

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ПРИВАТНИЙ ВИЩИЙ
НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД «ЗАПОРІЗЬКИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ТА
ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ»

Кафедра міжнародних відносин, управління та адміністрування
(назва кафедри)

ДО ЗАХИСТУ ДОПУЩЕНА

Зав. кафедрою _____

(підпис)

д.е.н., доцент Михайлик Д.П.

(Науковий ступінь, вчене звання (прізвище та ініціали))

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА
УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Виконав

ст. гр. – ОП-228

(підпис)

Т.Ф. Якушева

(ініціали та прізвище)

Науковий керівник

д.е.н., професор

(Науковий ступінь, вчене звання,
посада)

(підпис)

Я.О. Ізмайлов

(ініціали та прізвище)

Запоріжжя

2023

ПРАТ «ПВНЗ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ
ТА ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ»

Кафедра міжнародних відносин, управління та адміністрування

(назва кафедри)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедрою _____

(підпис)

д.е.н., доцент Михайлик Д.П.

(Науковий ступінь, вчене звання (прізвище та ініціали)

__ . __ . ____ Р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ БАКАЛАВРСЬКУ РОБОТУ

Студенту гр. ОП-228, спеціальності «Облік та оподаткування»

Якушевій Тетяні Федорівні

1. Тема: Удосконалення податкової політики підприємства

затверджена наказом по інституту № 02-17 від 21.03.2023 р.

2. Термін здачі студентом закінченої роботи: 12.06.2023 р.

3. Перелік питань, що підлягають розробці

визначити сутність та охарактеризувати податкову політику підприємства;

здійснити нормативно-правовий аналіз діючої нормативної бази та критичний огляд спеціальної і наукової літератури з порядку формування податкової політики підприємства;

охарактеризувати діяльність АТ «Фармак» та проаналізувати основні фінансово-господарські показники його діяльності;

розробити шляхи удосконалення податкової політики підприємства;

розглянути можливі засоби удосконалення податкової політики та визначити шляхи розвитку податкової системи АТ «Фармак».

4. Календарний графік підготовки кваліфікаційної роботи

№ етапу	Зміст	Терміни виконання	Готовність по графіку %, підпис керівника	Підпис керівника про повну готовність етапу, дата
1	Збір практичного матеріалу за темою кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи			
2	I атестація I розділ кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи			
3	II атестація II розділ кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи			
4	III атестація III розділ кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи, висновки та рекомендації, додатки, реферат			
5	Перевірка кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи на оригінальність			
6	Доопрацювання кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи, підготовка презентації, отримання відгуку керівника і рецензії			
7	Попередній захист кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи			
8	Подача кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи на кафедру			
9	Захист кваліфікаційної бакалаврської (магістерської) роботи			

Дата видачі завдання: 16.01.2023 р.

Керівник кваліфікаційної
бакалаврської роботи

_____ (підпис)

Ізмайлов Я.О.
(прізвище та ініціали)

Завдання отримав до виконання

_____ (підпис студента)

Якушева Т.Ф.
(прізвище та ініціали)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна бакалаврська робота: 65 с., 15 рис., 9 табл., 6 додатків, 40 використаних джерел.

Метою бакалаврської дипломної роботи є на основі вивчення теоретичних та практичних аспектів визначити засоби удосконалення податкової політики та розробити напрямки удосконалення розвитку податкової системи підприємства.

Предметом дослідження є податкова політика АТ «Фармак».

Об'єктом дослідження виступає процес формування та реалізації податкової політики підприємства.

В межах цього дослідження було обґрунтовано доцільність удосконалення податкової політики АТ «Фармак».

На підставі проведення проведеного дослідження податкової політики АТ «Фармак» можна констатувати, що підприємство здійснює зважену легальну податкову політику. При цьому керівництво підприємства використовує усі можливості для законного зниження суми податкового навантаження.

Виявлено, що основним напрямком оптимізації податкової політики будь-якого підприємства є використання на підприємстві податкового менеджменту та формування для цього відповідного відділу. Формування ефективної податкової політики неможливо без формування та впровадження облікової політики, яка необхідна для зниження податкового навантаження на підприємство, а також для визначення і постійного моніторингу діючих податкових пільг, а також пільг, які плануються до впровадження

ПОДАТКИ, ОБЛІК, УПРАВЛІННЯ, ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА,
ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ	9
1.1. Сутність та характеристика податкової політики підприємства	9
1.2. Нормативно-правовий аналіз та критичний огляд спеціальної і наукової літератури з ППП	20
РОЗДІЛ 2. ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА АТ «ФАРМАК»	25
2.1. Аналіз техніко-економічних показників АТ «Фармак»	25
2.2. Порядок формування та здійснення податкової політики АТ «Фармак»	35
2.3. Аналіз ефективності системи оподаткування на АТ «Фармак»	41
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ АТ «ФАРМАК»	47
3.1. Удосконалення податкової політики	47
3.2. Визначення шляхів розвитку податкової системи АТ «Фармак»	53
ВИСНОВКИ	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	61
ДОДАТКИ	65

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ
І ТЕРМІНІВ

Скорочення	Повна назва	Пояснення/переклад
абс.	абсолютний, абсолютне	
відн.	відносний, відносне	
вир-во	виробництво	
грн.	гривня, гривень	
коп.	копійка	
м.	місто	
розд.	розділ	
р-н	район	
ред.	редакція, редактор	
рис.	рисунок	
стор.	сторінка	
табл.	таблиця	
тис. грн.	тисяч гривень	
ППП	Податкова політика підприємства	
ПП	Податок на прибуток	
ПЗ	Податкове зобов'язання	

ВСТУП

Актуальність теми. На діяльність підприємств впливає велика кількість зовнішніх факторів, найбільш значним серед яких є податкове законодавство. Незважаючи на постійні зміни та доробки податкове законодавство в Україні є досить складним та незручним для підприємств. В умовах, коли неправильне трактування норм податкового законодавства призведе до збитків та втрат підприємства внаслідок накладання штрафних санкцій виникає гостра необхідність формування на підприємстві грамотної податкової політики. При цьому слід відмітити, що на законодавчому рівні поняття податкової політики підприємства на відміну від облікової політики не закріплено.

В умовах нестабільного та відверто кажучи недосконалого податкового законодавства в Україні досить складною та одночасно досить актуальною проблемою є правильна організація податкової політики підприємства. Для ефективного функціонування кожне підприємство, незважаючи від виду його діяльності, розмірів, організаційно-правової форми господарювання та інших умов, повинно розробити свою податкову політику, яка включає не просто перелік податків, які сплачує підприємство, але і бути обрана та методика розрахунку податків та зборів, яка принесе підприємству найбільшу економічну вигоду. При цьому звичайно усі методи розрахунку та сплати податків, обрані підприємством, повинні бути легальними.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Проблема необхідності формування та реалізації облікової політики на підприємствах вивчалась вітчизняними науковцями. При цьому О. О. Легостаєва [21], Н. М. Лисьонкова [21], Н.Г. Славянська [7], Л.М. Єріс [7] розглядали сутність податкової політики та пов'язували її з податковою стратегією та ідеологією. Лемішовська О.С. [22], та Грицюк Н.О. [6], вивчали принципи податкової політики підприємства та фактори впливу на її формування. Взаємозв'язок податкової та облікової політики досліджували Загородній А.Г [8] та

Колесніченко А.С. [18]/ Але при цьому у працях українських науковців не досліджувалися питання процесу організації податкової політики підприємства. У зв'язку з цим, додаткових теоретичних та особливо практичних досліджень потребують питання організації податкової політики відповідно до вимог чинного законодавства.

Мета дослідження – на основі вивчення теоретичних та практичних аспектів визначити засоби удосконалення податкової політики та розробити напрямки удосконалення розвитку податкової системи підприємства.

Виходячи з мети завданнями дослідження є:

- визначити сутність та охарактеризувати податкову політику підприємства;

- здійснити нормативно-правовий аналіз діючої нормативної бази та критичний огляд спеціальної і наукової літератури з порядку формування податкової політики підприємства;

- охарактеризувати діяльність АТ «Фармак» та проаналізувати основні фінансово-господарські показники його діяльності;

- охарактеризувати процес формування та здійснення податкової політики АТ «Фармак» і здійснити аналіз її ефективності;

- розробити шляхи удосконалення організації та методики аудиту і аналізу запасів виробничого підприємства;

- розглянути можливі засоби удосконалення податкової політики та визначити шляхи розвитку податкової системи АТ «Фармак».

Об'єкт дослідження – процес формування та реалізації податкової політики підприємства.

Базою дослідження виступає АТ «Фармак».

Предмет дослідження – податкова політика АТ «Фармак».

Методи дослідження. У процесі дипломного дослідження використовувалися прийоми системного, ситуаційного, порівняльного та економічного аналізу для проведення економіко-правового аналізу діючої нормативної бази та критичний огляд спеціальної і наукової літератури з

порядку формування податкової політики підприємства. В основі методичних розробок використані динамічний, структурно-логічний і комплексний підходи для дослідження організації податкової політики підприємства. Як інструменти дослідження використовувалися методи аналізу та синтезу (розділ 1), індукції та дедукції, графічний, табличний для аналізу діяльності АТ «Фармак» та ефективності податкової політики підприємства (розділ 2.).

