавства може здійснюватися за допомогою методу сценаріїв, методу експертних оцінок, методу аналогій тощо.

На основі прогнозних даних перспективних змін законодавства розробляються ідеалізовані проекти податкової оптимізації, в яких може знаходитися декілька сценаріїв розвитку ситуації за різними варіантами змін податкового законодавства з урахуванням чинників ризиків за кожним варіантом.

У **стратегічному** податковому плануванні при складанні проектів, що ідеалізуються, в першу чергу необхідно зосередити увагу на глобальних схемах оптимізації. При такому підході підвищується ефективність заходів податкового планування і одночасно скорочуються витрати тимчасових ресурсів на їх розробку, оскільки глобальні схеми дозволяють оптимізувати групу податкових платежів на постійній основі, у зв'язку з чим у ряді випадків необхідність використання локальних схем усувається.

Якщо ж використання глобальних схем неможливе, першочерговому розгляду підлягають динамічні схеми оптимізації, які дозволяють оптимізувати платежі у фіксованій сумі прибуткових операцій, що дозволяє здійснювати гнучке регулювання суми податкових платежів підприємства. І в останню чергу необхідно приділити увагу статичним локальним схемам оптимізації.

З метою зниження ризиків в податковому плануванні доцільно поєднувати динамічні локальні схеми із статичними, при цьому в процесі відбору оптимальних проектів необхідно передбачати "проекти-замінники", які можуть бути використані у разі виникнення складнощів реалізації основного проекту і "аварійні" проекти, які вживаються в ситуації виникнення збоїв в реалізації податкового плану. Прикладом "аварійного" проекту може послужити проект відстрочення ПДВ з використанням схеми перерахування передоплати за товар у кінці звітного періоду збитковому платнику податку на прибуток і ПДВ.

Після складання ідеалізованих проектів податкової оптимізації аналізуються властиві ним обмеження, і проекти виносяться на обговорення (узгодження) групи з податкового планування.

В процесі обговорення (узгодження) фахівці висловлюють свої пропозиції з приводу усунення або доповнення обмежень, за результатами аналізу яких приймається одне з рішень:

- якщо обмеження може бути виключено, взяти проект до подальшого розгляду;

- якщо обмеження не можна виключити, виключити проект з подальшого аналізу.

За проектами з обмеженнями, які можна виключити, розробляються способи обходу обмежень, відповідно до яких первинні податкові проекти модернізуються. Модернізовані податкові проекти надалі аналізують за декількома параметрами, серед яких можна виділити:

- рівень ризиків, що супроводжують конкретний проект;
- складність практичної реалізації проекту;
- економічний ефект від реалізації проекту.

На підставі проведеного аналізу здійснюється вибір оптимального варіанту оподаткування (оптимального проекту податкового планування) і складається податковий план підприємства (рис. 2.6):

