

УДК 336.64

А. В. Буряк,

к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ORCID ID: 0000-0003-0886-317X

С. В. Бойко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів,

Національний університет харчових технологій

ORCID ID: 0000-0002-1333-0397

І. В. Дем'яненко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів,

Національний університет харчових технологій

ORCID ID: 0000-0003-3294-9811

DOI: 10.32702/2306-6792.2022.15—16.33

КОРПОРАТИВНЕ БЮДЖЕТУВАННЯ ПОДАТКІВ АГРАРНИМИ ТА ПЕРЕРОБНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

A. Buriak,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department
of Finance, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

S. Boiko,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department
of Finance, National University of Food Technologies

I. Demianenko,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department
of Finance, National University of Food Technologies

CORPORATE TAX BUDGETING BY AGRICULTURAL AND MANUFACTURING ENTERPRISES

Метою статті є обґрунтування організаційного механізму корпоративного податкового бюджетування аграрних та переробних підприємств України.

Для досягнення поставленої мети в статті запропоновано розуміти корпоративне податкове бюджетування як процес розроблення, узгодження з іншими бюджетами та затвердження податкового бюджету корпорації, а також контроль за його виконанням з метою забезпечення оптимізації податкових зобов'язань та забезпечення виконання податкових зобов'язань в умовах варіативності податкового законодавства та недопущення його порушення. Розроблено організаційний механізм корпоративного податкового бюджетування з обґрунтуванням бюджетного періоду, об'єктів, суб'єктів, методів, принципів, нормативно-правового регулювання тощо) та матриці взаємозв'язку корпоративного податкового бюджетування та системи бюджетів для аграрних та переробних підприємств з урахуванням особливостей їх фінансово-господарської діяльності.

The problem of optimization and corporate tax budgeting is actualized by the complexity of tax administration in Ukraine, constant changes in tax legislation and the possibility of adjusting the corporate tax burden through legislation instruments.

The purpose of the article is to substantiate the organizational mechanism of corporate tax budgeting of agricultural enterprises and manufacturing enterprises of Ukraine.

The sustainability of the tax system of Ukraine according to the list of taxes has been approved since 2015. Corporations have an obligation to pay corporate income tax; personal income tax; VAT; excise tax; environmental tax; rent; duty property tax; single tax as an alternative to the income tax of agricultural enterprises.

The introduction of corporate tax budgeting requires clarifying the essence of the main categorical apparatus of corporate tax budgeting. Corporate tax budgeting is the process of developing, coordinating with other budgets and approving the corporate tax budget, as well as monitoring its implementation. Accordingly, the tax budget is a plan drawn up for a certain period in which target indicators are set with a level of detail for national and local tax and agreed with master budget.

The organizational mechanism of corporate tax budgeting provides for the justification of such elements as the purpose, tasks, subjects and objects, principles and methods, regulatory and legal regulation, etc. The purpose of corporate tax budgeting is to ensure the optimization of tax obligations and to ensure the fulfillment of tax obligations in conditions of variability of tax legislation and to prevent violations of tax legislation.

Matrices of the relationship between tax budgeting and operating (financial) budgets have been developed. The matrix of the relationship of tax budgeting and operating (financial) budgets for agrarian corporations determines the flows of input information and output information into account the specifics of taxation of agricultural activity, namely the possibility of applying a simplified system of taxation and reporting. The matrix of the relationship of tax budgeting and operating (financial) budgets for processing corporations determines the flows of input information and output information into account excise taxation.

Ключові слова: бюджетування, податкове бюджетування, система бюджетів, податковий бюджет, організаційний механізм корпоративного податкового бюджетування, аграрне підприємство, переробне підприємство.

Key words: budgeting, tax budgeting, master budget, tax budget, organizational mechanism of corporate tax budgeting, agricultural enterprise, manufacturing enterprise.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

В сучасних умовах ведення бізнесу в Україні відбувається складність податкового адміністрування, що підтверджується незадовільною позицією України у рейтингах Doing Business. Наприклад, для сплати трьох основних податків (податок на прибуток підприємства, ПДВ, податок на доходи фізичних осіб) в Україні за підсумками витрачається 328 годин на рік проти 158,8 годин на рік у країнах ОЕСР з високим рівнем доходів населення, 171,5 годин на рік у країнах ЄС, 213,1 годин на рік у країнах Європи та Центральної Азії. В Україні загальна ставка податків становила 45,2% прибутку проти 39,9% у країнах ОЕСР з високим рівнем доходів населення, 39,7% у країнах ЄС, 31,7% у країнах Європи та Центральної Азії. Такий рівень оподаткування є високим і поступаєтьс у регіоні (Європа та Центральна Азія) лише показникам в Таджикистані, Білорусії, Росії [1]. Проблематика оптимізації та бюджетування (планування) корпоративного оподаткування актуалізувалася складністю податкового адміністрування в Україні, постійними змінами податкового законодавства та можливістю коригування корпоративного податкового навантаження за рахунок різних інструментів.

