

І. М. Назаренко,
д. е. н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,
Сумський національний аграрний університет, м. Суми
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0874-199X>

DOI: 10.32702/2306-6814.2022.17.29

КЛЮЧОВІ АСПЕКТИ МОДЕЛЮВАННЯ СТРАТЕГІЇ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА

I. Nazarenko,
Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department
of Accounting and Taxation, Sumy National Agrarian University, Sumy

KEY ASPECTS OF MODELING THE TAXATION STRATEGY OF THE ENTERPRISE

У науковій праці досліджуються питання щодо особливостей розробки стратегії оподаткування підприємства, оскільки складність і багатогранність проблем, пов'язаних з оподаткуванням діяльності суб'єктів господарювання, актуалізують необхідність моделювання та імплементації в практичну діяльність підприємств ефективної стратегії оподаткування.

Відповідно, мета дослідження полягає в обґрунтуванні ключових організаційних аспектів моделювання стратегії оподаткування підприємства. Ідентифіковано ключові питання, які повинні бути враховані та відображені в стратегії оподаткування підприємства. Акцентована увага на необхідності проведення оцінки податкового навантаження, яка базуватиметься на розрахункових значеннях індикаторів, які узагальнені в науковій праці.

Охарактеризовано принципи побудови стратегії оподаткування підприємства (об'єктивність, обґрунтованість та доцільність, координованість, відкритість та прозорість, недискримінаційність, дотримання законодавчих норм, ефективність, розвиток). Крім того, виокремлені ключові характеристики, які мають бути враховані в процесі розробки стратегії оподаткування (ментальна правильність, ситуаційність, унікальність, майбутня невизначеність, гнучка адекватність). Наведено перелік екзогенних та ендогенних факторів ризику, які можуть мати місце на практиці та повинні бути враховані при розробці стратегії.

Схематично візуалізовано основні етапи розробки та реалізації стратегії оподаткування підприємства.

The scientific work examines the issues of the development of an enterprise taxation strategy, since the complexity and versatility of the problems associated with the taxation of the activities of business entities actualize the issue of the need to model and implement an effective taxation strategy into the practical activities of enterprises.

Accordingly, the purpose of the study is to substantiate the key organizational aspects of modeling the taxation strategy of an enterprise. The key issues that should be taken into account and reflected in the taxation strategy of the enterprise are identified. Attention is focused on the need to assess the tax burden, which will be based on the calculated values of indicators summarized in a scientific work.

The principles of building an enterprise taxation strategy (objectivity, validity and expediency, coordination, openness and transparency, non-discrimination, compliance with legislative norms, efficiency, development) are characterized. In addition, the key characteristics that should be taken into account when developing a taxation strategy (mental correctness, situationality, uniqueness, future uncertainty, flexible adequacy) are highlighted. A list of exogenous and endogenous risk factors that may occur in practice and should be taken into account when developing a strategy is presented.

The main stages of development and implementation of an enterprise taxation strategy are schematically visualized, namely: 1) the preparatory stage (selection of personnel involved in the development of an enterprise taxation strategy; assessment of the tax burden of an enterprise); 2) development of a taxation strategy (identification of a strategic goal and strategic objectives that will be the basis for developing an enterprise taxation strategy; assessment of the external and internal environment of an enterprise; tax planning that will correlate with strategic goals and objectives; development of various options for an enterprise taxation strategy; preliminary assessment of the tax burden for different options for taxation strategies of an enterprise (assessment and selection of the optimal variant of an enterprise taxation strategy); 3) implementation of a taxation strategy (planning tasks for implementing an enterprise taxation strategy; implementing an enterprise taxation strategy and organizing control over this process; assessing the effectiveness of an enterprise taxation strategy in a practical aspect; adjustment and implementation of the final version of the enterprise taxation strategy).

Ключові слова: стратегія, стратегія оподаткування підприємства, оподаткування, податки, податкове планування, податкові ризики, принципи, сценарне моделювання.