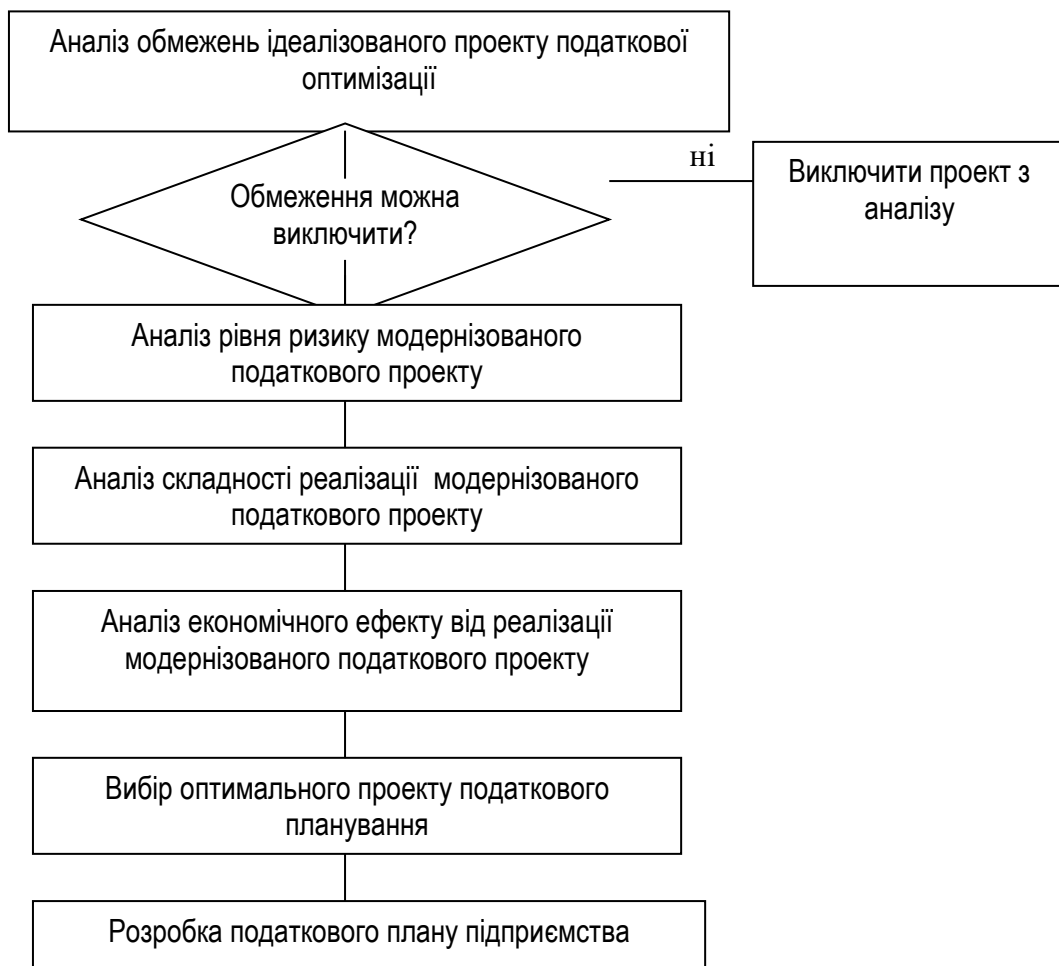


Рис. 2.6. Алгоритм вибору оптимального проекту податкового планування

При цьому у разі використання локальних схем оптимізації доцільно спочатку розрахувати суму заощаджених платежів за статичними схемами, а різницю між базовою і оптимальною сумою податкових платежів перевести на динамічні схеми оптимізації.

## 5. Порядок складання податкового плану і податкового календаря

На підставі вибраного варіанту оподаткування розраховуються податкові платежі підприємства на майбутні звітні періоди, складаються податковий план і податковий календар.

**Податковим календарем** називається календарний графік сплати податкових платежів на майбутній період.

Приклад податкового календаря представлено на рис. 2.7:

Податковий календар на \_\_\_\_\_ квартал \_\_\_\_\_ 201 р.

| Вид податкового платежу | Період      |      |             |      |             |      |
|-------------------------|-------------|------|-------------|------|-------------|------|
|                         | січень      |      | лютий       |      | березень    |      |
|                         | дата сплати | сума | дата сплати | сума | дата сплати | сума |
| Податок на прибуток     |             |      |             |      |             |      |
| ПДВ                     |             |      |             |      |             |      |
| Разом                   |             |      |             |      |             |      |

Рис. 2.7. Приклад складання податкового календаря

## 6. Моніторинг і коригування заходів податкового планування

На етапі практичної реалізації здійснюється практична реалізація податкового плану і моніторинг його виконання. Моніторинг має важливе значення в податковому плануванні на підприємстві, оскільки на підставі його результатів за необхідності оперативно вносяться корективи в заздалегідь розроблені заходи податкового планування.

Прорахунки в організації поточного контролю виконання бюджету податків призводять до негативних відхилень фактичних результатів податкового планування від запланованих і, як наслідок, до зниження його ефективності. Тому з метою уникнення подібних негативних явищ необхідно розробити методичку проведення моніторингу виконання бюджетів податків.

**Моніторинг** бюджетів податків здійснюється одночасно з їх практичною реалізацією і полягає в поточному аналізі відповідності фактичних значень показників бюджетів раніше запланованим. За результатами проведеного аналізу виявляються негативні відхилення фактичних значень показників від планових і з метою виключення негативного впливу коригуються раніше розроблені заходи податкового планування.

