

*Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2024. № 11.*

**DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.11.109>**

**УДК 336.2**

*С. М. Гринявський,*

*аспірант, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2664-0802>*

*Л. Д. Шульга,*

*аспірант, ННЦ «Інститут аграрної економіки»*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0001-4926-4192>*

## **НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

*S. Hryniavskiy,*

*Postgraduate student, National Scientific Centre «Institute of  
Agrarian Economics»*

*L. Shulha,*

*Postgraduate student, National Scientific Centre «Institute of  
Agrarian Economics»*

## **SCIENTIFIC AND METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF STRATEGIC MANAGEMENT OF TAX EXPENDITURES OF AN ENTERPRISE**

*У статті розглянуто природу і трактування поняття податків. Проаналізовано особливості податку на додану вартість (ПДВ) в окремих країнах Європейського Союзу (Данії, Франції, Польщі). Досліджено тенденції податкового планування. В Україні податок на додану вартість є непрямим податком, який включається в ціну товарів, робіт і послуг платниками податку, сплачуються покупцем, але при цьому його облік та*

*перерахування до бюджету здійснює продавець. Вважаємо, що для оптимізації податкових платежів за допомогою стратегічного управлінського обліку необхідно здійснювати плановий розподіл за статтями витрат у частині стратегічного управління ПДВ на сільськогосподарському підприємстві. У цілому оптимізація податкових платежів передбачає вибір альтернативних видів сплати податків відповідно до чинного податкового законодавства. Не витрачені вчасно засвоєні кошти в звітному періоді спричиняють надмірну сплату податку та сформують фінансову втрату. Для візуального представлення черговості платежів наведено графік планових платежів сільськогосподарського підприємства. Запропоновано модель стратегічного управлінського обліку витратами для забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарського підприємства. Визначено стратегічні методи зменшення податкового навантаження з ПДВ, до яких віднесено: метод заміни відносин; розподілу відносин; прямого скорочення; делегування податків підприємству-сателіту; відстрочення податкового платежу; пільгового підприємства.*

*Tax expenditures are an important element of the financial policy of enterprises. Value added tax (VAT) is one of the key sources of budget revenues and a significant expense for business entities. It is associated with almost all stages of production and turnover processes. Therefore, effective VAT management helps to optimize the tax strategy, reduce the tax burden and improve the financial condition of the business as a whole. The article discusses the nature and interpretation of the concept of taxes. The peculiarities of VAT in certain countries of the European Union (Denmark, France, Poland) are analyzed. Trends in tax planning are studied. In Ukraine, value added tax is an indirect tax that is included in the price of goods, works, and services by taxpayers, paid by the buyer, but accounted for and transferred to the budget by the seller. We believe that in order to optimize tax payments with the help of strategic management accounting, it is necessary to carry out a planned distribution by cost items in terms of strategic VAT management at an agricultural enterprise. In general, optimization of tax payments involves the choice of alternative types of tax payment in accordance with the current tax legislation. It should be noted that in the future, it is necessary to promptly*

*control the constant amount of the purchase of goods. If not spent in a timely manner, the funds absorbed in the reporting period will result in excessive tax payments and create a financial loss. For a visual representation of the order of payments, a schedule of planned payments of an agricultural enterprise is provided. A model of strategic management cost accounting to ensure the competitiveness of an agricultural enterprise is proposed. Strategic methods of reducing the VAT tax burden are defined, which include: the method of replacing relations; distribution of relations; direct reduction; delegation of taxes to a satellite enterprise; deferral of tax payment; and a privileged enterprise.*

**Ключові слова:** *стратегічне управління, податки, ПДВ, витрати, управлінський облік, податковий облік.*

**Keywords:** *strategic management, taxes, VAT, expenses, management accounting, tax accounting.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Податкові платежі формують одну з основних складових фінансової політики підприємств і держави в цілому. Тому стратегічне управління в даному напрямі сприяє забезпеченні економічної стабільності і розвитку. Саме податок на додану вартість (ПДВ) входить до складу найбільш значущих у фінансових результатах господарюючих суб'єктів, який має прямиий і опосередкований вплив на структуру витрат і конкурентоспроможність юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Враховуючи те, що ПДВ є непрямим податком, який накладається на всі стадії виробничого й обігового процесу товарів і послуг, ефективно управління ним зменшуватиме фінансове навантаження на бізнес-процеси. Тому важливо знайти підходи до оптимізації податкових витрат, зокрема ПДВ та сформулювати рекомендації щодо вдосконалення стратегій податкового управління в умовах мінливого економічного середовища.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед наукових праць з досліджуваної тематики варто виокремити О. Федчак, яка досліджує

теоретико-методологічні засади формування і розвитку податкової системи, акцентуючи на її структурі, функціях податків та ключових принципах системи оподаткування [1]. Т. Івашків, М. Петрина, О. Кушлик, Л. Вербовська зосереджуються на перевагах і недоліках системи прямого і непрямого оподаткування [2]. І. Гончаренко, Н. Дудченко, В. Жук аналізували непряме оподаткування в країнах ЄС, що актуально для нашого дослідження в частині можливості імплементації елементів законодавства європейських країн у вітчизняну практику [3]. Г. Ползікова вивчає стратегічний і тактичний податковий менеджмент, зокрема їх антикризові механізми [4].