Науково-практична значимість одержаних результатів полягає в наступному: виокремлено сучасні проблеми формування податкової політики підприємства; розроблена модель формування ефективної податкової політики на підприємстві. Визначені шляхи розвитку податкової системи АТ «Фармак» можуть бути використані в діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Сутність та характеристика податкової політики підприємства

У сучасних умовах господарювання, ефективна діяльність будь-якого підприємства залежить не тільки від правильного формування виробничої, збутової та інноваційної стратегії, але і від фінансової стратегії, частиною якою є податкова політика підприємства (рис.1.1).

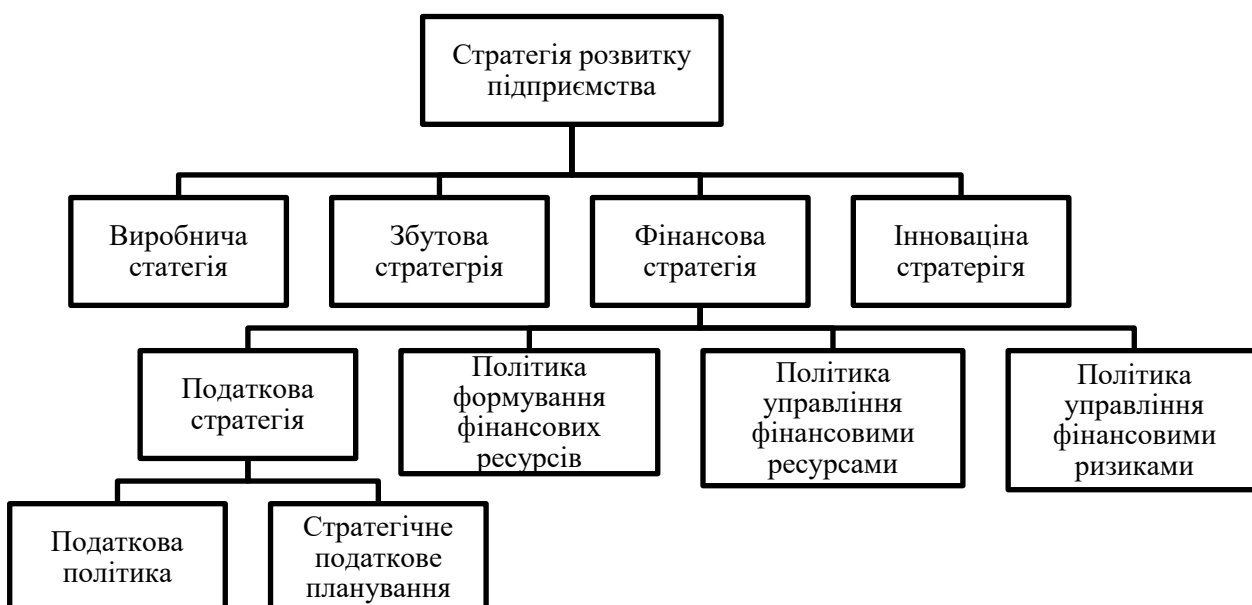


Рисунок 1.1. Місце податкової політики у стратегії розвитку підприємства

Джерело: складено автором на основі [22, с.245]

З даних рисунку 1.1 видно, що податкова стратегія є більш широким поняттям, ніж податкова політика. Податкова стратегія представляє собою встановлену на досить тривалий час сукупність норм, напрямків, орієнтирів, правил та способів поведінки підприємства в сфері оподаткування, які надають йому можливість не тільки забезпечувати економічне зростання та

підтримувати значну конкурентоспроможність, але і зміцнювати свої позиції на ринку [3].

Необхідно зазначити, що науковці та фахівці по різному розглядають сутність податкової політики підприємства. Більшість авторів, а саме О. О. Легостаєва, Н. М. Лисьонкова, Н.Г. Славянська, Л.М. Єріс, В. Муравйов пов'язують податкову політику з податковою стратегією та ідеологією. Але А. Чудаков та В. Щербаков, вважають податкову політику частиною політики управління підприємством. Основі визначення сутності податкової політики підприємства різними авторами наведені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття ППП

№ п/п	Автор(и)	Визначення
1	<u>Грицюк Н.О.</u>	«Податкова політика підприємства являє собою узагальнену модель поведінки підприємства в рамках діючого податкового законодавства, що забезпечує підвищення ефективності діяльності підприємства на шляху досягнення його цілей» [6,с.165]
2	<u>Єріс Л.М.</u> , <u>Слов'янська Н.Г.</u>	«Податкова політика підприємства являє собою форму реалізації податкової ідеології і податкової стратегії підприємства в розрізі найбільш важливих аспектів у сфері податкового планування на окремих етапах її здійснення» [7,с.149]
3	<u>Іванов Ю.Б.</u> , <u>Крисоватий А.І.</u> , <u>Кізіма А.Я.</u> , <u>Карпова В.В</u>	«Податкову політику на мікрорівні можна визначити як систему проведених підприємством в галузі податкового обліку заходів, що виражає варіанти (сценарії) його поведінки у взаєминах з державою з питань обчислення та сплати податкових платежів [13,с.337]
4	<u>Муравйов В.</u>	«Податкова політика підприємства є формою реалізації податкової ідеології й податкової стратегії підприємства в розрізі найбільш важливих аспектів діяльності області податкового планування й на окремих етапах її здійснення» [13,с.336]
5	<u>Железнікова Є.</u>	«Податкова політика підприємства – це сукупність запропонованих організаційно-правових рішень» [13,с.336]
6	<u>Легостаєва О.О.</u> , <u>Лисьонкова Н.М.</u>	«Податкова політика являє собою форму реалізації податкової ідеології і податкової стратегії підприємства в розрізі найбільш важливих аспектів діяльності в галузі податкового планування» [21, с.52]
7	<u>Чудаков А.</u> , <u>Щербаков В.</u>	Податкова політика підприємства – це складова частина загальної політики управління прибутком підприємства, що полягає у виборі найбільш ефективного варіанта сплати податків при альтернативних напрямках господарської діяльності й пов'язаних з нею операцій» [13,с.336]

Джерело: узагальнено автором на підставі [6, 7, 13, 21]

Узагальнивши усі наведені у таблиці 1.1 визначення, можна констатувати, що ППП представляє собою складову частину податкової стратегії і полягає у визначенні та встановленні найбільш ефективного законного способу мінімізації податкового навантаження для даного підприємства з метою підвищення ефективності його фінансово-економічної діяльності та стабілізації його фінансового стану.

Основною метою розробки та впровадження податкової політики на підприємств є оптимізація розміру податкового навантаження для зростання фінансових ресурсів підприємства та підвищення темпів розвитку фінансово-господарської діяльності підприємства.

Правильно та грамотно розроблена податкова політика наляє можливість підприємству:

- правильно розраховувати суми податків;
- мінімізувати податкові зобов'язання;
- максимізувати дохідність;
- уникати штрафів.

Треба відмітити, що вплив на фінансово-господарську діяльність здійснює не тільки податок на прибуток, а і усі види податків. Тому при формуванні податкової політики підприємства необхідно враховувати вплив кожного податку на такі показники як: розмір собівартості продукції, обсяги реалізації продукції, чистий прибуток, ліквідність та платоспроможність, фінансова стійкість.

Необхідно відмітити, що мінімізація податкового навантаження можлива не тільки шляхом розробки та впровадження податкової політики підприємства, але і шляхом ухилення від сплати податків. Однак, ухилення від сплати и податків, хоча і є, нажаль, сьогодні дуже розповсюдженим способом зниження податкового тиску, все ж таки є протизаконним засобом. Тому даний способів мінімізації податків ми не будемо розглядати у нашому дослідженні.

Податкова політика підприємства має багаторівневий характер і поділяється за формами та видами податків, які сплачує підприємство (Рис.1.2).

Основними елементами податкової політики підприємства є:

- види та перелік податків, які сплачує підприємство;
- об'єкти оподаткування;
- механізм оподаткування стосовно кожного об'єкту;
- суб'єкти оподаткування;
- податковий календар [22,с.246].