Key words: strategy, taxation strategy, taxation, taxes, tax planning, tax risks, principles, scenario modeling.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Відповідно до вимог законодавства України кожен працівник, суб'єкт господарювання повинен сплачувати податки. Податки — складна й надзвичайно впливова на всі економічні явища та процеси фінансова категорія. Можна без перебільшення сказати, що, з одного боку, податки — це фінансове підґрунтя існування держави, міра її можливостей у світовому економічному просторі щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування економічної безпеки, зростання суспільного добробуту народу. З іншого боку, податки — це наряддя перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб у державі, їх мобілізація й використання "заціпає" інтереси не тільки кожного підприємця чи громадянина, а й цілих верств населення і соціальних груп. На сьогодні податки — це найефективніший інструмент впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку та структуру, на розвиток науки й техніки, масштаби соціальних гарантій населенню [2]. Проте, в сучасних турбулентних економічних умовах податкове навантаження на суб'єкти господарювання є значним, адже високі ставки податків, складність адміністрування, прогалини в нормативних документах, наслідки військових дій здійснюють деструктивний вплив на результативні показники діяльності бізнес-структур. Відповідно, перед керівниками підприємств постають для вирішення питання щодо отримання максимального прибутку при мінімальних витратах, що, своєю чергою, змушує шу-

кати законні способи, які забезпечать зменшення податкового навантаження, отримання додаткових законних податкових пільг, мінімізацію ризиків, які пов'язані з виплатою штрафів у випадку несвоєчасної сплати податків або виявлення фактів ухиляння від їх сплати.

Складність і багатогранність проблем, пов'язаних з оподаткуванням діяльності суб'єктів господарювання, актуалізують питання необхідності моделювання та імплементації в практичну діяльність підприємств ефективної стратегії оподаткування, адже досягнути позитивних результатів без стратегії для будь-яких представників бізнес-структур, приватних підприємців є просто неможливим. Таким чином, дослідження питання щодо моделювання стратегії оподаткування підприємства доцільно вважати актуальним.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питаннями розробки стратегії (в т.ч. стратегії оподаткування підприємства) займалися такі вітчизняні вчені: Березін О., Безпарточний М., Герасимчук З., Глуценко О., Діденко А., Клименко М., Савчук О. та ін.

Наукові праці зазначених вчених здійснили вагомий внесок для поповнення кількості здобутків, які є ціннісними для науковців, практиків щодо методики розробки стратегій, проте, питання дослідження в контексті сучасних трендів податкової системи потребує подальшого дослідження.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета написання наукової праці полягає в обґрунтуванні ключових організаційних аспектів моделювання стратегії оподаткування підприємства.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Процес моделювання стратегії оподаткування складний та неоднозначний. Оскільки, стратегія — це не тільки план, це, насамперед, розуміння того, що прагне досягнути суб'єкт господарювання, який результат хоче отримати, розуміння того, для чого це необхідно та яким чином буде досягнуто цілі в умовах турбулентності, обмеженості ресурсів і змін, які відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищі.

Варто зазначити, що на законодавчому рівні не затверджено жодного нормативного документа, який регламентує процес побудови стратегії оподаткування підприємства. Проте, обов'язково мають бути враховані вимоги Податкового кодексу України та інших діючих нормативних документів.

Стратегія оподаткування підприємства має враховувати вплив податків на різні бізнес-рішення, включаючи, крім інших ключових аспектів, організаційну форму (вибір юридичної особи), злиття та поглинання, компенсацію керівникам, мультидержавне та глобальне розширення бізнесу, управління ланцюгами постачання з метою управління податковими ризиками та оптимізацією ефективної податкової ставки [7]. Необхідно зауважити, що стратегія оподаткування повинна кореспондуватися з фінансовою стратегією підприємства, а в її основі мають бути форми, методи, які є доцільними для податкового планування, податкового менеджменту та ін.

Крім того, стратегія оподаткування підприємства має охоплювати широке коло питань, які пов'язані як з податковим плануванням, податковим менеджментом, так і з реалістичною оцінкою податкових ризиків та діагностикою ефективності оподаткування на мікрорівні. Відповідно, в стратегії оподаткування має бути узагальнена наступна інформація: характеристика мети, місії, цілей, завдань стратегії оподаткування суб'єкта господарювання; деталізація та характеристика методів, способів, які забезпечать досягнення стратегічних задач та мети; конкретизація принципів податкового законодавства, що мають бути дотримані підприємством; обґрунтування особливостей податкового планування, яке повинне корелювати з бізнес-метою діяльності суб'єкта господарювання; характеристика механізмів (підходів) управління податковими ризиками підприємства; обґрунтування допустимого рівня податкового ризику; деталізація способів оцінки податкового навантаження на підприємство; організація системи внутрішнього контролю; характеристика податкової звітності; перелік способів подання звітності (декларацій, звітів), які акумулюють інформацію про оподаткування, зовнішнім та внутрішнім стейкхолдерам; напрями співпраці з податковими органами; застосування електронних сервісів для платників податків з урахуванням вимог цифровізації; ключові моменти оподаткування в умовах виникнення форс-мажорних обставин, які базуватимуться на врахуванні вимог законодавства країни, яке адаптова-