З приведеної на рис. 2.8 схеми оперативного реагування на зміну показників бюджетів податків можна побачити, що на підставі інформації, отриманої в процесі моніторингу із зовнішніх і внутрішніх джерел, аналізуються негативні відхилення виконання показників податкових планів, що перевищують граничні (середні) значення і здійснюються заходи щодо їх виключення.

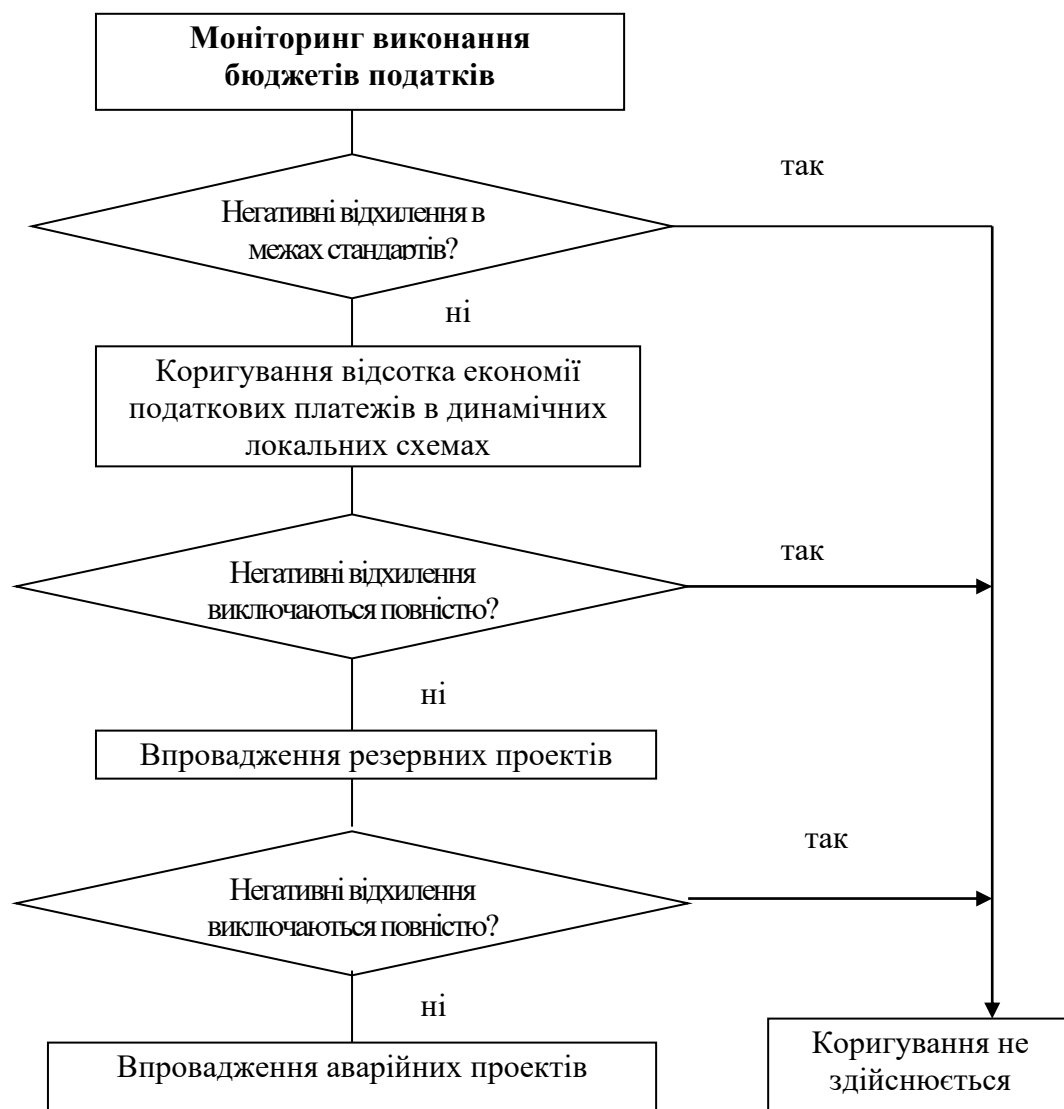


Рис. 2.8. Схема оперативного реагування на відхилення показників бюджету податків