Рисунок 1.2. Структура податкової політики підприємства

Джерело: складено автором на підставі [7, с.149]

Податкова політика підприємства повинна будувати на дотриманні наступних основних принципів:

- суворе дотримання діючого податкового законодавства. Жодна з форм позазаконного ухилення від сплати податків не може бути використана підприємством при формуванні власної податкової політики;

- дотримання вищої стратегічної цілі. При формуванні податкової політики підприємство повинно усвідомлювати, приймати та слідувати загальній стратегії розвитку країни;

- орієнтація на перспективу. При формуванні податкової політики підприємства керівництво повинно розуміти наслідки своїх дій не тільки у найближчій перспективі, але і далекому майбутньому;

- відкритості інформації;

- оперативне врахування змін у податковому законодавстві. Податкова політика підприємства повинна оперативно корегуватися при появі нових видів податків, зміни діючих ставок оподаткування, появи або відміни податкових пільг;

- планове визначення сум попередніх податкових платежів. В основу податкового планування повинна бути закладена прогнозована сума прибутку підприємства та інші планові показники його економічного розвитку;

- комплексність. Оскільки оптимізація одного податку може призвести до збільшення податкового навантаження за іншими податками, необхідно враховувати усю сукупність податків, які сплачує підприємство;

- ефективність та окупність. Витрати, які були здійсненні підприємством у зв'язку з розробкою податкової політики повинні бути нижче чим отримана економічна користь;

- здійснення своєчасних податкових розрахунків, платежів до бюджету та позабюджетних фондів. На підприємстві повинен бути розроблений податковий календар, який є по суті графіком платежів у майбутньому податковому періоді. Розробка податкового календаря дозволяє мінімізувати витрати підприємства з обслуговування грошового потоку податкових платежів [6, с.165; 22,с. 246].

Світовий досвід свідчить, що існують три основних форми податкової політики підприємств (рис.1.3).

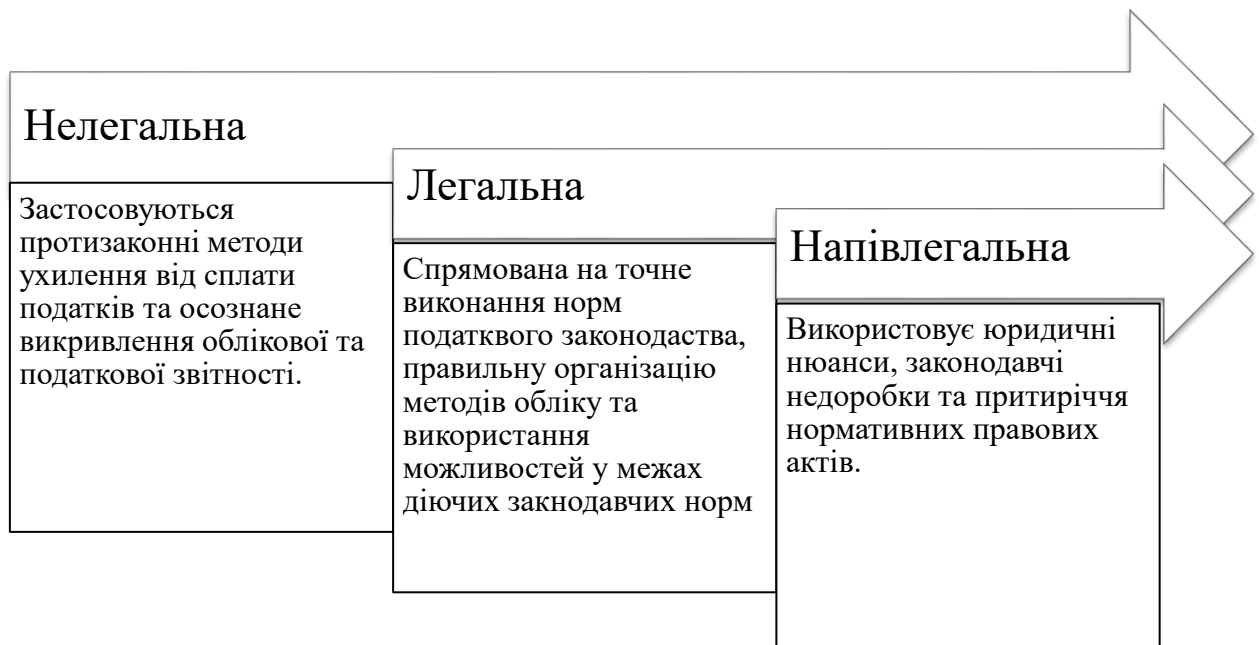


Рисунок 1.3 - Форми податкової політики підприємств

Джерело: складено автором на підставі

З даних рисунку 1.3 видно, що найбільш цивілізованими та законними формами податкової політики є легальна та напівзаконна. У разі, якщо напівзаконна податкова політика не використовує позазаконні методи, то вона відноситься до сфери професійної думки відносно протиріччя та недосконалості податкового законодавства. Але при цьому підприємство повинно бути готовим, що податківці не завжди будуть виступати на боці підприємства і використання такої податкової політики може призвести до значної кількості судових справ. Тому напівзаконна податкова політика є дуже ризикованою, особливо в Україні.

На процес розробки та формування податкової політики підприємства впливає велика кількість як зовнішніх, так і внутрішніх факторів (рис.1.4).

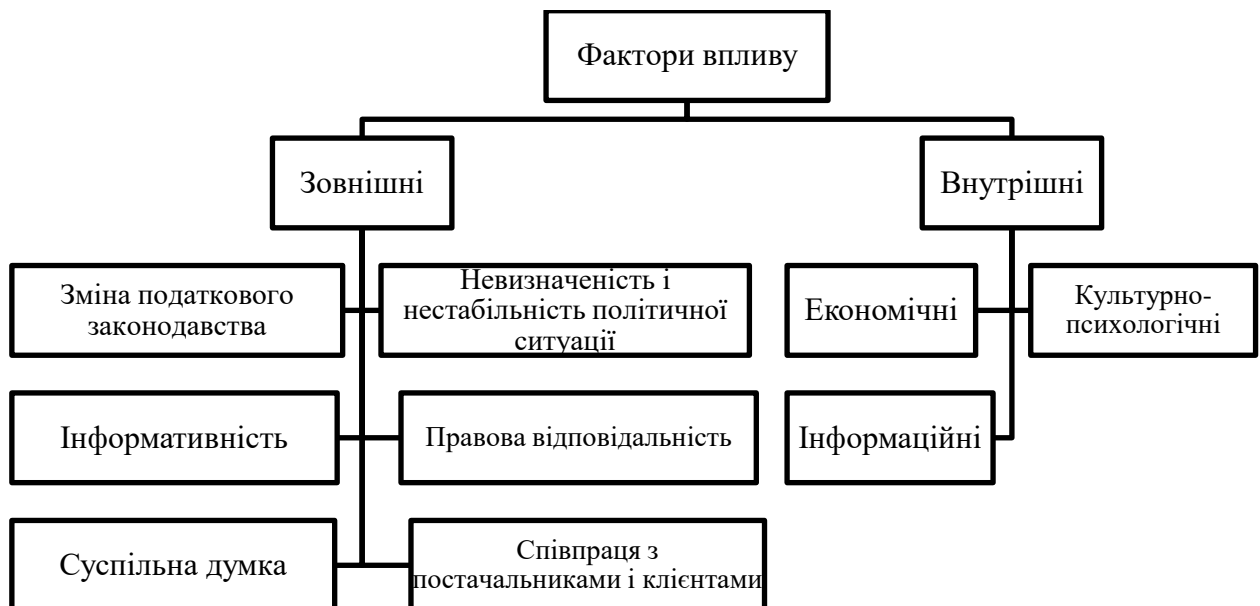


Рисунок 1.4 - Фактори впливу на формування податкової політики підприємства

Джерело: складено автором на підставі [6, с. 165-166]

Найбільший вплив на формування податкової політики підприємства здійснює зміна податкового законодавства. Цей зовнішній фактор впливу є одним з визначальних в Україні, так як впливає не тільки безпосередньо на підприємство, але і на усе ринкове середовище. Внаслідок дуже часті зміни податкового законодавства підприємство вимушено змінювати збутову, виробничу та кадрову політику, що негативно впливає на його фінансово-економічну діяльність.

Тривала війна в Україні призводить до зміни напряму економічного розвитку та відтік прямих іноземних інвестицій в підприємства.

Доступність достовірної та повної інформації відносно надходження, розподілу та використання урядом України податків значно впливає на сплату податкових платежів. Якщо платники бачать, що їх податкові надходження використовуються на збагачення представників влади, а не розвиток країни та її громадян, то відповідно бажання збільшувати відрахування до бюджету у підприємців не виникає.

Наявність в країні чітко визначеної та дієвої на практиці системи адміністративної відповідальності податкового законодавства призводить до формування легальної податкової політики підприємства.

Тобто якщо у країні чітко сформована думка відносно необхідності усіма засобами мінімізувати податкові зобов'язання, то можна бути впевненим, що підприємство буде розробляти власну податкову політику виходячи з ідеї ухилення від сплати податків усіма можливими законними, а іноді і позаконними засобами.

До внутрішніх економічних факторів впливу на податкову політику підприємства відносяться: юридична адреса, організаційно-правова форма, види діяльності, спрямованість розподілу прибутку, форми розрахунків з постачальниками та покупцями, методи нарахування амортизації та інші.

Так найбільший вплив здійснюють фактори подані на рис.1.5.