не відповідно до конкретної ситуації та ін. [5, с. 258].

Моделювання стратегії оподаткування передбачає виконання підготовчих робіт, які пов'язані з підбором кадрів, які обізнані з питаннями оподаткування, розробки стратегії, а також оцінки податкового навантаження підприємства. Керівництво бізнес-структур має забезпечити вирішення питання щодо формування команди, яка займатиметься розробкою стратегії.

Щодо оцінки податкового навантаження, доцільно наголосити, що в даному контексті необхідно провести реалістичну оцінку, яка базуватиметься на аналізі розрахункових значень оціночних індикаторів, а саме:

- загальне податкове навантаження;
- податкове навантаження за доходами;
- податкове навантаження за витратами;
- податкове навантаження на грошові потоки [4];
- загальна ефективна ставка податку;
- коефіцієнт податкомісткості реалізованої продукції;
- податковіддача прибутку;
- податковіддача активів;
- прибуток на одиницю сплаченого податку;
- коефіцієнт ефективності соціальних податків;
- ефективна ставка оподаткування трудових ресурсів;
- податкове навантаження через непрямі податки;
- податкове навантаження через прямі податки;
- зміна податкових платежів, які сплачуються за відповідні звітні періоди;
- коефіцієнт використання податкових пільг;
- коефіцієнт ефективності податкової політики.

Результати попередньої оцінки податкового навантаження підприємства мають бути фундаментальним інформаційним джерелом для визначення пріоритетних напрямів моделювання стратегії оподаткування суб'єкта господарювання.

Провести попередню оцінку податкового навантаження можуть як працівники підприємства, так і зовнішні експерти. Крім того, для об'єктивності та незалежності суб'єкт господарювання може скористатися послугами аудиторських фірм, аудиторів та консалтингових фірм, оскільки на сьогодні зазначенні юридичні та фізичні особи-підприємці в якості супутніх послуг можуть проводити податковий дью ділідженс (незалежну процедуру, методичне забезпечення якої базується на застосуванні значної кількості загальнонаукових та спеціальних методів, прийомів дослідження, використання яких в практичному аспекті дозволить на належному рівні провести діагностику системи податкового обліку, правильності, своєчасності складання, подання податкової звітності, виявити порушення податкового характеру, які можуть виникнути в процесі фінансово-господарської діяльності бізнес суб'єкта, а також ідентифікувати наявність можливих податкових ризиків, яким також притаманна латентність, окреслити контури планування податкового навантаження в стратегічній перспективі) [6].

Процес розробки стратегії оподаткування підприємства має базуватися на відповідних принципах, перелік та характеристику яких подано на рисунку 1.

Варто погодитися з рекомендаціями колективу авторів Березіна О.В., Безпарточного М.Г. [1, с. 34], що