О. Пацула [5], Т. Білобровенко [6], Т. Шаповал [7], С. Греца [8], Л. Очеретько [9], працюють над дослідженням податку на додану вартість. Т. Білобровенко, зосереджуючись на доданій вартості як об'єкті оподаткування ПДВ, робить висновок, що даний податок з урахуванням його поточного механізму фактично є податком на загальну вартість, адже оподатковується саме загальна вартість товару, а не додана частка [6]. Т. Шаповал спрямувала вектор тематики на еволюцію ПДВ та шляхи удосконалення його справляння [7]. С. Греца акцентує на практиці регулювання сплати ПДВ у європейських країнах, яка може бути упроваджена при адмініструванні податку в Україні [8].

Незважаючи на наявні дослідження, питання стратегічного управління податковими витратами й досі залишається доволі актуальним як в масштабах підприємства, адже вони виступають значною витратною статтею, так і на рівні країни в цілому, адже вони формують одну з найбільших статей дохідної частини бюджетів.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою даного дослідження є узагальнення науково-методичних засад стратегічного управління податковими витратами через призму ПДВ.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Система стратегічного управлінського обліку підприємств модернізується на вимогу сучасних умов

господарювання за рахунок чого значно розширюються його межі, з'являються нові концепції й інструменти та ефективність упровадження.

Зважаючи на те, що стратегічний управлінський облік спрямований на довгострокову діяльність суб'єкта господарювання, забезпечення його потреб на сільськогосподарському підприємстві та ефективне функціонування в цілому доцільно використовувати релевантну управлінську звітність. Завдяки їй можна кількісно і якісно оцінити інформацію та відобразити результати операційної діяльності господарюючого суб'єкта в управлінській звітності для прийняття ефективних стратегічних рішень. Не менш значущою в стратегічному управлінні є дієва реалізація оперативних і тактичних рішень, оскільки якісно сформована управлінська звітність, у тому числі, за системами ключових показників ефективності діяльності підприємства, впливає на показники його результативності, продуктивності й конкурентоспроможності.

Під час підготовки звітності за даними бухгалтерського обліку з метою стратегічного управління сільськогосподарським підприємством вище керівництво потребує лише повністю сформованих звітів, які не містять обтяжливих розрахунків. Однак алгоритм розрахунку кожного з ключових показників діяльності повинен бути зрозумілий фахівцям різних рівнів і однозначно визначений.

У контексті вдосконалення облікової системи облікові дані можуть бути інформаційним забезпеченням реалізації стратегії підприємства та основою прийняття стратегічних управлінських рішень для управління податковими витратами підприємства в короткостроковій і довгостроковій перспективі.

При цьому підтримуємо думку О. Федчак, яка зауважує, що податки мають подвійну природу: з одного боку, вони являють собою специфічну форму виробничих відносин, що відображає їхній суспільний аспект; з іншого – вони є частиною вартості національного доходу, вираженою в грошовій формі, яка визначає їх матеріальний зміст [1].

Тобто податки можуть бути трактовані по-різному. У вузькому розумінні податок часто сприймається як примусовий механізм. Проте в розвинених суспільствах відбувається важливий прогрес у розумінні податків: від сприйняття їх як простого способу стягнення ресурсів до розгляду їх як частини системи соціально-економічних відносин. Тому важливим є визначення податку в управлінському контексті як обов'язкового платежу, який держава використовує для подальшого перерозподілу ресурсів [10].

Для прикладу непрямі податки складають основу доходів не тільки країн-членів ЄС, а й бюджету самого Європейського Союзу. Відповідно до податкового законодавства ЄС, частка надходжень від непрямих податків перераховується до консолідованого бюджету. На відміну від прямих податків, непрямі стягуються з виробництва та споживання і не залежать від платників, які їх сплачують. Тобто, непрямі податки стягуються урядом і переносяться на кінцеву споживчу ціну, на яку накладається податкове навантаження (ПДВ та акцизи). Однак класифікацію, що базується лише на критерії «перекладання», можна вважати недостатньою, оскільки іноді перекласти податки на споживача на основі конкуренції неможливо. Непрямі податки означають, що платник податків і особа, яку зобов'язані оподатковувати, не є тотожними [3]. Через пряме оподаткування держава має можливість впливати на ділову активність підприємств, інвестиційну привабливість, загальне споживання та накопичення капіталу [11].

Стратегічне управління податковими витратами підприємства – це комплекс заходів, що дає змогу досягти оптимального рівня податкових платежів за умови дотримання норм податкового законодавства.

Чинником, який впливає на необхідність і інструменти управління податковими платежами є рівень податкового навантаження на діяльність підприємства, який можна визначити як величину податкових виплат у відсотках до суми отриманого прибутку.

Застосування податкового планування передбачає:

- вибір системи оподаткування (загальна, спрощена);
- вибір форми реєстрації господарюючого суб'єкта (у формі юридичної особи або фізичної особи без створення юридичної особи);
- вибір місця реєстрації та основних напрямів діяльності;
- користування податковими пільгами;
- вибір контрактних схем при підписанні господарських договорів;
- використання бюджетного підходу при управлінні податковими платежами, що дає змогу контролювати виконання податкових зобов'язань, а також підвищити ефективність планування та використання бюджетів податків.