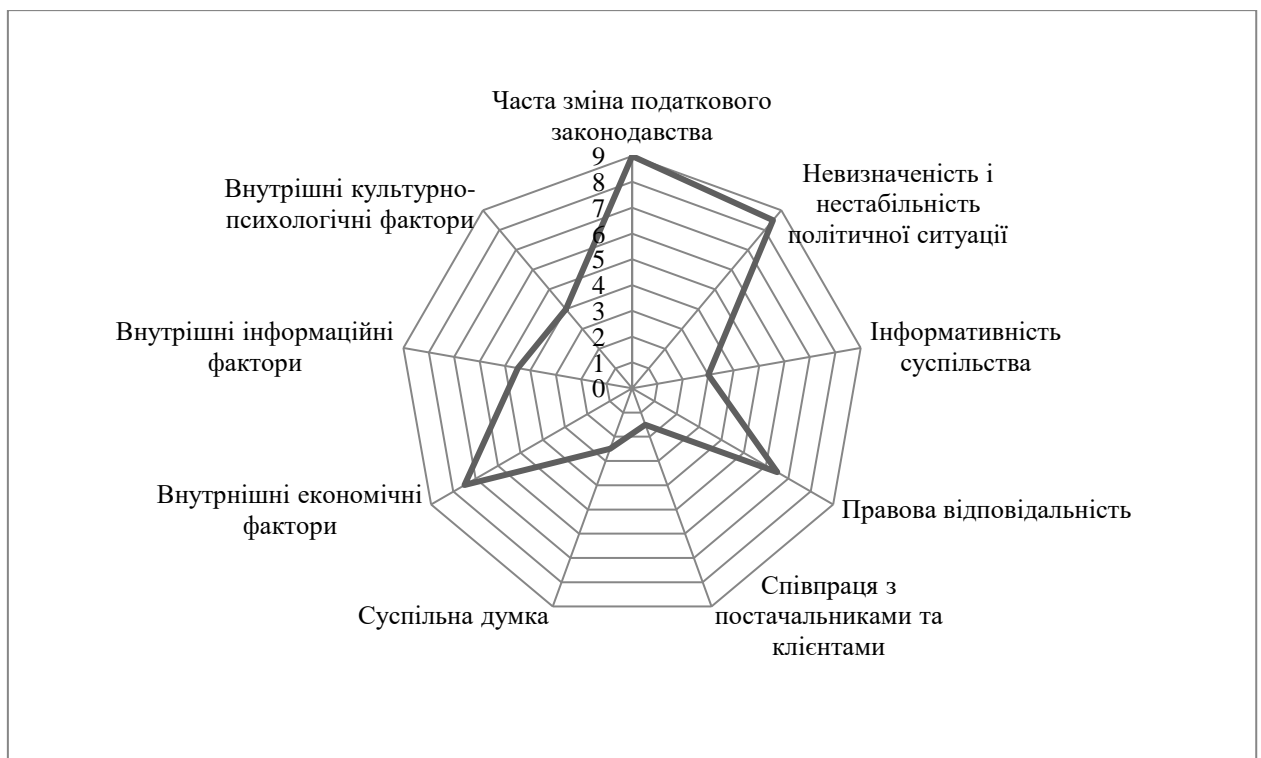


Рисунок 1.5 - Фактори які мають вплив на формування податкової політики підприємства

Джерело: складено автором на підставі [6]

Слід відмітити, що при нестабільному та складному податковому законодавстві існує три варіанти поведінки керівництва підприємства з державними органами (рис.1.6).

При «обережному» варіанті поведінки керівництво підприємства уникає жодних конфлікт з податківцями і погоджується з будь-якими вимогами органів контролю, навіть тоді, коли ці вимоги не зовсім відповідають нормам податного законодавства.

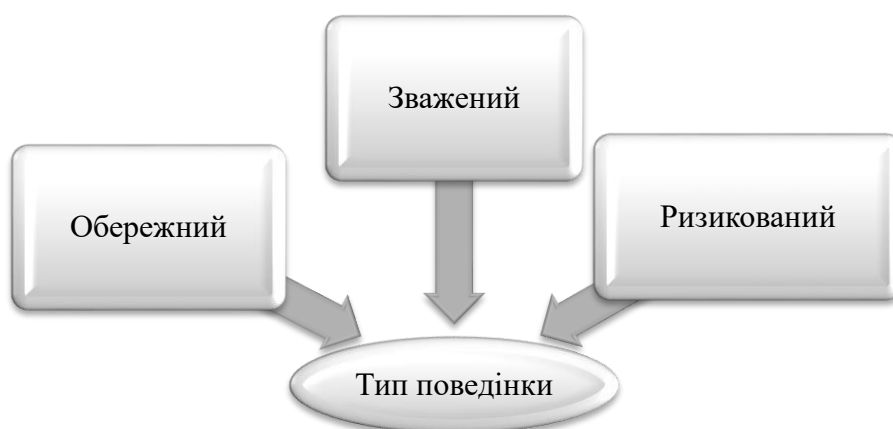


Рисунок 1.6 - Варіант поведінки керівництва підприємства з державними органами

Джерело: складено автором [13, с. 337-338]

При здійсненні «зваженої» моделі поведінки керівництво підприємства може мати конфлікт з контролюючими органами щодо повної впевненості у власній правоті та у позитивному результаті вирішення конфліктної ситуації. Нараховані штрафні санкції, які застосовуються податківцями в тому разі, коли підприємство вважає їх неправомірними.

При «ризикованому» варіанті поведінки, конфліктує з податківцями стосовно правомірності їх дій. Але при цьому ведення податкового обліку підприємство здійснює суворо з дотриманням норм податкового права, але при цьому повністю ігнорує роз'яснення податківців, які не відповідають закону. Також керівництво завжди оскаржує результати перевірок, якщо вони не відповідають чинному законодавству.

Податкова політика підприємства може бути реалізована у трьох основних формах (рис. 1.7).



Рисунок 1.7 - Основні форми реалізації ППП

Джерело: складено автором на підставі [13, с. 339-340]

З даних рисунку 1.7 видно, що найвищою формою реалізації податкової політик підприємства є податкове планування. У свою чергу, податкове планування використовують для мінімізації податкових зобов'язань підприємства. Як і бюджетування податків, податкове планування використовує дані бюджетів підприємства, але якщо метою бюджетування податків є визначення зобов'язань, то відповідно метою податкового планування є їх оптимізація. При цьому підприємство може використовуватися усі три форми реалізації податкової політики одночасно.

Процес формування ППП можна поділити на шість основних етапів, при цьому кожен етап має свою мету та завдання (рис. 1.8).

На першому етапі організації ППП доцільно провести аналіз динаміки складу та обсягів податкових платежів, здійснити оцінку фінансового стану підприємства, встановити наявність або відсутність заборгованості перед бюджетом за податками та платежами, в тому разі прострочену.

Другий етап - на підставі проведеного податкового аналізу здійснюється формулювання цілей та задач податкової політики. Також потрібно буде проаналізувати особливості оподаткування у різних галузях економіки.

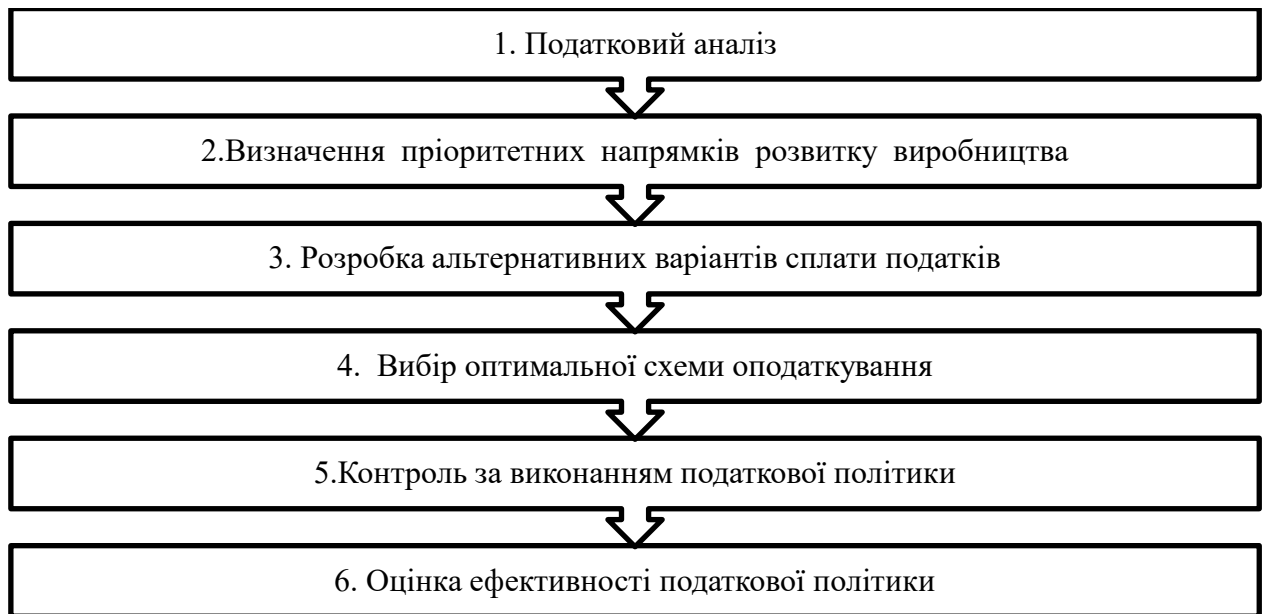


Рисунок 1.8 - Етапи розробки та організації ППП

Джерело: складено автором на підставі [1, 4]

На третьому етапі розробляють та аналізують альтернативні варіанти сплати податків, оцінюють можливість використання податкових ефекти від використання кожного варіанту.