Аналіз виконання бюджету податків доцільно здійснювати щодавно, і для забезпечення цього завдання показники місячних бюджетів податків слід групувати з розрахунку на декадний період. Для оцінки точності виконання бюджету необхідно розробити стандарти середніх і граничних відхилень від бюджету, конкретні значення яких обумовлюються специфікою підприємства (організаційно-правовою формою, мірою складнощів заходів податкового планування тощо). За результатами порівняння стандартних відхилень від фактичних приймається одне з рішень:

- 1) внести зміни в існуючу систему прогнозування і бюджетування підприємства;
- 2) не вносити зміни до системи прогнозування і бюджетування підприємства;
- 3) внести зміни до стандартів.

У **поточному** аналізі результатів виконання бюджетів податків розраховуються показники їх виконання, виявляються причини відхилення

планових значень показників від фактичних і впроваджуються заходи з усунення впливу негативних чинників.

Причиною відхилень планових показників від фактичних можуть виступати дві групи чинників: зовнішні і внутрішні.

Зовнішні чинники не пов'язані безпосередньо з діями або рішеннями підприємства (його функціональних підрозділів), внутрішні чинники безпосередньо ними обумовлені (рис. 2.9):



Рис. 2.9. Чинники відхилення виконання показників бюджету податків

До зовнішніх чинників відхилень планових показників від фактичних можна віднести зміни законодавства, дії контрагентів і кон'юнктуру ринку. Зміни дій контрагентів носять різну спрямованість, зокрема контрагенти можуть внести корективи до запланованої форми договірних стосунків, змінити порядок проведення розрахунків (форму, терміни, суму), що також впливає на показники виконання бюджету податків. Зміна кон'юнктури ринку (зокрема, об'ємів попиту і пропозиції і як наслідок цінової політики підприємства) на показники бюджету податків впливає опосередковано через зміну відповідних показників операційних бюджетів підприємства.

Чинники зовнішнього середовища доцільно розділити на повністю незалежні чинники (законодавство) і чинники, на які підприємство може впливати обмежено (вдосконалення договірної роботи). Зниження рівня дії повністю незалежних зовнішніх чинників на відхилення показників бюджету податків можливо здійснити тільки за рахунок поліпшення якості прогнозів, і зокрема прогнозування показників бюджетів підприємства, оскільки повністю виключити їх вплив на фінансово-господарську діяльність підприємство не може.

За наявності істотних відхилень фактичних значень показників від запланованих, які перевищують граничні (середні) значення стандартів на підприємстві необхідно розробити систему заходів з поліпшення якості прогнозування.

**Внутрішні чинники** відхилень показників бюджету податків також можуть бути обумовлені різними причинами, зокрема ухваленням незапланованих рішень керівництва, недоліками практичної реалізації бюджету тощо.

Незаплановані рішення керівництва мають різний характер, зокрема керівництво може прийняти незаплановане рішення щодо скорочення або додавання окремих статей витрат або доходів підприємства, що спричинить відхилення показників бюджету податків. Ці чинники підлягають обговоренню з керівництвом підприємства з метою вироблення програми дій з обмеження кількості таких рішень і оперативного інформування про їх прийняття податкового менеджера.

У зв'язку з тим, що показники бюджету податків ґрунтуються на даних операційних і фінансових бюджетів підприємства, неточність показників бюджетів підприємства призводить до спотворення показників бюджету податків. Слід зазначити, що неточність показників бюджетів також може обумовлена різними причинами і особливу увагу необхідно зосередити на відхиленні показників бюджетів за рахунок внутрішніх чинників, зокрема неякісного прогнозування, неповного збору даних для проведення бюджетування і так далі.

За результатами поточного аналізу розробляються способи виключення впливу негативних відхилень шляхом внесення змін до запланованих заходів податкового планування за допомогою методів коригування відсотка економії податкових платежів в динамічних схемах, впровадження резервних або аварійних проектів.