Незважаючи на досягнення українських вчених у сфері оподаткування, багато аспектів цієї теми ще не мають однозначного вирішення. Продовжують бути предметом дискусій питання стосовно принципів побудови та напрямів реформування податкової системи, особливо з урахуванням особливостей періоду трансформації. Існують значні розбіжності в поглядах економістів на структуру податкової системи, параметри податкового навантаження, необхідність диференціації податкових ставок і використання податкових пільг, що може призводити до негативних наслідків у практиці оподаткування. Реформування національної податкової системи не завжди враховує досвід розвинених і постсоціалістичних країн. У зв'язку з розробкою податкових кодексів у деяких постсоціалістичних країнах, актуальними питаннями є вдосконалення системи оподаткування, зокрема, параметри податкових ставок, пільгове та спрощене оподаткування, а також загальний рівень податкового тягаря [2].

У сучасних умовах господарювання, що характеризується значними змінами в податковому законодавстві для можливості планування ефективного розвитку суб'єктів аграрного господарювання на перспективу пропонуємо здійснювати плановий розподіл витрат в частині податку на додану вартість. Більшість малих і середніх сільськогосподарських підприємств мають різну форму господарювання (ФГ, СГПП, СВК тощо) та знаходяться чи то на загальній системі оподаткування зі сплати податку на

прибуток, чи то єдиного податку третьої (сплата податку від отриманих доходів), чи спецгрупи четвертої спрощеного оподаткування, яке залежить від об'єму сільськогосподарських угідь, більшість з них є платниками податку на додану вартість.

В Україні податок на додану вартість був упроваджений у 1992 році не тільки для забезпечення додаткових надходжень до державного бюджету, але й для наближення країни до європейських стандартів з метою подальшої інтеграції в Європейський Союз. Як зазначає О. Пацула податок на додану вартість – це частина новоствореної вартості на кожному етапі виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт), яка надходить до бюджету після їх реалізації. Особливістю даного податку є те, що він сплачується покупцем товарів у момент їх придбання, оскільки включений у ціну, а перераховується до бюджету продавцем. Саме тому, він має непрямий характер оподаткування, а сума починає надходити в бюджет раніше кінцевої реалізації [5].

Нарахування та стягнення даного податку вимагає чіткого визначення доданої вартості, яка є об'єктом оподаткування. Додана вартість представляє собою приріст вартості продукції, виготовленої підприємством, у порівнянні з вартістю використаних у виробництві матеріальних ресурсів. З одного боку, цей показник відображає вартість, створену на підприємстві без урахування попередніх витрат, а з іншого – він є валовим доходом виробника, що призначений для покриття витрат на фактори виробництва. Додана вартість по своєму обсягу близька до новоствореної вартості, що генерується в конкретній господарській одиниці [6].

У країнах Євросоюзу податок на додану вартість має важливе значення, оскільки він сприяє досягненню ключової мети інтеграції країн – забезпеченню безперешкодного переміщення товарів, послуг, робочої сили та капіталу [7]. ПДВ є обов'язковим податком, і відповідно до Директиви 2006/112/ЕС, стандартна ставка повинна бути не менше 15%. Для забезпечення максимального рівня простоти та нейтральності ці правила повинні застосовуватися до всіх етапів виробництва, постачання послуг і

роздрібної торгівлі. Однак через економічні, соціальні чи географічні обставини директива може не діяти в деяких регіонах. Стандартна ставка ПДВ варіюється від 17% у Люксембурзі до 25% у Данії, Хорватії та Швеції, а також до 27% в Угорщині. Крім того, держави-члени ЄС можуть застосовувати 1-2 знижені ставки ПДВ, але не менше 5%. Зазначені ставки застосовують лише для окремих категорій товарів і послуг, таких як: продукти харчування, фармацевтичні вироби, будівництво, ремонт житла в рамках соціальної політики тощо [12].

Данія була однією з перших країн, яка запровадила систему ПДВ. Відтоді законодавство зазнало кількох змін. Найважливішими змінами були зміни, спрямовані на приведення нормативно-правових актів у відповідність із Шостою Директивою ЄС щодо ПДВ (яка з 1 січня 2007 року офіційно називається Директивою Ради 2006/112/ЄС про загальну систему податку на додану вартість), а також пакетом ПДВ ЄС, який набув чинності 1 січня 2010 року. Операції підлягають оподаткуванню ПДВ у Данії лише тоді, коли вони здійснюються в країні. Заради податкової нейтральності ПДВ також стягується з імпорту (тобто отримання товарів з територій, що не входять до ЄС), придбання всередині Співтовариства (тобто отримання товарів із держав-членів ЄС) та закупівлі більшості послуг у іноземних постачальників [13].

Стандартна ставка ПДВ у Франції становить 20%. Реалізація окремих видів лікарських засобів та перевезення людей обкладаються ПДВ за ставкою 10%. ПДВ за зниженою ставкою 5,5% оподатковуються продукти харчування, абонемент на газ та електроенергію (за певних обставин), продаж книг, а також товарів і послуг, що надаються особам з обмеженими можливостями. Інші конкретні продажі й послуги підпадають під ставку ПДВ 2,1% (наприклад, ліки, які відшкодовуються соціальним страхуванням, преса). Поставки товарів за межі Франції звільняються від ПДВ. Постачальники послуг між бізнесом (B2B) зазвичай оподатковуються за місцезнаходженням клієнта, а не за місцезнаходженням постачальника. Для постачання послуг від бізнесу до споживача (B2C) місцем оподаткування зазвичай є місце реєстрації постачальника [14].