Тому актуальності набуває покращення корпоративного податкового бюджетування на підприємствах України з урахуванням класичних та сучасних викликів податкового адміністрування та модернізації роботи з урахуванням популяризації корпоративного бюджетування та планування.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ

Проблематика корпоративного податкового бюджетування на підприємствах досліджується переважно у наукових напрямках податкового бюджетування (М. В. Мельникова, К. В. Косицький [2], В. В. Шкроміда, Т. М. Гнатюк, Н. Б. Мельник [3]), податкового планування (Г. Б. Коломієць, К. С. Армстронг, С. Глейзер, Дж. Д. Кеплер, Т. Башир, П. Захарія, С. Окоро, Р. Дж. Вілсон та ін. [4—7]), розкриття податкової інформації (М. Мгаммал [8]). Публікаційна активність вітчизняних вчених обмежується дослідженням інформаційного забезпечення податкового бюджетування [2], переваг і недоліків податкового бюджетування, а також порівняння з альтернативними методами планування діяльності підприємства та його податкових платежів [3], побудови ефективної концепції корпоративного податкового планування для зменшення податкового навантаження в умовах узгодження інтересів плат-

Таблиця 1. Податкові надходження до Зведеного бюджету від аграрних та переробних підприємств, млн грн

Рік	Податки								
	Податок та збір на доходи фізичних осіб	Податок на прибуток підприємств	Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	Податок на додану вартість	Акцизний податок з вироблених в Україні підкцизних товарів	Податок на майно	Єдиний податок	Екологічний податок	Інші податки
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство									
2017	16 234	651	949	21 238	4	3 757	5 400	63	580
2018	20 148	1 053	1 186	18 487	4	4 303	5 778	70	572
2019	22 232	1 168	1 497	20 991	24	4 896	5 817	84	386
2020	23 025	1 206	1 724	27 026	8	4 957	5 902	84	336
2021	29 010	1 664	1 727	24 233	5	5 657	5 993	93	697
Переробна промисловість									
2017	24 689	12 469	1 075	25 755	60 483	5 428	1 338	691	1 272
2018	31 475	20 779	862	31 777	64 620	5 463	1 648	779	1 355
2019	37 459	16 982	770	39 634	63 687	6 204	1 868	1 199	1 203
2020	37 417	16 823	607	44 888	77 007	5 775	1 891	1 165	932
2021	43 138	37 422	1 193	44 924	78 393	6 866	2 229	1 304	806

Джерело: дані Державної податкової служби України.

ника податків і держави як представника суспільних інтересів [4]. Водночас бракує наукових розробок з проблематики корпоративного бюджетування податків з урахуванням виду економічної діяльності суб'єкта господарювання.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Мета статті є обґрунтування організаційно-го механізму корпоративного податкового бюджетування аграрних та переробних підприємств України.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБґРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Система корпоративного оподаткування в Україні передбачає сплату прямих та непрямих податків, загальнодержавних та місцевих податків. Сталість податкової системи за переліком податків утверджена з 2015 р. та перед корпораціями виникає обов'язок сплати податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито; податок на майно; єдиний податок як альтернатива податку на прибуток аграрних підприємств. Водночас, податкове навантаження підприємства формується під впливом багатьох факторів: вид діяльності; вид майна, яким володіє чи користується корпорація; вид реалізованої продукції чи послуг. За даними табл. 1 можна стверджувати про відмінність податкового навантаження аграрних та переробних підприємств.

Для підприємств секції А Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство податкове навантаження формується з пріоритетністю податку на додану вартість (38,6% всіх сплачених податкових платежів у 2017—2021 рр.), податку на доходи фізичних осіб (37,8%), єдиного податку (10,1%) та податку на майно (8,1%); для підприємств секції С Переробна промисловість податкове навантаження формується з пріоритетністю акцизного податку (40,27%), податку на додану вартість (21,5%), податку на доходи фізичних осіб (20,1%), податку на прибуток підприємства (11,8%). Для підприємств одного виду діяльності податкове навантаження додатково може відрізнятися, що вказує на необхідність корпоративного податкового бюджетування та наявні резерви оптимізації податкових зобов'язань.