На четвертому етапі обирається оптимальна, з позиції мінімізації податкових зобов'язань, схема оподаткування для конкретного підприємства. Таким чином на цьому етапі по суті, затверджується податкова політика підприємства.

На п'ятому етапі здійснюється контроль за виконанням обраної податкової політики та, при необхідності, оперативне її коригування.

На останньому, шостому етапі проводиться оцінка ефективності обраної ППП позиції зростання прибутковості підприємства. Для цього порівнюється сукупне податкове навантаження до та після впровадження обраної податкової політики. Також можна розрахувати такі показники як: коефіцієнт ефективності оподаткування, коефіцієнт податкового навантаження на виручку від реалізації, коефіцієнт використання податкових пільг та інші показники, які характеризують ефектність ППП.

Отже, ефективна діяльність підприємства у сучасних умовах можлива лише при використанні грамотної ППП.

1.2. Нормативно-правовий аналіз та критичний огляд спеціальної і наукової літератури з ППП

В Україні не закріплено обов'язок платника податків обирати та розробляти власну податкову політику. Крім того, у жодному законодавчому акті України, навіть у Податковому кодексі України (далі- ПКУ) не має визначення терміну «податкова політика підприємства».

Хоча облікова політика і розкриває в основному особливості ведення бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві, вона все ж таки здійснює значний вплив і на податкову політику підприємства. Деякі науковці, наприклад Кузьменко Г.І., вважають, що облікова політика є один із основних інструментів оптимізації оподаткування. Так у обліковій політиці підприємства закріплюються аспекти бухгалтерського обліку, які здійснюють прямий безпосередній вплив на розрахунок податків. До цих аспектів можна віднести:

- встановлення строку експлуатації основних засобів та відповідно терміну нарахування амортизації;
- визначення складу витрат, які включаються до первинної вартості запасів та основних засобів
- порядок здійснення переоцінки активів;
- порядок списання збитків від знецінення запасів;
- порядок обліку надлишків та нестач виявлених під час інвентаризації активів;
- інші облікові аспекти.

Необхідно відмітити, що облікова політика є потужним інструментом, який дає можливість обчислення фінансового результату підприємства [40].

Так як норми облікової політики підприємства формуються на підставі норм МСФЗ, то відповідно ці нормативні документи можна віднести до нормативного регулювання податкової політики підприємства.

Основним же нормативним документом, який визначає перелік податків, які сплачують підприємства, а також методику їх розрахунку та порядок сплати є Податковий кодекс України. Даний нормативний документ щодо кожного податку визначає об'єкт оподаткування, базу оподаткування, суб'єктів оподаткування, ставки податку, податкові пільги, строки перебування податку [31]. Саме на підставі норм ПКУ підприємства і формують власну податкову політику.

Нормативно-правове регулювання податкової політики підприємства складається з трьох рівнів. На першому рівні знаходиться ПКУ, на другому - Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Н(П)СБО 1 та різноманітні П(С)БО. При цьому особливої уваги заслуговують П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та П(С)БО 35 «Податкові різниці».

На третьому ж рівні нормативно-правового регулювання податкової політики підприємства знаходяться Листи та Накази Державної податкової служби України, узагальнюючі податкові консультації, дані судової практики відносно правомірності дій органів ДПСУ (рис. 1.9).

При цьому слід відмітити, що норми Листів та Наказів Державної податкової служби України, а також узагальнюючих податкових консультацій підприємства можуть оскаржити у суді, у разі якщо вони вважають, що зміст цих нормативних документів не відповідає нормам ПКУ.

Теоретичним аспектам формування податкової політики підприємств присвячено праці вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема таких як: Біла, І.С., Баранова В.Г., Гетманцев Д., Грицюк Н.О., Дубовик О.Ю., Єріс Л.М. , Загородній А.Г., В.В, Ю.Б, Коваленко А. В., Колесніченко А.С. Лемішовська О.С., Легостаєва, О.О., Лисьонкова Н.М.,Полторак А.С., Слов'янська Н.Г., Раменская П.Ю. та інші.

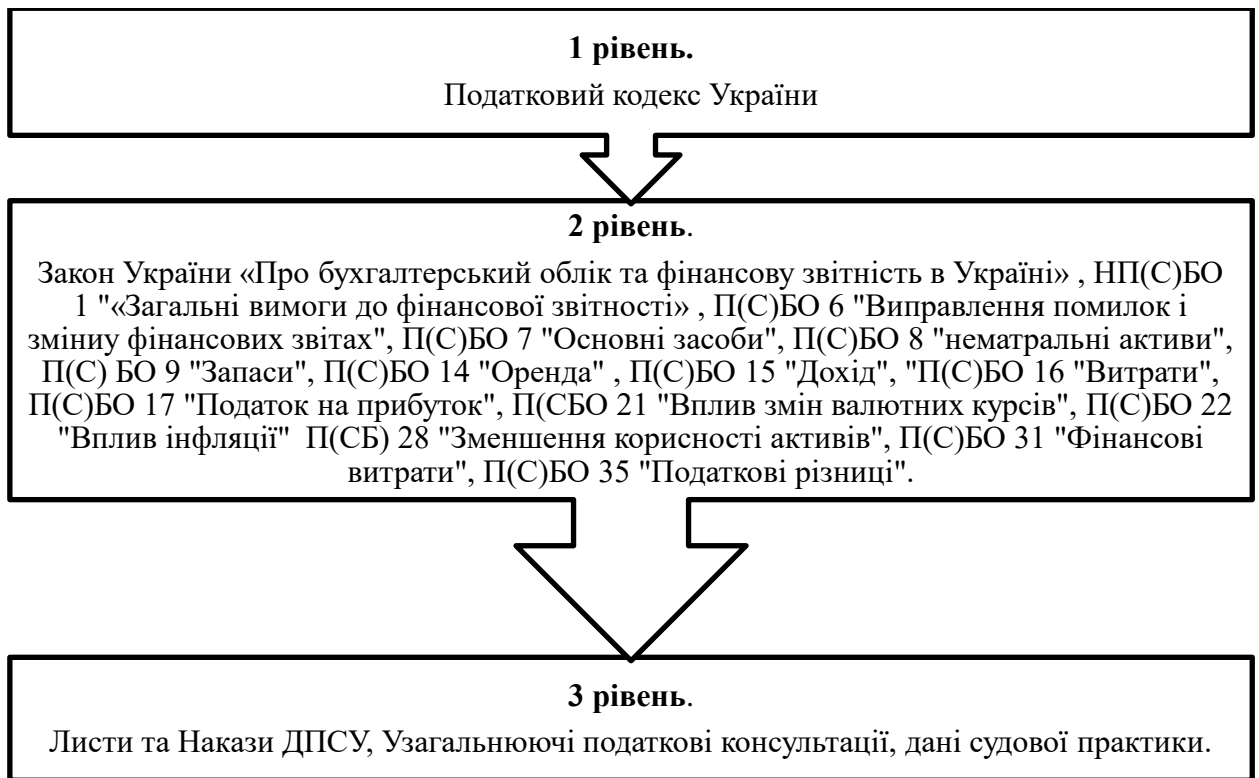


Рисунок 1.9 - Нормативно-правове регулювання податкової політики підприємства

Джерело: складено автором

Форми реалізації та види податкової політики розглянуті у підрозділі 8.2. підручнику «Податковий менеджмент». У навчальному посібнику «Податкова система» написаному групою авторів за редакцією Баранової В.Г. розглянуті лише основні методи мінімізації податкових платежів. Сутність ж податкової політики підприємства у даному навчальному посібнику не розглядається.

Значна кількість авторів розглядають різні види аналізу для основи для подальшої оптимізації податкової політики підприємств. Так Легостаєва О.О. та Лисьонкова Н.М. у свої сумісній науковій праці доводять, що здійснення комплексного податкового аналізу є необхідною умовою для оптимізації податкових зобов'язань підприємства. При цьому складовими частинами податкового аналізу авторки вважають аналіз динаміки та структури податкових платежів, факторний аналіз податкових платежів, аналіз податкової заборгованості підприємства.

Одночасно Побережець О.В. та Гусєв А.О. інструментом оптимізації податкової політики вважають не податковий, а фінансовий аналіз. При цьому основним недоліком їх наукової праці є відсутність єдиної концепції оптимізації податкового навантаження підприємства.