У Польщі стандартна ставка ПДВ у розмірі 23% зазвичай застосовується до постачання всіх товарів і послуг, за винятком тих, на які поширюються спеціальні положення. Постачання, на які поширюється пільгова ставка у розмірі 8%, включають постачання фармацевтичної продукції та послуг пасажирського транспорту, товарів для Програми соціального житла (не більше 150 квадратних метрів). Товари, до яких використовується знижена ставка 5%, – це книги й журнали, необроблені та основні продукти харчування. З 1 липня 2018 року механізм розділеної оплати в транзакціях B2B було введено в польський Закон про ПДВ, замінивши зворотне нарахування для окремих груп товарів і послуг. З 1 вересня 2019 року запроваджено електронну базу даних платників податків («білий список») [15].

Погоджуємося з позицією С. Греци, яка наголошує, що удосконалення адміністрування вітчизняного ПДВ до європейських стандартів можливо здійснити шляхом збільшення бази оподаткування, перегляду і скасування необґрунтованих податкових пільг та спрощення процесу адміністрування [8].

В Україні податок на додану вартість є непрямим податком, який включається в ціну товарів, робіт, послуг платниками цього податку [16], сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець. Сплата податкових зобов'язань з податку на додану вартість є достатньо значною та має найбільшу питому вагу (близько 40%) серед інших податкових надходжень до державного бюджету. Рівень податкового навантаження має тенденцію до зростання, тому визначення ролі податкового планування, у тому числі з ПДВ, на сільськогосподарському підприємстві є дуже актуальним. Результатом ефективного податкового планування є мінімізація податкових платежів, що сприятиме максимізації прибутку, що формулюватиме значну конкурентну перевагу на основі збереження отриманих фінансових заощаджень за рахунок економії на податкових платежах та забезпечення правильного їх використання для збільшення інших факторів.

Оптимізація податкових платежів передбачає вибір альтернативних видів сплати податків відповідно до чинного податкового законодавства.

Пропонуємо, для врегулювання даного питання як одного з основних конкурентоутворюючих чинників, за допомогою стратегічного управлінського обліку здійснювати плановий розподіл витрат як фактора зниження податкового навантаження. Для цього розглянемо основну сутність формування податкового зобов'язання з ПДВ до сплати в бюджет (Рис. 1).

Сума до оплати в бюджет податку на додану вартість (ПДВ 20%)	-	СПЛАТА ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПОДАТКІВ ТА ПЛАТЕЖІВ	=	ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	-	ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ
		(податок з оренди землі, єдиний податок 4 гр., екологічний податок, рентний податок, податки та збори з заробітної плати)		(реалізація, продаж продукції власного виробництва)		(витрати, у т.ч. ПДВ)

**Рис. 1. Формування податкового зобов'язання з податку на додану вартість**

*Джерело: побудовано автором*

З огляду на період звітування, враховується звітний період (місяць), у якому потрібно бухгалтерам чітко сформувати дані для співставлення реалізації продукції та зменшення навантаження в статтях витрат як закупівлі сировини, необхідної продукції в таких же платників ПДВ для отримання податкового кредиту. Враховуючи життєвий цикл продукції на сільськогосподарському підприємстві можна як короткостроково, так і довгостроково спланувати статті своїх витрат, які піддаються впливу. Пошук витрат починається саме з даного етапу. При огляді стратегічного плану витрат, у розрізі місячних сум можна вагомо уникнути фінансових витрат, адже підприємство самостійно має підлаштовувати свій бухгалтерський облік для вчасного надходження коштів на рахунки від покупців (грамотно укладені договори з покупцями, вірно вказані терміни оплати в рахунках, графіки оплат, нагадування контрагентам тощо) дозволяє вірно спрямовувати кошти для отримання активів, у тому числі податкового кредиту.

Для формування місячного розподілу витрат у частині ПДВ (Табл. 1) ключовим аспектом потрібно виділити те, що в перспективі необхідно оперативно контролювати постійну суму придбання товарів. Не витрачені вчасно засвоєні кошти в звітному періоді спричинять надмірну сплату податку та сформуують фінансову втрату.

**Таблиця 1. Плановий розподіл за статтями витрат у частині стратегічного управління ПДВ на сільськогосподарському підприємстві**

Плановий розподіл витрат на травень 2023 року (станом на 26.05.2023):				
	План	Зараховано в квітень місяць	Витрачено	Залишок
Рослинництво	2 500 000	1 423 778,16	550 460,70	1 949 539,30
Тваринництво	1 149 812	32 700,84	910 221,10	239 590,90
Запасні частини (+ ПММ)	1 100 000	22 954,40	653 470,57	446 529,43
Придбання основних засобів	168 345,53	X	168 345,53	-
Адміністративні витрати	10 295,50	97	1 767,00	8 528,50
Без ПДВ	-	42 024,13	28 306,09	-
Необхідна сума придбання	9 062 494,85	X	1 844 980,00	7 217 514,11
Р А З О М (тільки ПДВ)	13 990 947,88 (ПДВ = 2 331 824,63)	1 521 554,53	4 129 244,90 (ПДВ = 688 207,48)	9 861 702,24 (ПДВ = 1 643 617,04)
Заробітна плата	695 975,16	410 975,16	706 986,16	-11 011,04
Податки	423 963,42	185 765,42	353 782,82	70 180,60 (145 277,37) -75 096,77
Р А З О М (ЗАГАЛЬНА)	15 110 886,46	X	5 190 013,88	10 006 979,61