На завершальній стадії податкового планування здійснюється підсумковий аналіз його результатів за двома напрямками:

- 1) аналіз підсумкових результатів виконання бюджету податків;
- 1) аналіз економічної ефективності податкового планування.

**Аналіз підсумкових результатів виконання бюджету податків** проводиться після закінчення звітного періоду (місяця) і основним його напрямом виступає виявлення причин відхилень фактичних значень показників бюджету податків від запланованих. При цьому особливу увагу в процесі здійснення аналізу підсумкового виконання бюджету податків приділяють відхиленням показників із-за неточності дій з реалізації податкового плану, які можуть бути обумовлені різними причинами, зокрема неузгодженістю дій підрозділів підприємства, порушеннями комунікації (неточністю сприйняття і передачі інформації бюджету податків), порушеннями інструкцій з виконання бюджету податків тощо.

Наприклад, на практиці зустрічаються ситуації, коли відділ збуту своєчасно не сповіщає податковий відділ відносно незапланованих змін об'ємів реалізації продукції, а відділ постачання не надає інформацію

відносно незапланованих об'ємів придбання товарів, матеріалів. В результаті податковий відділ не має в розпорядженні об'єктивної інформації відносно відхилень фактичних показників бюджету податків від запланованих, і не може оперативного відкоригувати раніше розроблені заходи податкового планування, що негативно впливає на його результати.

Такі чинники підлягають поглибленому аналізу з метою виключення їх подальшого впливу. За результатами моніторингу виконання бюджету податків також аналізуються зміни рівня ризиків заходів податкового планування, і у разі істотного збільшення передбачаються заходи щодо їх зниження.

Другим напрямом аналізу результатів податкового планування є аналіз економічної ефективності податкового планування, який доцільно здійснювати на комплексній основі з використанням показників розрахунку податкового тягаря і розрахунку економії податкових платежів (рис. 2.10):