Професор Загородній А.Г., як і деякі інші науковці, пов'язує формування ефективної податкової політики підприємства з обліковою політикою підприємства. Так у своїй статті «Вплив облікової політики підприємства на величину сплачуваного податку на прибуток» Загородній А.Г. аналізує проблеми пов'язані з вибором основних елементів облікової політики для мінімізації величини податкових платежів та пропонує основні шляхи їх удосконалення [8,с.230]. Однак при цьому він розглядає вплив вибраних елементів облікової політики лише податок на прибуток, а не увесь комплекс податків, які сплачує підприємства.

Взаємозв'язок податкової та облікової політики досліджує також Колесніченко А.С. у своїй статті науковець спів ставляє сутнісні характеристики податкової та облікової політики та цілком обґрунтовує їх взаємозалежність. Також у статті проведений аналіз теоретичних, методичних та регуляторних аспектів практичної реалізації податкової та облікової політики, який сприяє більшій ідентифікації теоретико-методичних засад облікового й податкового обліку.

У науковій роботі Бабміндра Д.І , аналіз ефективності податкової політики проводився за даними підприємств Запорізької області за 2016-2018 роки. Основним недоліком даної роботи є її вузька спеціалізація на промислових підприємствах лише одного регіону України.

Отже, можна констатувати, що досі не існує окремого нормативного документа, який би регламентував порядок розробки податкової політики підприємством. Податківці в Україні не надають жодної допомоги підприємцям для оптимізації їх податкових платежів, як це здійснюється у країнах Європи. Науковці досліджують окремі елементи податкової політики, визначають їх необхідність, фактори які на неї впливають, але при

цьому досі не має жодної монографії присвяченої проблемам формування ефективної податкової політики підприємства, у підручниках же розглядають тільки необхідність впровадження податкової політики, не надаючи шляхи її конкретного формування та впровадження.

Дослідивши теоретико-методичні аспекти формування системи оподаткування на підприємстві можна зробити висновки, що ефективна діяльність підприємства у сучасних умовах можлива лише при використанні грамотної податкової політики. У свою чергу, податкова політика підприємства представляє собою складову частину податкової стратегії і полягає у визначенні та встановленні найбільш ефективного законного способу мінімізації податкового навантаження для даного підприємства з метою підвищення ефективності його фінансово-економічної діяльності та стабілізації його фінансового стану.

Нормативно-правове регулювання податкової політики підприємства складається з трьох рівнів. На першому рівні знаходиться ПКУ, на другому - Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Н(П)СБО 1 та різноманітні П(С)БО. На третьому ж рівні нормативно-правового регулювання податкової політики підприємства знаходяться Листи та Накази Державної податкової служби України, узагальнюючі податкові консультації, дані судової практики відносно правомірності дій органів ДПСУ. Слід відмітити, що податківці здійснюють податкові консультації, але вони носять епізодичний характер у разі виникнення спірної ситуації. Крім того податківці завжди виступають не на боці підприємства. Науковці досліджують окремі елементи податкової політики, визначають їх необхідність, фактори які на неї впливають, але не висвітлюють проблеми формування ефективної податкової політики підприємства.

РОЗДІЛ 2

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА АТ «ФАРМАК»

2.1. Аналіз техніко-економічних показників АТ «Фармак»

АТ «Фармак» - це український виробник лікарських засобів європейського рівня.

АТ «Фармак» має три дочірні підприємства:

- ДП «Смуглянка» (с. Затока, Білгород-Дністровський р-н, Одеської області),

- ТОВ «Фармахім» (м. Київ),

- ДП «Береніка» (с. Немиринці, Ружинський р-н, Житомирської області).

[38].

Місія АТ «Фармак» полягає в покращенні якості життя, забезпечуючи можливість реалізації права людей на сучасні ефективні та високоякісні ліки [23]. Основні цінності АТ «Фармак» представлені на рис.2.1

Сьогодні АТ «Фармак» є успішною міжнародною фармацевтичною компанією.



Рисунок 2.1 - Головні цінності АТ «Фармак»

Джерело: складено автором на підставі [23]

Органами управління АТ «Фармак» є:

- Загальні збори;
- Наглядова рада;
- виконавчий директор (рис.2.2).

Вищим органом управління АТ Фармак є Загальні збори. Ревізійна комісія на АТ «Фармак» не створюється. Наглядова рада є колегіальним органом управління АТ «Фармак», що здійснює стратегічне управління підприємством, а також контролює та регулює діяльність виконавчого директора, який у свою чергу здійснює управління поточною діяльністю товариства в межах своєї компетенції [24]. Виконавчим директором АТ «Фармак» на сьогодні є Володимир Костюк [14].

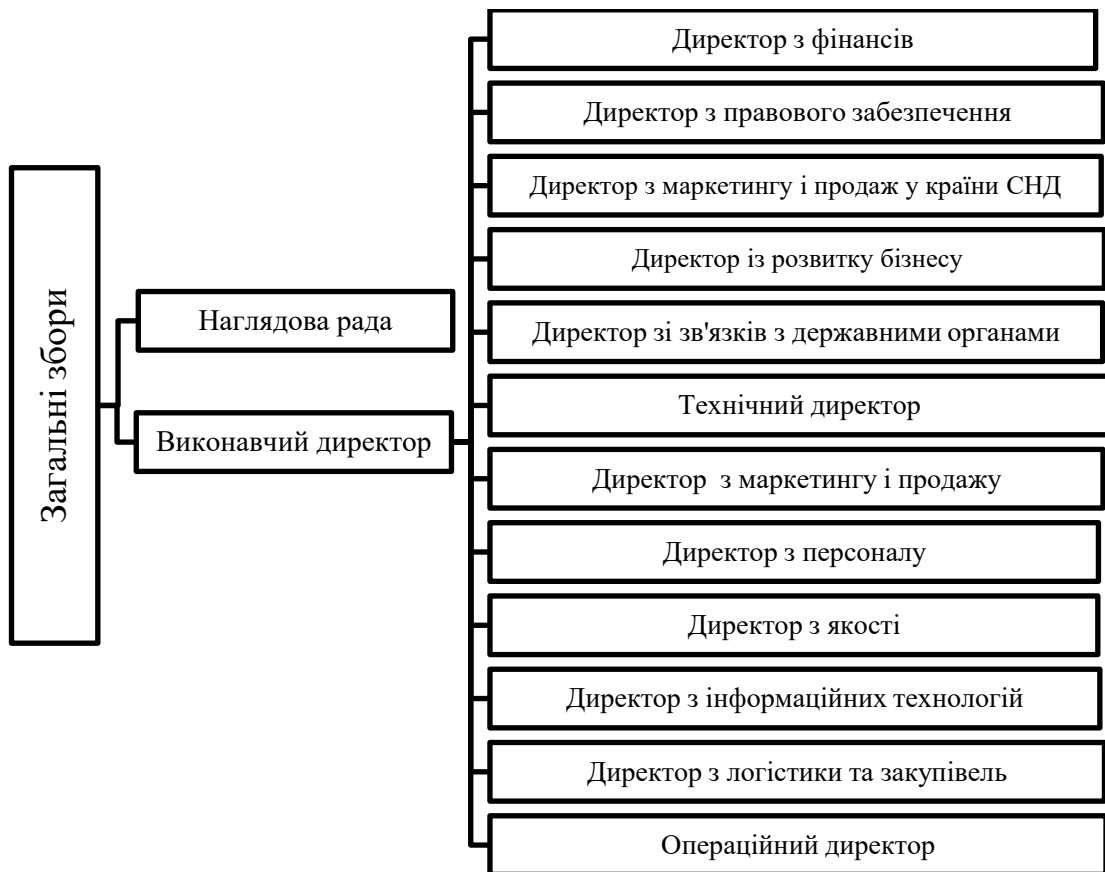


Рисунок 2.2 - Структура управління АТ «Фармак»

Джерело: розроблено автором на підставі [14]

Підприємство фокусується на 7-ми основних групах лікарських засобів, а саме:

- ендокринологічний портфель,
- гастроентерологічний портфель,
- неврологічний портфель,
- протівірусний портфель,
- кардіологічний портфель [27] (Рис. 2.3)