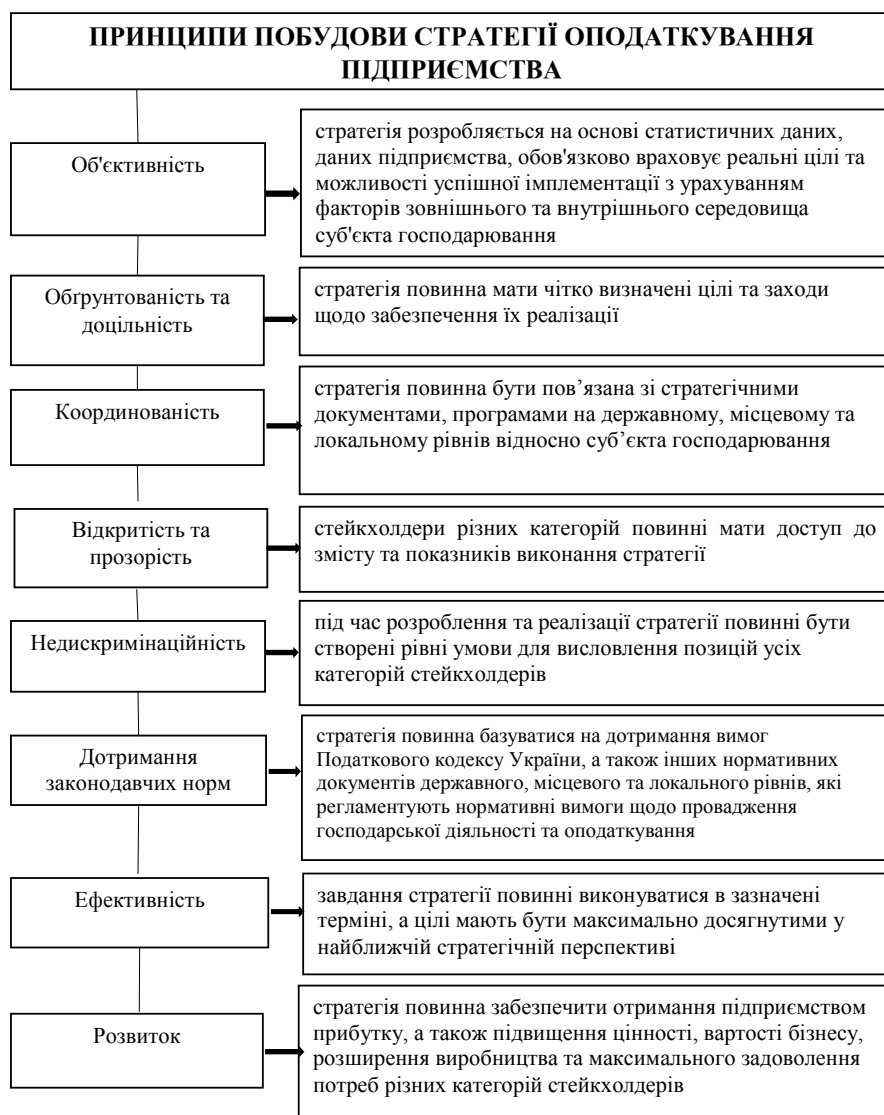


Рис. 1. Характеристика принципів побудови стратегії оподаткування підприємства

стратегія повинна розроблятися з урахуванням відповідних ключових характеристик, які в контексті стратегії оподаткування доцільно виокремлювати в такому складі з наступним обґрунтуванням:

1) ментальна правильність — стратегія оподаткування підприємства має бути ефективною, враховувати реальні дані, а стратегічний вибір варіантів стратегії повинен базуватися на реалістичному варіанті;

2) ситуаційність — в процесі моделювання стратегії ситуаційний підхід повинен посідати особливе місце, а також мають бути обов'язково враховані фактори внутрішнього та зовнішнього середовища суб'єкта господарювання;

3) унікальність — для досягнення успіху в стратегічній перспективі у стратегії мають бути закладені певні сильні змістовні моменти, які роблять її відмінною від аналогічних стратегій (в т.ч. стратегій конкурентів), а також основу для стратегічного моделювання повинні забезпечити реалістичні показники діяльності суб'єкта господарювання та індикатори, які характеризують рівень податкового навантаження;

4) майбутня невизначеність — при моделюванні стратегії обов'язково мають бути враховані фактори внутрішнього та зовнішнього середовища, оскільки на сьогодні відбуваються динамічні зміни у зовнішньому

середовищі, відповідно, бажано врахувати притаманні зміни (як зовнішнього, так і внутрішнього середовища), які можуть забезпечити визначення додаткових можливостей для підприємства, які в стратегічній перспективі позитивно впливатимуть на результативні показники суб'єкта господарювання;

5) гнучка адекватність — у стратегії потрібно передбачити можливість оперативного реагування на зміни зовнішнього середовища, які безпосередньо можуть здійснити як позитивний, так і негативний вплив на внутрішнє середовище суб'єкта господарювання.