*Джерело: побудовано автором*

При такому формуванні потрібно керуватися не тільки сумами, які будуть скеровувати в загальній частині статті витрат, адже прийняття управлінських рішень може суперечити стратегічним цілям та завданням, вони не виконуватимуть послідовності пріоритетності виплат. Спочатку обов'язком є сплата податків та зборів, потім виконання обов'язків перед працівниками в частині заробітної плати, далі графіків оплат постачальникам і т.д. Для розуміння представимо графік планових платежів у Табл. 2.

**Таблиця 2. Планові платежі сільськогосподарського підприємства**

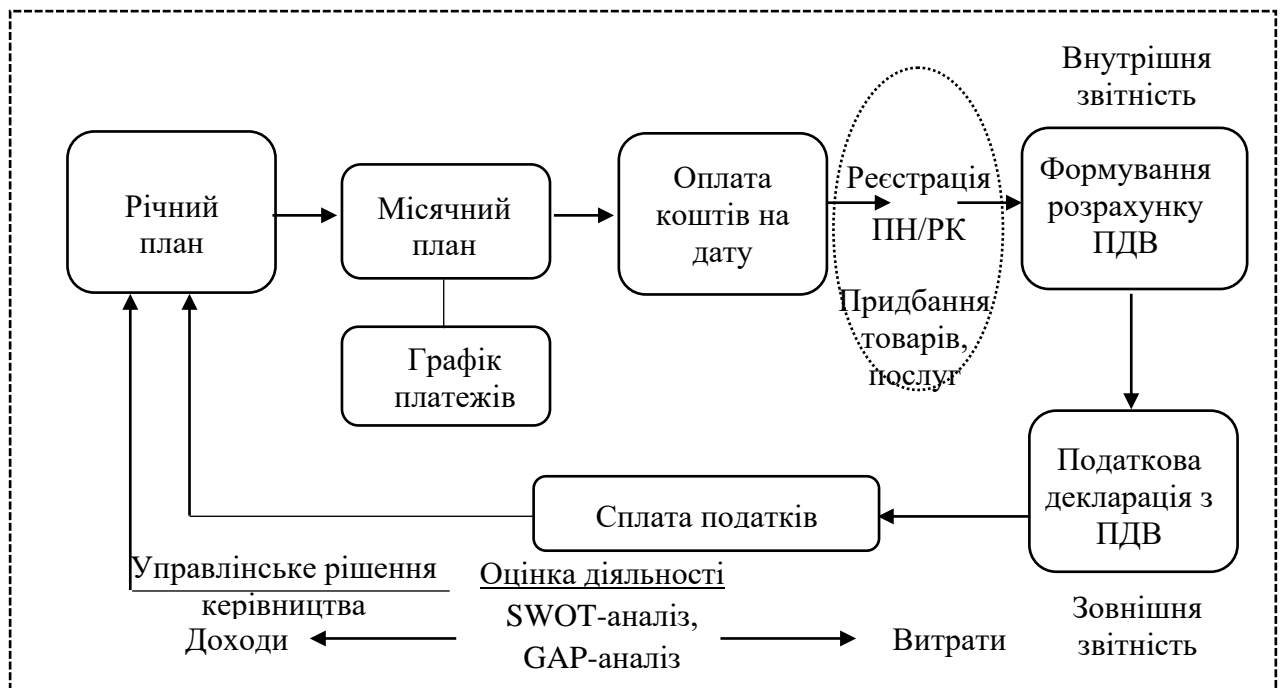
№ з/п	Вид платежу	Дата сплати	Прогнозована сума сплати	Розмір податків	Примітка*
1	Заробітна плата (аванс)	22 число	330 000,00	170 000,00	
2	Заробітна плата (кінцева)	7 число	450 000,00	250 000,00	
3	ТОВ «ПРОМТЕХСНАБ» навантажувач	Решту – 20 % від суми Договору до 08 червня 2017 року	59505,99	-	По факту поставки та введення в експлуатацію
4	ТОВ «ПРИВАТ ЛІЗИНГ» комбайн зернозбиральний та жниварка	До 09 червня 2017 року	42505,28 ЄВРО АБО 1247780,75 ГРН.		Курс станом на 08.06. – 29,3559
5	ТОВ «КОМПАНІЯ «ЛАН» комбайн Ягуар	До 17 липня 2017 року	6 193 349,40		Курс згідно договору
		11 серпня 2017 р.	2 064 449,80		В день поставки Товару
6	ТОВ «АГРО ПРЕСТИЖ»	ЗЗР травень	2152351,36		
7	ТОВ «СПЕКТР-АГРО»	ЗЗР травень	63288,14		
8	КИЇВСТАР	Зв'язок до 30 травня	5 348,00		
9	УКРТЕЛЕКОМ	Зв'язок до 30 травня	800,00		
10	Заправка картриджу	В міру необхідності	500,00		
11	Канцтовари	В міру необхідності	1 352,00		
12	Воютин СР оренда землі держ.влас.	До 29 червня		33 352,14	
13	Скірче СР оренда землі держ.влас.	До 29 червня		13 737,23	
14	Оплата податкового зобов'язання з податку на додану вартість	До 29 червня		15 000,00 (3963)	
15	ТОВ «АГРОЗАХИСТ-ДОНБАС»	ЗЗР (вуксали) травень	444822,70		
16	ТОВ «А-ТЕРА» каток Варіопак	До 5 серпня 2017 року	354181,52		В день Поставки Товару
17	ТОВ «КОНСТРАКШН МАШИНЕРІ» ківш до навантажувача	До 08 червня 2017 року	219847,40		Курс GBP згідно договору