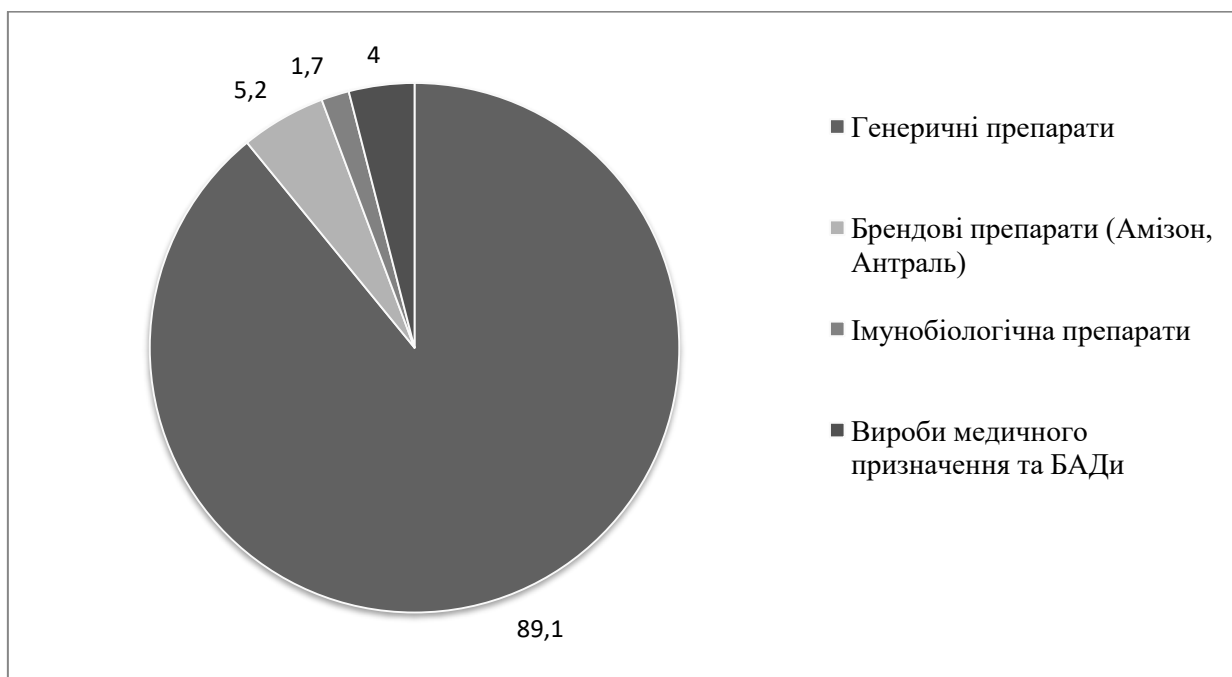


Рисунок 2.3 - Структура продаж АТ «Фармак» у 2021 році, % [38]

Загальний обсяг активів АТ «Фармак» станом на кінець 2021 року становив 8655421 тис. грн. (рис.2.4).

З даних рисунку 2.4 видно, що за період з 2017 року по 2021 рік обсяг активів АТ «Фармак» збільшився на 4377105 тис. грн. або на 102,31% внаслідок одночасного зростання необоротних активів на 2302511 тис. грн. або на 132,05% та оборотних активів на 2074594 тис. грн. або на 81,85%.

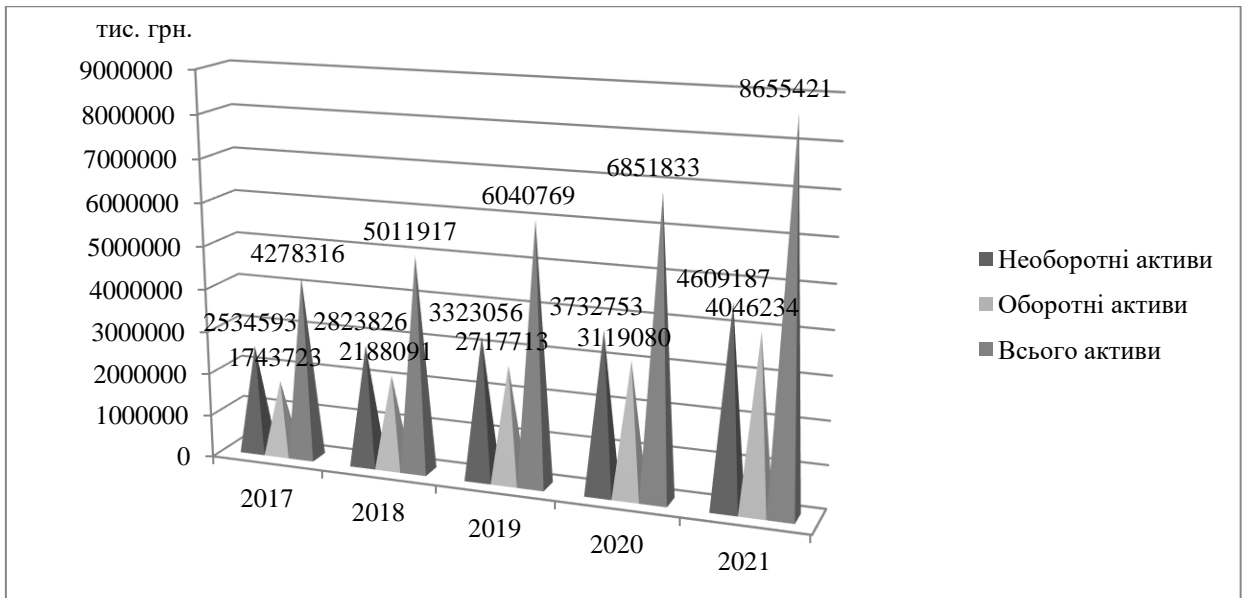


Рисунок 2.4 - Динаміка активів АТ «Фармак» за 2017-2021 роки, тис. грн.

Джерело: розроблено автором на основі додатків А, В, Д, Ж, И

Обсяг власного капіталу АТ «Фармак» станом на кінець 2021 року становив 6652863 тис.грн.(рис.2.5).

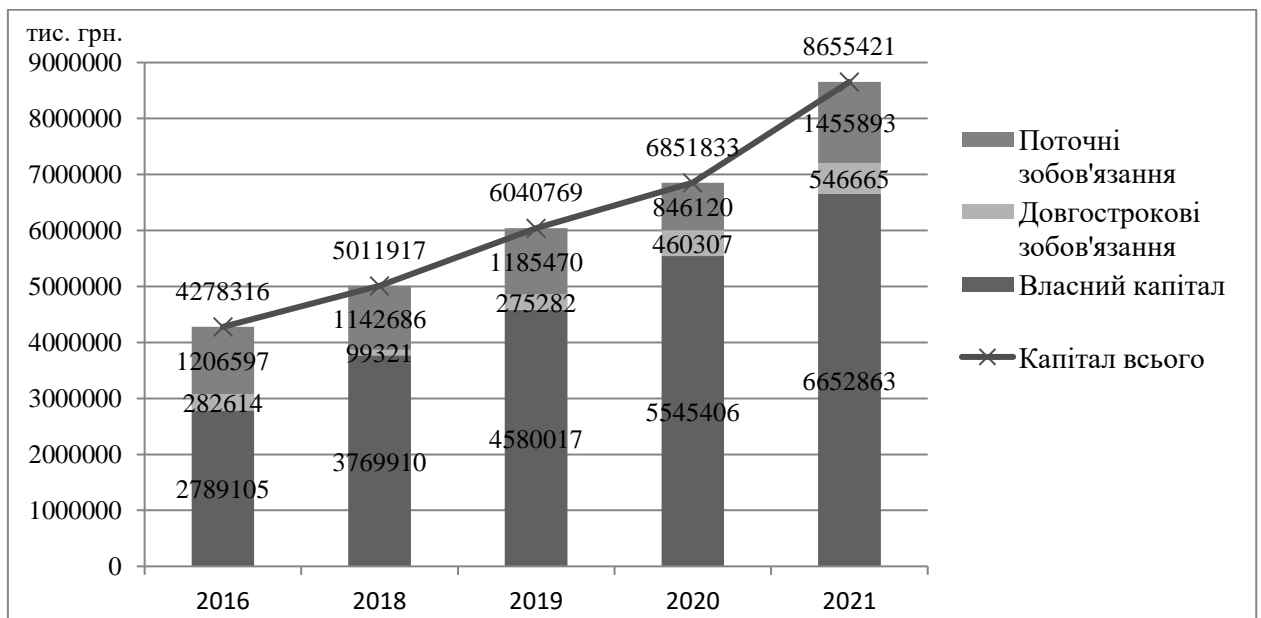


Рисунок 2.5. Динаміка капіталу АТ «Фармак» за 2017-2021 роки, тис. грн.

Джерело: розроблено автором на основі додатків А, В, Д, Ж, И

З даних рисунку 2.5 видно, що за останні 5 років загальна сума капіталу АТ «Фармак» зросла на 4377105 тис. грн. або на 102,31%. Збільшенню капіталу АТ «Фармак» сприяло зростання суми власного капіталу на 3863758 тис. грн. або на 138,53%. Також за 2017-2021 роки збільшився обсяг довгострокових зобов'язань підприємства на 264051 тис. грн. або на 93,43% внаслідок отримання у 2020-2021 роках довгострокових кредитів. Обсяг поточних зобов'язань підприємства за цей же період збільшився на 249296 тис. грн. або на 20,66%. Зростання суми поточних зобов'язань відбувалося в основному за рахунок зростання у 2021 році кредиторської заборгованості перед постачальниками та працівниками підприємства.

Основні показники господарської діяльності АТ «Фармак» за 2017-2021 роки представлені у таблиці 2.1.