При розробці стратегії мають бути чітко визначені стратегічні цілі, характер яких має базуватися на попередній оцінці зовнішнього, внутрішнього середовища та стратегічній місії підприємства. Після визначення стратегічних цілей необхідно обґрунтувати стратегічні завдання, субординацію учасників розробки стратегії та визначити, структурувати їх взаємодію з урахуванням стратегічних завдань.

Враховуючи факт, що кожному суб'єкту господарювання притаманні власні особливості, відповідно, процес моделювання стратегії оподаткування підприємства повинен бути індивідуальним, без запозичень ключових положень у інших аналогічних стратегій.



Рис. 2. Схематична візуалізація основних етапів розробки та реалізації стратегії оподаткування підприємства

Оцінка зовнішнього та внутрішнього середовища — одне з першочергових завдань етапу безпосереднього розроблення стратегії. Для оцінки середовища підприємства доцільно використовувати різні інструменти, наприклад, SWOT — аналіз, який забезпечить виявлення як сильних та слабких сторін, так і можливостей, загроз, які є актуальними для суб'єкта господарювання в межах зовнішнього, внутрішнього середовища в контексті моделювання стратегії оподаткування. Зокрема:

- сильні сторони дозволять розробникам стратегії визначити завдання, виконання яких в практичному аспекті забезпечить оптимізацію податкового навантаження та сприятиме розвитку суб'єкта господарювання;

- слабкі сторони сформулюють інформаційну базу про фактори (умови, процеси та ін.), які можуть загальмувати розвиток підприємства при впровадженні стратегії;

- можливості забезпечать ідентифікацію переліку можливостей зовнішнього та внутрішнього середовища, які сприятимуть розвитку підприємства при впровадженні стратегії;

- загрози узагальнять інформації про те, які умови, чинники можуть здійснити деструктивний вплив на процес успішної реалізації стратегії оподаткування, що в кінцевому варіанті може здійснити негативний вплив на розвиток суб'єкта господарювання.

Також у процесі розробки стратегії оподаткування необхідно обґрунтувати організаційно-практичні аспекти управління податковими ризиками. Залежно від місця виникнення фактори ризику поділяються на екзогенні (зовнішні) і ендогенні (внутрішні) та ін. До екзогенних відносяться фактори, які у більшості випадків мають комплексний характер й формуються під впливом політичного, економічного, демографічного, соціального

елементів. До ендогенних чинників впливу можна віднести структуру податкового навантаження, непрозорість, суперечливість і незрозумілість податкового законодавства, діяльність контролюючих органів та ін. Лише комплексний підхід до визначення й оцінки ризиків у процесі податкового прогнозування та планування дозволить попередити масштаби можливих втрат і сприятиме ефективному прийняттю управлінських рішень у практиці податкового менеджменту [3].

Також важливим етапом в процесі моделювання стратегії оподаткування є податкове планування, яке забезпечує прийняття ефективних, дієвих управлінських рішень у сфері оподаткування, оскільки воно базується на застосуванні широкого переліку інструментів (наприклад, застосування податкових пільг, податкових "лазівок", оптимізаційних схем щодо оподаткування). Особливу роль на даному етапі відіграє розробка різних варіантів стратегій оподаткування суб'єкта господарювання, ідентифікація оптимального варіанту стратегії, а також оцінка ефективності податкового планування, яка повинна базуватися на розрахунку оціночних індикаторів, а саме: абсолютне (відносне) зменшення податкових платежів, які сплачує підприємство за відповідний звітний період, коефіцієнт пільгового оподаткування, коефіцієнт ефективності податкового планування та ін.

Завершальним етапом досліджуваного процесу має бути чітке планування завдань, спрямованих на успішну імплементацію в практичному аспекті оптимального варіанта стратегії, розробка плану її реалізації, який акумулюватиме інформацію щодо переліку конкретних завдань та терміну їх виконання, виконавців, бюджетування та ідентифікацію індикаторів, які дозволять оцінити дієвість змодельованої стратегії. Крім того, зазначений етап повинен забезпечити реалізацію контрольних функцій, пов'язаних з впровадженням стратегії в практичну діяльність, а також, у випадку необхідності, обґрунтування напрямів коригування стратегії оподаткування підприємства.

Більш наочно послідовність етапів розробки стратегії оподаткування підприємства представлено на рисунку 2.