*Джерело: авторська розробка*

Внутрішній контроль розрахунків за ПДВ стає більш ефективним за рахунок конкретизації етапів (стадій) його проведення, а розробка форм робочих документів суб'єкта внутрішнього контролю є невід'ємним елементом перевірки, і слугує для того, щоб допомогти підприємству здійснити внутрішній контроль за нарахуванням та сплатою ПДВ [17; 9].

Отже, розроблена ефективна система стратегічного управлінського обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ, яка дозволить мінімізувати фінансові санкції контролюючих органів, забезпечить фінансову стійкість та економічне зростання підприємств, сприятиме розвитку сільськогосподарської діяльності, а саме основне за допомогою такого інструменту надасть пріоритетні можливості конкурентних переваг.

Сільськогосподарському підприємству, як платнику ПДВ, необхідно належним чином організувати бухгалтерський облік операцій з ПДВ, що в подальшому буде забезпечувати достовірне, повне та своєчасне відображення даних операцій на рахунках бухгалтерського обліку, своєчасну сплату ПДВ до бюджету та подання звітності (Рис. 2).



**Рис. 2. Модель управління податковими витратами витратами**

*Джерело: побудовано автором*

До питань організації обліку та звітності ПДВ суб'єктом господарювання відносять: реєстрація платником ПДВ; взаємовідносини з контрагентами (електронний обмін документами); визначення об'єкта і бази оподаткування; ставки; дати виникнення податкових зобов'язань (ПЗ) та податкового кредиту (ПК); складання та реєстрація податкової накладної та/або розрахунку коригування до неї; звітний (податковий) період; порядок бюджетного відшкодування ПДВ; рахунки бухгалтерського обліку; форми звітності (фінансової та податкової); дотримання строків сплати ПДВ; використання програмного забезпечення [18].

Особливості відносин, які виникають щодо справляння ПДВ регламентуються документами, які мають властивість постійно змінюватися, впорядкованими за ієрархічним принципом – від ПКУ та інших Законів України до наказів, положень, постанов, інструкцій, роз'яснень, а завершуються прийнятими нормами обліку на підприємстві. Проте одним із основних документів, який встановлює та регулює відносини в сфері оподаткування в Україні є ПКУ, зокрема розділ V «Податок на додану вартість» [18].

Для кожного сумлінного суб'єкта господарювання в сучасних умовах суттєво зростає роль податкового планування через те, що у період кризи загострюється проблема нестачі вільних оборотних активів на підприємствах, відповідно, легальні шляхи мінімізації податкових платежів можуть спричинити часткове вирішення вищезазначеної проблеми. Податкове планування є необхідною передумовою ефективного функціонування малих та середніх сільськогосподарських підприємств. Також необхідно зазначити, що мета податкового планування на основі застосування стратегічного управлінського обліку та засоби її досягнення завжди мають бути правомірними, не повинні бути спрямовані на протиправне уникнення оподаткування чи зменшення податкових платежів.

Існує багато методів стратегічного управління податковим плануванням витрат, проте дослідження наукових джерел свідчить про

відсутність загальноприйнятого підходу щодо виокремлення методів зменшення податкового навантаження саме з ПДВ. Провівши дослідження теорії (в розрізі оптимізації податкових платежів з ПДВ) та врахувавши особливості законодавчої регламентації даного податку на практиці, можна запропонувати наступні методи зменшення податкового навантаження з ПДВ, що наведені в Табл. 3.

**Таблиця 3. Стратегічні методи управління податковим навантаженням з ПДВ**

Метод	Характеристика методу
Метод заміни відносин	Суть методу полягає в тому, що одна і та сама господарська мета (наприклад: придбання майна, отримання доходу тощо) може бути досягнута кількома альтернативними шляхами.
Метод розподілу відносин	Ґрунтується на попередньому методі, проте відмінність полягає в тому, що не вся господарська операція замінюється на іншу, а лише певна її частина.
Метод прямого скорочення	Реалізація даного методу полягає в зменшенні бази оподаткування.
Метод делегування податків підприємству-сателіту.	Полягає у передачі об'єкта оподаткування іншому суб'єкту підприємницької діяльності, який пов'язаний з платником податків.
Метод відстрочення податкового платежу	Застосування даного методу дозволяє перенести момент виникнення ПЗ на подальший податковий період.
Метод пільгового підприємства	Полягає у перенесенні об'єктів оподаткування або видів діяльності під пільговий режим оподаткування, пов'язаний з особливим податковим статусом деяких суб'єктів підприємницької діяльності.