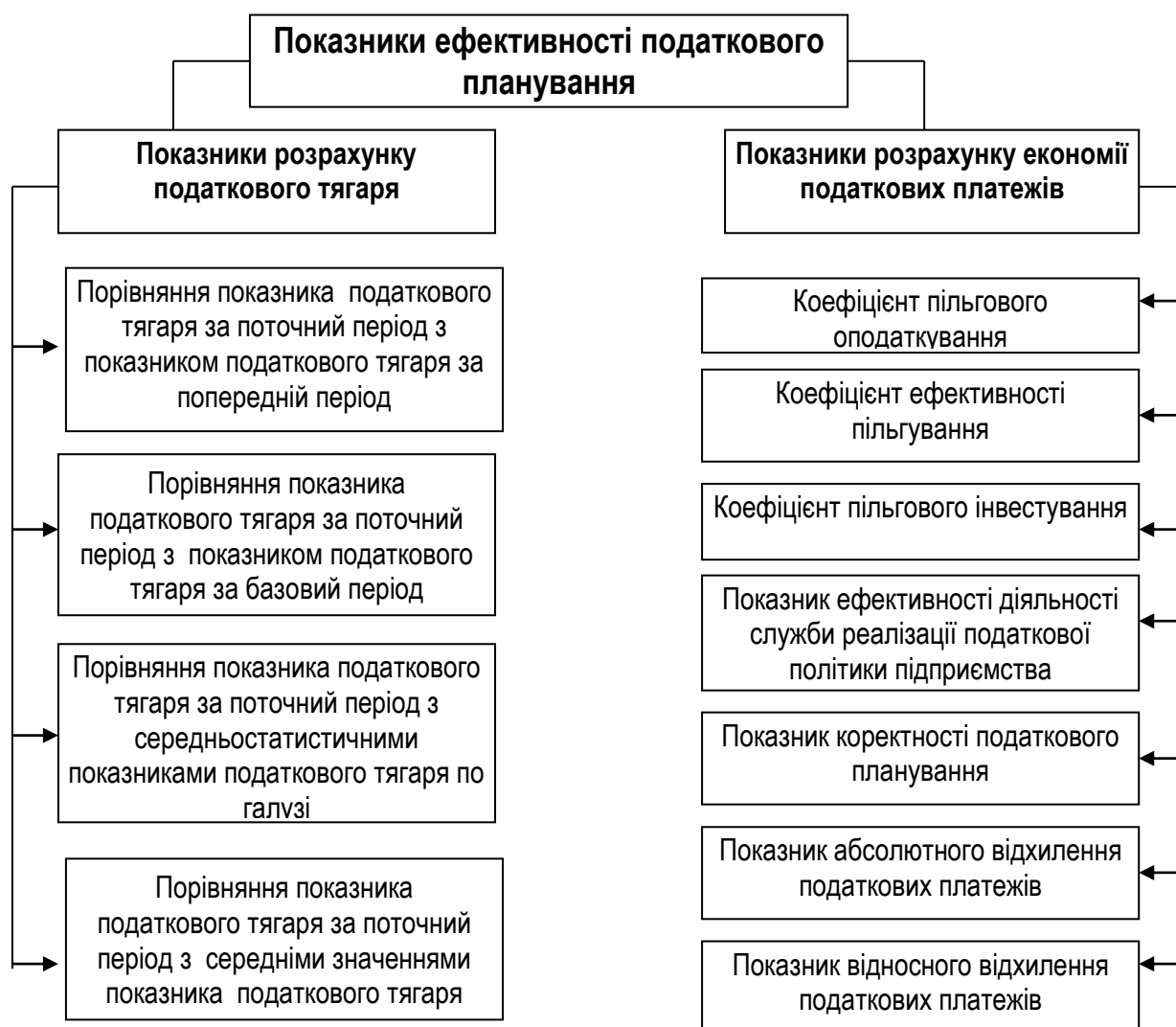


Рис. 2.10. Показники ефективності податкового планування



Таблиця 2.2

## Показники розрахунку економії податкових платежів

| № з/п | Показник  | Формула розрахунку                        | Умовні позначення  |
|-------|---|---|--|
| 1     | Коефіцієнт пільгового оподаткування (Кпо)                                   | $K_{по} = \frac{E}{Пбп}$                  | Е - економія, отримана в результаті використання пільг, грн.;<br>Пбп - сума податкових зобов'язань без урахування пільг, грн.                                      |
| 2     | Коефіцієнт ефективності пільгування (Кеп)                                   | $K_{еп} = \frac{E}{Взаг}$                 | Взаг - загальна сума виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), грн.  |
| 3     | Коефіцієнт пільгового інвестування (Кін)                                    | $K_{ін} = \frac{E}{Ін}$                   | Ін - сума інвестицій відносно яких використовуються пільги, грн.   |
| 4     | Показник ефективності діяльності служби реалізації податкової політики (Еф) | $E\hat{o} = \frac{Еп}{Вс}$                | Еп - сума економії податкових платежів внаслідок заходів, реалізованих службою за певний період, грн.;<br>Вс - сума витрат на утримання служби за цей період, грн. |
| 5     | Показник коректності податкового планування (Кор)                           | $K_{ор} = \frac{Ш}{E} \times 100$         | Ш - сума штрафних санкцій (включаючи адміністративні і фінансові санкції), нарахованих підприємству за некоректні заходи податкового планування, грн.              |
| 6     | Показник абсолютного відхилення податкових платежів ( $\Delta П_a$ )        | $\Delta П_a = П_1 - П_0$                  | П <sub>1</sub> - сума податкових платежів в звітному періоді, грн.;<br>П <sub>0</sub> - сума податкових платежів в базовому періоді, грн.                          |
| 7     | Показник відносного відхилення податкових платежів ( $\Delta П_o$ )         | $\Delta П_o = \frac{П_1}{П_0} \times 100$ |  |

У загальному аналізі ефективності податкового планування першочергову увагу слід зосередити на аналізі податкового тягаря і показника діяльності служби реалізації податкової політики (податкового відділу), оскільки вони найдостовірніше відображають результати податкового планування. В той же час аналіз коефіцієнтів використання пільг відображає лише міру застосування пільг підприємством і може служити орієнтиром для виявлення резервів податкового планування.

За результатами проведеного аналізу робляться висновки про ефективність функціонування системи податкового планування за певний період і виявляються резерви податкового планування на майбутні періоди.