Запровадження корпоративного податкового бюджетування на підприємствах вимагає формування механізму податкового бюджетування. Організаційний механізм корпоративного податкового бюджетування передбачає обґрунтування таких елементів як: мета, завдання, суб'єкти і об'єкти, нормативно-правове регулювання тощо, а також з'ясування сутності основного категоріального апарату корпоративного податкового бюджетування.

Бюджетування — це процес розроблення, узгодження та затвердження бюджетів, що формують цілісну їх систему, а також контроль за їх виконанням [9, с. 79]. Процесний підхід до визначення сутності бюджетування переважає у представників фінансової наукової спільноти. Н. М. Давиденко, А. В. Бурак, З. М. Тітенко



Рис. 1. Організаційний механізм корпоративного податкового бюджетування

Джерело: авторська розробка.

під бюджетуванням розуміють "стандартизований економічний процес, який базується на незалежних вимогах та процедурах, самостійно розроблених компанією, а також на загально-визнаних вимогах та певних процедурах" [10, с. 41]. Погоджуючись з наведеними визначеннями та екстраполюючи їхні основні положення на корпоративне податкове бюджетування можна запропонувати визначення корпоративного податкового бюджетування як процес розроблення, узгодження з іншими бюджетами та затвердження податкового бюджету корпорації, а також контроль за його виконанням.

О. О. Терещенко, Н. Д. Бабяк сутність бюджету визначають як "складений на певний період (коротко- чи довгостроковий) план, у якому з високим рівнем деталізації у кількісному виразі встановлені обов'язкові до виконання формалізовані цільові завдання (показники прибутку, витрат, грошових потоків) для окре-

мих центрів відповідальності (структурних підрозділів, цехів, відділів) та підприємства в цілому" [9, с. 82]. Відповідно, податковий бюджет слід визначити як складений на певний період (коротко- чи довгостроковий) план, у якому з рівнем деталізації за кожним загальнодержавним та місцевим податком встановлені цільові показники та узгоджені з іншими бюджетами корпорації (master budget).

Метою корпоративного податкового бюджетування є забезпечення оптимізації податкових зобов'язань та забезпечення виконання податкових зобов'язань в умовах варіативності податкового законодавства за умови недопущення його порушення.

Корпоративне податкове бюджетування повинно бути частиною системи бюджетування та організаційне забезпечення визначається організаційною структурою корпорації. Типовою командою учасників корпоративного

Таблиця 2. Матриця взаємозв'язку корпоративного податкового бюджетування та системи бюджетів аграрних корпорацій

Бюджети	Податковий бюджет	В тому числі						
		ПДВ	ПДФО	єдиний податок	податок на прибуток підприємств	податок на майно	рентна плата	інші податки
Бюджет продажу	→	→		→	→			→
Бюджет виробництва	→		→	→			→	→
Допоміжні бюджети (матеріальних витрат, ФОП тощо)	→	→	→					→
Бюджет адміністративних витрат	→	→	→					→
Бюджет інших операційних доходів і витрат	→	→	→					→
Бюджет витрат на збут	→	→	→					→
Бюджет інвестицій	→	→	→			→		
Графіки грошових надходжень	←	←						
Графіки грошових видатків	←	←	←	←	←	←	←	←
Прогнозний баланс	←	←	←	←	←	←	←	←
Бюджетування ліквідності (план Cash-flow)	←	←	←	←	←	←	←	←
План фінансових результатів прибутків та збитків	←				←			

Примітка: → — вхідний потік інформації, ← — вихідний потік інформації.

податкового бюджетування є фінансовий менеджер чи фінансовий контролер, головний бухгалтер під контролем топ-менеджерів та інших суб'єктів, наділених бюджетними та контрольними повноваженнями. У разі необхідності консультування з питань оптимізації податкових платежів, автоматизації бюджетування рекомендовано залучати сторонніх консультантів, юристів з податкового права, ІТ-фахівців тощо.

Об'єктами корпоративного податкового бюджетування є податкові зобов'язання за загальнодержавними та місцевими податками, за якими корпорація є платником чи податковим агентом згідно з чинним податковим законодавством; податковий кредит з податку на додану вартість, податкова заборгованість тощо. Наявність множинності загальнодержавних та місцевих податків вимагає індивідуальної форми для кожної корпорації, яка може містити систему податкових бюджетів за окремими податками. Для аграрної корпорації доцільно скласти, узгоджувати та затверджувати бюджет ПДВ, бюджет податку на доходи фізичних осіб, бюджет єдиного податку (бюджет податку на прибуток підприємства як альтернатива), бюджет плати за землю, бюджет рентної плати за видами тощо. Для корпорації переробної промисловості система податкових бюджетів матиме в основі бюджет ПДВ, бюджет податку

на доходи фізичних осіб, бюджет податку на прибуток підприємства, бюджет рентної плати за видами тощо.