*Джерело: побудовано автором.*

Як приклад застосування методів зниження податкового навантаження з ПДВ на практиці можна навести наступну ситуацію: чим більша частка витрат, які не містять ПДВ у загальній структурі витрат підприємства, тим більше навантаження з ПДВ покладається на продаж запасів із високою рентабельністю, це, у свою чергу, призводить до «вимивання» обігових коштів. Проте, якщо здійснити часткову переорієнтацію підприємства на продаж продукції (товарів) даного підприємства на експорт, потік вхідного та вихідного ПДВ буде збалансовано, тобто, податкове навантаження з ПДВ буде зменшено [19].

Стратегічне податкове планування у комплексі з ефективністю управлінських рішень є засобом зниження втрат та збільшення прибутку підприємства, сприятиме поліпшенню ефективної податкової політики та вибору найбільш ефективного варіанту сплати податків при аналізі різних альтернативних податкових наслідків ведення господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Комплексний підхід до контролю розрахунків за ПДВ покращить фінансовий стан підприємства, мінімізує ризики суттєвих порушень та відповідного застосування фінансових санкцій.

На нашу думку, розуміння сутності стратегічного управлінського обліку в широкому розумінні порушує існуючі традиційні уявлення про поняття «облік» та перешкоджає розвитку теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку в цілому шляхом створення нових конструкцій, які, подібні до контролю діяльності, та які вимагають нового втручання в практичну діяльність вітчизняних підприємств, через свої інституційні правила.

***Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.*** Керівництво як великих, так і малих українських сільськогосподарських підприємств починає розуміти, що без якісного стратегічного управлінського обліку неможливо побачити цілісної картини функціонування бізнесу.

Система стратегічного управління обліку у забезпеченні конкурентоспроможності повинна впроваджуватися на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених задач, що буде сприяти різкому росту економічної ефективності роботи підприємства. Функціонування стратегічного управління витратами сприятиме підвищенню ефективності виробництва на основі оптимізації втрат усіх видів ресурсів, приведення виробничих потужностей, кількості зайнятого персоналу, послуг обслуговуючих підрозділів у відповідність з реальною програмою випуску продукції.

Стратегічне управління витратами визначає основним інструментом отримання конкурентної переваги з виконанням етапів: аналіз і планування

втратах; моніторинг витрат у процесі здійснення діяльності; контроль і зниження витрат.

Результати проведеного дослідження свідчать про те, що впровадження в системі стратегічного управлінського обліку підприємств методики податкового розподілу витрат і планування на основі комплексного підходу, знизить податковий ризик при прийнятті управлінських рішень та сприятиме ефективному подальшому розвитку діяльності підприємства.

Перспективні напрями подальших досліджень розмежовано за рівнями впливу. Зокрема, перший орієнтований на внутрішню нормативну регламентацію побудови стратегічного управлінського обліку сільськогосподарських підприємств та аналіз ефективності застосування схем оптимізації податкових зобов'язань з ПДВ; другий – на оцінку впливу податкових витрат на розвиток окремих регіонів.

### Література

1. Федчак О. М. Теоретико-методологічні засади формування та розвитку податкової системи. *Механізм регулювання економіки*. 2010. № 3. Т. 1. С. 211-217.
2. Івашків Т. С., Петрина М. Ю., Кушлик О. Ю, Вербовська Л. С. Переваги та недоліки в системі прямого і непрямого оподаткування. *Науково-інформаційний вісник Економіка*. 2013. № 7. С. 333-338.
3. Honcharenko I., Dudchenko N., Zhuk, V. Particularities of indirect taxation in countries of the EU. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2023. № 3 (50). P. 42-51. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.50.2023.4018>.
4. Ползікова Г. В. Антикризові механізми стратегічного податкового менеджменту. *Ефективна економіка*. 2014. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4706> (дата звернення: 02.11.2024).

5. Пацула О. І. Податок на додану вартість: зарубіжний досвід та проблеми адміністрування в Україні. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2018. № 2. С. 91-101.
6. Білобровенко Т. В. Додана вартість як об'єкт оподаткування податком на додану вартість. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 20. Ч. 1. С. 51-55.
7. Шаповал Т. Б. Податок на додану вартість: генеза та сучасна трансформація в умовах реформаційних правотворчих процесів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. № 47. Т. 3. С. 16-19.
8. Греца С. М. Використання досвіду країн ЄС для удосконалення адміністрування податку на додану вартість в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2014. № 26. С. 147-149.
9. Очеретько Л. М., Сітало В. О. Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за ПДВ. *Економіка та держава*. 2018. № 9. С. 66-70.
10. Mohammed H., Tangl A. Taxation Perspectives: Analyzing the Factors behind Viewing Taxes as Punishment – A Comprehensive Study of Taxes as Service or Strain. *J. Risk Financial Manag.* 2024. Vol. 17. Is. 1. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm17010005>.
11. Чижова Т. Сучасні реалії прямого оподаткування в Україні та перспективи розвитку. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 20. С. 904-907.
12. Маршалок Т., Матвієнко М., Андрієнко Д., Задорожня Л. Податок на додану вартість: особливості адміністрування і відшкодування. URL: [https://kse.ua/wp-content/uploads/2023/07/Eksplei--ner\\_PDV.pdf](https://kse.ua/wp-content/uploads/2023/07/Eksplei--ner_PDV.pdf) (дата звернення: 15.10.2024).
13. Denmark. Corporate – Other taxes. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/denmark/corporate/other-taxes> (дата звернення: 07.11.2024).