Проведені дослідження дозволяють зазначити, що податкове планування і розробка стратегії оподаткування мають бути невід'ємною складовою системи управління підприємства.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Побудова стратегії оподаткування є актуальним питанням для суб'єктів господарювання в сучасних турбулентних умовах. При розробці стратегії потрібно обов'язково враховувати вимоги законодавства України, вид системи оподаткування, специфіку діяльності бізнес-суб'єкта, галузевий контекст, фактори внутрішнього, зовнішнього середовища підприємства та тенденції розвитку економіки країни. Наявність дієвої стратегії оподаткування дозволить підприємствам збільшувати їх фінансові можливості, підвищувати прибутковість діяльності, збільшувати вартість бізнесу в цілому.

Література:

1. Березін О.В., Безпарточний М.Г. Стратегія підприємства: навчальний посібник. К.: Ліра-К, 2010. 224 с.
2. Майстренко О.В. Реформування податкової системи України як спосіб вирішення податкових колізій. URL: <https://cutt.ly/vX0KY37> (дата звернення 24.08.2022).
3. Кізима А. Ризики у податковому прогнозуванні та плануванні. Світ фінансів. 2007. Вип. 2 (11). С. 93—101.
4. Концева В.В., Антоненко Н.В., Карлова І.О. Обліково-аналітичне забезпечення оцінки податкового навантаження підприємства. Економіка і суспільство. 2021. Вип. 29. URL: [HTTPS://CUTT.LY/GX0KXSA](https://cutt.ly/GX0KXSA) (дата звернення 24.08.2022).
5. Назаренко І.М. Стратегія оподаткування підприємства: особливості та ключові аспекти моделювання. Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах цифрової трансформації: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Рівне, 7 квітня 2022 року). Рівне: НУВГП, 2022. С. 257—259.
6. Назаренко І.М. Сутність, призначення та пріоритетні напрями податкового дью дідіженса як аудиторської послуги. Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали VII Міжнародної науково-практичної інтернет — конференції, (м. Тернопіль, 12 червня 2020 р.). Тернопіль: THEU, 2020 С. 50—52.
7. Tax Strategy. URL: <https://cutt.ly/hSRfGFc> (дата звернення 24.08.2022).

References:

1. Berezin, O.V. and Bezpartochnyi, M.H. (2010), *Strategiia pidpriemstva* [Enterprise strategy], Lira-K, Kyiv, Ukraine.
2. Maistrenko, O.V. (2005), "Reforming the tax system of Ukraine as a way to resolve tax conflicts", available at: <https://cutt.ly/vX0KY37> (Accessed 24 Aug 2022).
3. Kizyma, A. (2007), "Risks in tax forecasting and planning", *Svit finansiv*, vol. 2 (11), pp. 93—101.
4. Kontseva, V., Antonenko, N. and Karlova, I. (2021), "Accounting and analytical support for assessment the tax burden of the enterprise", *Ekonomika i suspilstvo*, vol. 29, available at: [HTTPS://CUTT.LY/GX0KXSA](https://cutt.ly/GX0KXSA) (Accessed 24 Aug 2022).
5. Nazarenko, I.M. (2022), "Enterprise taxation strategy: features and key aspects of modeling", *Aktual'ni problemy oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia v umovakh tsyfrovoyi transformatsii: Materialy Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii* [Actual problems of accounting and analytical management support in the context of digital transformation. International Scientific and Practical Conference], *Natsionalnyi universytet vodnoho hospodarstva ta pryrodokorystuvannia*, Rivne, Ukraine, pp. 257—259.
6. Nazarenko, I.M. (2020), "The essence, purpose and priority directions of tax due diligence as an audit service", *Oblik, opodatkovannia i kontrol': teoriia ta metodolohiia: Materialy VII Mizhnarodnoi naukovo-praktychnii Internet — konferentsii* [Accounting, taxation and control: theory and methodology. International Scientific and Practical Internet Conference], *Ternopil'skyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet*, Ternopil, Ukraine, pp. 50—52.
7. Poole College of Management (2017), "Tax Strategy", available at: <https://cutt.ly/hSRfGFc> (Accessed 24 Aug 2022). *Стаття надійшла до редакції 03.09.2022 р.*