Узагальнення елементів організаційного механізму корпоративного податкового бюджетування наведено на рис. 1.

Бюджетування кожного виду податку не передбачає окремого аналітичного розрахунку, адже формування податкових бюджетів тісно пов'язане з бюджетуванням операційних та зведеного бюджету [3, с. 143]. В. В. Шкроміда, Т. М. Гнатюк, Н. Б. Мельник розробили матрицю взаємозв'язку податкового бюджетування та операційних (фінансових) бюджетів підприємства, в якій визначено вхідне інформаційне забезпечення податкових бюджетів, проте в нашому дослідженні посилено обґрунтування взаємозв'язку податкового бюджету з іншими бюджетами з визначенням потоків вхідної та вихідної інформації. Наприклад, для складання податкового бюджету необхідна інформація про доходи, витрати, яка міститься у відповідних бюджетах та показники податкового бюджету повинні враховуватися під час складання бюджету грошових потоків. Показники бюджету доходів, наприклад, враховуються для визначення можливості застосування спрощеної системи оподаткування та звітності, необхідності реєстрації платником податку на додану вартість

Таблиця 3. Матриця взаємозв'язку корпоративного податкового бюджетування та системи бюджетів переробних корпорацій

Бюджети	Податковий бюджет	В тому числі						
		ПДВ	ПДФО	єдиний податок	податок на прибуток підприємств	акцизний податок	рентна плата	інші податки
Бюджет продажу	→	→	→	→	→	→	→	→
Бюджет виробництва	→	→	→	→	→	→	→	→
Допоміжні бюджети (матеріальних витрат, ФОП тощо)	→	→	→	→	→	→	→	→
Бюджет адміністративних витрат	→	→	→	→	→	→	→	→
Бюджет інших операційних доходів і витрат	→	→	→	→	→	→	→	→
Бюджет витрат на збут	→	→	→	→	→	→	→	→
Бюджет інвестицій	→	→	→	→	→	→	→	→
Графіки грошових надходжень	←	←	←	←	←	←	←	←
Графіки грошових видатків	←	←	←	←	←	←	←	←
Прогнозний баланс	←	←	←	←	←	←	←	←
Бюджетування ліквідності (план Cash-flow)	←	←	←	←	←	←	←	←
План фінансових результатів прибутків та збитків	←	←	←	←	←	←	←	←

Примітка: → — вхідний потік інформації, ← — вихідний потік інформації.

тощо. Корпоративне бюджетування передбачає врахування дивідендної політики корпорації, оскільки дивідендні платежі є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Матриця взаємозв'язку податкового бюджетування та операційних (фінансових) бюджетів для аграрних корпорацій (табл. 2) визначає потоки вхідної та вихідної інформації з урахуванням специфіки оподаткування аграрної діяльності, а саме можливості застосування в Україні спрощеної системи оподаткування та звітності для сільськогосподарських виробників у випадку досягнення або перевищення частки сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік 75%.

Матриця взаємозв'язку податкового бюджетування та операційних (фінансових) бюджетів для переробних корпорацій (табл. 3) відрізняється від вище наведеної матриці у частині неможливості застосування єдиного податку (лише у разі дотримання критичних показників доходів та чисельності найманих працівників), проте переробні корпорації часто є платниками акцизного податку з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (спирту етилового та інших спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, пива, тютюнових виробів, пального тощо).

ВИСНОВКИ

Корпоративне податкове бюджетування — це процес розроблення, узгодження з іншими бюджетами та затвердження податкового бюджету корпорації, а також контроль за його виконанням з метою забезпечення оптимізації податкових зобов'язань та забезпечення виконання податкових зобов'язань в умовах варіативності податкового законодавства та недопущення його порушення. Розроблено організаційний механізм корпоративного податкового бюджетування та матриці взаємозв'язку корпоративного податкового бюджетування та системи бюджетів для аграрних та переробних підприємств.