14. France. Corporate – Other taxes. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/other-taxes> (дата звернення: 11.10.2024).

15. Poland. Corporate – Other taxes. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/corporate/other-taxes> (дата звернення: 17.10.2024).

16. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.11.2024).

17. Меліхова Т. О., Штепа В. В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 34-42.

18. Яндульська Ю. С., Мельник Т. Г. Організація бухгалтерського обліку і звітності з податку на додану вартість в умовах динамічних законодавчих змін. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін*: зб. наук. праць Всеукраїнської наук.-практ. конф., м. Полтава, 27 жовтня 2022 р. Полтава, 2022. С. 822-824.

19. Сплачуємо ПДВ розумно! URL: <https://safir.ua/we-pay-vat-reasonably.html> (дата звернення: 03.11.2024).

## References

1. Fedchak, O. (2010), “The theoretic and methodological basis for the formation and development of the tax system”, *Mekhanizm rehulivannia ekonomiky*, vol. 3, no. 1, pp. 211-217.

2. Ivashkiv, T. S. Petrina, M. Ju. Kushlik, O. U. and Verbovska, L. S. (2013), “Advantages and disadvantages of the system of direct and indirect taxation”, *Naukovo-informatsijnyj visnyk Ekonomika*, vol. 7, pp. 333-338.

3. Honcharenko, I. Dudchenko, N. and Zhuk, V. (2023), “Particularities of indirect taxation in countries of the EU”, *Financial and Credit Activity Problems*

of *Theory and Practice*, vol. 3 (50), pp. 42-51. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.50.2023.4018>.

4. Polzikova, H. V. (2014), “Anti-crisis mechanisms of strategic tax management”, *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 12, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4706> (Accessed 2 November 2024).

5. Patsula, O. I. (2018), “Value Added Tax: foreign experience and problems of administration in Ukraine”, *Naukovyj visnyk L'vivs'koho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav*, vol. 2, pp. 91-101.

6. Belobrovenko, T. V. (2018), “Added value as an object of taxation value added tax”, *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu*, vol. 20, no. 1, pp. 51-55.

7. Shapoval, T. B. (2017), “Tax on added cost: genesis and modern transformation in reporting labor processes”, *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu*, vol. 47, no. 3, pp. 16-19.

8. Gretza, S. M. (2014), “Using the experience of EU countries for improved administration of value added in Ukraine”, *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu*, vol. 26, pp. 147-149.

9. Ocheretko, L. and Sitalo, V. (2018), “Features of the organization of internal control of payments for value added tax”, *Ekonomika ta derzhava*, vol. 9, pp. 66-70.

10. Mohammed, H. and Tangl, A. (2024), “Taxation Perspectives: Analyzing the Factors behind Viewing Taxes as Punishment – A Comprehensive Study of Taxes as Service or Strain”, *J. Risk Financial Manag*, vol. 17, is. 1. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm17010005>.

11. Chizhova, T. (2017), “Current realities of direct taxation in Ukraine and prospects for development”, *Hlobal'ni ta natsional'ni problemy ekonomiky*, vol. 20, pp. 904-907.

12. Marshalok, T. Matvienko, M. Andrienko, D. and Zadorozhna, L. (2023), “Value Added Tax: Peculiarities of Administration and Reimbursement”, available

at: [https://kse.ua/wp-content/uploads/2023/07/Eksplei--ner\\_PDV.pdf](https://kse.ua/wp-content/uploads/2023/07/Eksplei--ner_PDV.pdf) (Accessed 15 October 2024).

13. PwC (2024), “Denmark. Corporate – Other taxes”, available at: <https://taxsummaries.pwc.com/denmark/corporate/other-taxes> (Accessed 7 November 2024).

14. PwC (2024), “France. Corporate – Other taxes”, available at: <https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/other-taxes> (Accessed 11 October 2024).

15. PwC (2024), “Poland. Corporate – Other taxes”, available at: <https://taxsummaries.pwc.com/poland/corporate/other-taxes> (Accessed 17 October 2024).

16. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Tax Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 2 November 2024).

17. Melikhova, T. and Shtepa, V. (2020), “Improving taxation, accounting and auditing of value added tax to improve tax planning”, *Ahrosvit*, vol. 22, pp. 34-42.

18. Yandulska, Y. S. and Melnyk, T. G. (2022), “Organization of accounting and reporting on value added tax in the conditions of dynamic legislative changes”, *Zbirnyk naukovykh prats' Vseukrains'koi naukovo-praktychnoi konferentsii. Bukhhalters'kyj oblik, kontrol' ta analiz v umovakh instytutysijnykh zmin* [Collection of scientific papers of the All-Ukrainian scientific and practical conference. Accounting, control and analysis in the context of institutional changes], Poltava, Ukraine, pp. 822-824.

19. The official website of the international legal consulting company SAFIR Law & Finance (2018), “Pay VAT wisely!”, available at: <https://safir.ua/we-pay-vat-reasonably.html> (Accessed 3 November 2024).

*Стаття надійшла до редакції 09.11.2024 р.*