Література:

1. Paying Taxes 2020. URL: <https://archive.doingbusiness.org/content/dam/doing-Business/media/Profiles/Regional/DB2020/ECA.pdf> (дата звернення: 21.07.2021).
2. Мельникова М.В., Косицький К.В. Організація податкового бюджетування в промисловому холдингу: інформаційний аспект. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. 2015. Вип. 15 (2). С. 70—73.
3. Шкроміда В.В., Гнатюк Т.М., Мельник Н.Б. Податкове бюджетування на підприємстві в умовах мінливого бізнес-середовища: бути чи

не бути. Облік і фінанси. 2019. № 1. С. 139—144. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-139-144](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-139-144)

4. Коломієць Г.Б. Податкове планування у контексті узгодження суспільних та приватних інтересів: автореф. дис.... канд. екон. наук: 08.00.08. Київ, 2021. — 20 с.

5. Armstrong C.S., Glaeser S., Kepler J.D. Strategic reactions in corporate tax planning. Journal of Accounting and Economics. 2019. № 68 (1). P. 1—26. DOI: 10.1016/j.jacceco.2019.03.003

6. Bashir T., Zachariah P. Ownership structure and tax planning of listed firms: Evidence from Nigeria. Journal of Accounting and Taxation. 2020. № 12(3). P. 99—107. DOI: 10.5897/JAT2020.0412.3

7. Olayiwola J., Okoro S. Tax Planning, Corporate Governance and Financial Performance of Selected Quoted Non-Financial Companies in Nigeria (2007–2018). Organizations and Markets in Emerging Economies. 2021. № 12 (2). P. 332—352. DOI: 10.15388/omee.2021.12.59.

8. Wilde J.H., Wilson R.J. Perspectives on Corporate Tax Planning: Observations from the Past Decade. Journal of American Taxation Association. 2018. № 40 (2). P. 63—81. DOI: 10.2308/atax-51993.

9. Mgammal M.H. Corporate tax planning and corporate tax disclosure. Meditari Accountancy Research. 2020. № 28 (2). P. 327—364. DOI: 10.1108/MEDAR-11-2018-0390.

10. Терещенко О.О., Бабяк Н. Д. Фінансовий контролінг: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2013. 407 с.

11. Давиденко Н. М., Буряк А. В., Тітенко З. М. Бюджетування компаній: навчальний посібник. Київ: ЦП Компрінт, 2020. 430 с.

References:

1. Doing Business (2020), "Paying Taxes", available at: <https://archive.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Profiles/Regional/DB2020/ECA.pdf> (Accessed 21 July 2021).

2. Melnykova, M.V. and Kositsky, K.V. (2015), "Organization of tax budgeting industrial holding: information aspect", Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriya: Ekonomichni nauky, vol. 15 (2), pp. 70—73.

3. Shkromyda, V.V., Hnatiuk, T.M. and Melnyk, N.B. (2019), "Tax Budgeting in the Enterprise in Conditions of the Variable Business Environment: to Be or not to Be", Oblik i finansy, vol. 1 (83), pp. 139—144. DOI: 10.33146/2307-9878-2019-1(83)-139-144.

4. Kolomiets, H.B. (2021), "Tax planning under the coherence of public and private interests",

Ph.D. Thesis, Money, finances and credit, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine.

5. Armstrong, C. S., Glaeser, S. and Kepler, J. D. (2019), "Strategic reactions in corporate tax planning", Journal of Accounting and Economics, vol. 68(1), pp. 1—26. DOI: 10.1016/j.jacceco.2019.03.003

6. Bashir, T. and Zachariah, P. (2020), "Ownership structure and tax planning of listed firms: Evidence from Nigeria", Journal of Accounting and Taxation, vol. 12(3), pp. 99—107. DOI: 10.5897/JAT2020.0412.

7. Olayiwola, J. and Okoro, S. (2021), "Tax Planning, Corporate Governance and Financial Performance of Selected Quoted Non-Financial Companies in Nigeria (2007—2018)", Organizations and Markets in Emerging Economies, vol. 12 (2), pp. 332—352. DOI: 10.15388/omee.2021.12.59.

8. Wilde, J. H. and Wilson, R. J. (2018), "Perspectives on Corporate Tax Planning: Observations from the Past Decade", Journal of American Taxation Association, vol. 40 (2), pp. 63—81. DOI: 10.2308/atax-51993.

9. Mgammal, M.H. (2020), "Corporate tax planning and corporate tax disclosure", Meditari Accountancy Research, vol. 28 (2), pp. 327—364. DOI: 10.1108/MEDAR-11-2018-0390.

10. Tereshchenko, O.O. and Babiak, N. D. (2013), Finansovyi kontrolinh [Financial controlling], KNEU, Kyiv, Ukraine.

11. Davydenko, N. M., Buriak, A. V. and Titenko, Z. M. Biudzhetuвання kompanii [Budgeting of the companies], Komprynt, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 28.07.2022 р.

www.economy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б») Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73