З даних таблиці 2.1 видно, що за останні 5 років господарська діяльність АТ «Фармак» була досить ефективною. Чистий дохід від реалізації продукції за 2017-2021 роки збільшився на 2797292 тис. грн. або на 60,64%. Крім того за останні 5 років середньорічна кількість працівників зросла на 410 робітників або на 17,44%. Усі ці заходи призвели до зростання продуктивності праці 721,79 тис. грн./чол. або на 36,79%.

За період з 2017 року по 2021 рік спостерігалось зростання фондоозброєності на 499,19 тис. грн. /чол. або на 53,07% внаслідок збільшення середньорічної первісної вартості основних засобів на 1763935 тис. грн. або на 79,76%. Фондовіддача ж основних фондів за аналізований період скоротилася на 0,23 та склала у 2021 році 1,86 грн. Відповідно фондоємність за 2017-2021 роки зросла на 0,06 та склала у 2021 році 0,54. Зниження фондовіддачі та одночасне зростання фондоємності відбувалося внаслідок перевищення темпів зростання середньорічної вартості основних засобів над темпами збільшення темпів зростання чистого доходу підприємства (79,76% та 60,64% відповідно).

Таблиця 2.1- Основні показники діяльності АТ «Фармак» за 2017-2021

роки

Показники	Роки					Відхилення	
	2016	2017	2018	2019	2020	Абс., +,-	Відн., %
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	4612715	5583124	6346224	6400843	7410007	2797292	60,64
Середньооблікова чисельність робітників, чол.	2351	2456	2560	2698	2761	410	17,44
Середньорічна первісна вартість основних засобів, тис. грн.	2211497	2746048	3229887	3652760	3975432	1763935	79,76
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	1829767	1965907	2451148	2918396,5	3582657	1752890	95,80
Фондовіддача, грн./грн	2,09	2,03	1,96	1,75	1,86	-0,23	- 10,82
Фондоємність, грн./грн	0,48	0,49	0,51	0,57	0,54	0,06	11,90
Фондоозброєність тис. грн./чол	940,66	1118,10	1261,67	1353,88	1439,85	499,19	53,07
Продуктивність праці, тис. грн./чол.	1962,02	2273,26	2478,99	2372,44	2683,81	721,79	36,79
Оборотність оборотних активів, об.	2,52	2,84	2,59	2,19	2,07	-0,45	- 17,92

Джерело: розраховано з додатків А-К

Оборотність оборотних активів АТ «Фармак» за 2017-2021 роки скоротилася на 0,45 обороти або 17,92% за рахунок перевищення темпів зростання середньорічної вартості оборотних активів над темпами збільшення чистого доходу від реалізації продукції (95,80% та 60,64% відповідно).

АТ «Фармак» має у своєму складі 13 різних підрозділів.

При цьому технологічний розвиток компанії не можливий без капітальних інвестицій. Капітальні інвестиції АТ «Фармак» у 2021 році становили 1275 млн. грн. (рис. 2.6).

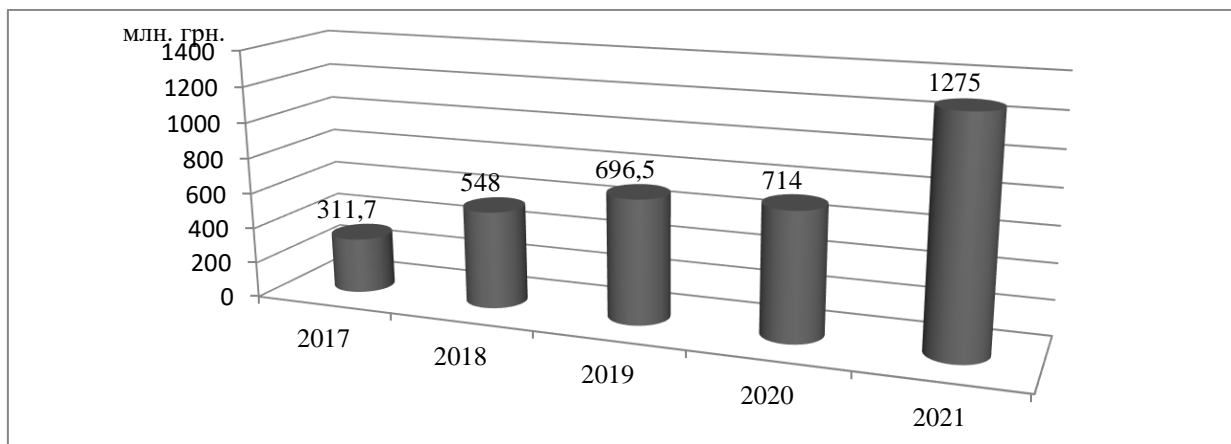


Рисунок 2.6 - Динаміка капітальних інвестицій АТ «Фармак» за 2017-2021 роки, млн. грн.

Джерело: складено автором [34-38]

З даних рисунку 2.6 видно, що АТ «Фармак» протягом останніх 5 років постійно збільшує обсяги капітальних інвестицій. Так за 2017-2021 роки обсяги капітальних інвестицій збільшилися на 963,3 млн.грн. 309%.

Ефективність діяльності підприємства характеризують отримані фінансові результати. Рентабельність АТ «Фармак» за 2017-2021 роки наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 - Динаміка фінансових результатів та показників рентабельності АТ «Фармак» за 2016-2020 роки

Показники	Роки					Відхилення	
	2016	2017	2018	2019	2020	Абс., +/-	Відн., %
Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	2545862	3195360	3543610	3628370	4280211	1734349	68,12
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	961705	1380342	1361337	1211404	1632383	670678	69,74
Прибуток до оподаткування, тис. грн.	827452	1276589	1296353	1253843	1482977	655525	79,22
Чистий прибуток (збиток) тис. грн.	676383	1035217	1052360	1047604	1207855	531472	78,58

Валова рентабельність продаж, %	55,19	57,23	55,84	56,69	57,76	2,57	4,66
Валова рентабельність продукції, %	123,18	133,82	126,44	130,87	136,76	13,58	11,02
Чиста рентабельність активів, %	17,29	22,29	19,04	16,25	15,58	-1,71	-9,90
Рентабельність власного капіталу, %	28,70	31,57	25,21	20,69	19,80	-8,90	-31,00
Чиста рентабельність оборотних активів, %	36,97	52,66	42,93	35,90	33,71	-3,26	-8,81

Джерело: розраховано автором на основі додатків А-К

З даних таблиці 2.2 видно, що за період по 2021 рік валовий прибуток АТ «Фармак» збільшився на 1734349 грн. 68,12% та склав у 2021 році 4280211 тис. грн .

Одночасно рентабельність діяльності та капіталу АТ «Фармак» за 2017-2021 роки скоротилася. При цьому валова рентабельність продаж за 2017-2021 роки зросла на 2,57% та склала у 2021 році 57,76%. Це означає, що на кожную гривню виручки від реалізації продукції приходиться практично 58 копійок валового прибутку. Валова рентабельність продукції також збільшилася на 13,58% та склала у 2021 році 136,76%. Це означає, що на кожную гривню витрат на виробництво продукції приходиться 1 гривня 37 копійок валового прибутку.

Рентабельність власного капіталу за період з 2017 року по 2021 рік скоротилася на 8,9% та склала у 2021 році 19,8%. Чиста рентабельність активів АТ «Фармак» за 2017-2021 роки скоротилася на 1,71% та склала у 2021 році 15,58%. Чиста ж рентабельність оборотних активів знизилась за аналізуємий період на 3,26% та склала у 2021 році 33,71%.

У цілому можна констатувати, що за 2017-2021 роки діяльність АТ «Фармак» була прибутковою та рентабельною.

Спроможність підприємства своєчасно розраховуватися за своїми боргами за рахунок швидко реалізуємих активів оцінюється за допомогою показників ліквідності (табл. 2.3).

З даних таблиці 2.3 видно, що за період з 2017 року по 2021 рік АТ «Фармак» було ліквідним та платоспроможним. Але треба відмітити, що ці три коефіцієнти ліквідності повністю відповідали нормативним значенням лише у 2020-2021 роках. У 2017-2019 роках коефіцієнт абсолютної ліквідності був значно нижче нормативного значення. Але при цьому за період з 2017 року по 2021 рік збільшився на 0,82 та склав на кінець 2021 року 0,85, що значно вище нормативного значення.

Таблиця 2.3 - Динаміка показників ліквідності АТ «Фармак» за 2016-2020 роки

Показники	Нормативне значення	Роки					Відхилення	
		2016	2017	2018	2019	2020	Абс., +/-	Відн., %
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,15-0,25	0,031	0,057	0,087	0,185	0,85	0,82	2654,8
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6-0,8	0,822	1,094	1,324	1,849	1,87	1,05	127,21
Загальний коефіцієнт покриття	1,5- 2,0, але не <1	1,440	1,949	2,293	3,686	2,78	1,34	93,00

Джерело: розраховано автором на основі додатків А, В, Д, Ж, И

Стійкий фінансовий стан підприємства є запорукою здійснення планомірної фінансово-господарської діяльності. Динаміка АТ «Фармак» за 2017-2021 роки наведена у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 - Динаміка показників фінансової стійкості АТ «Фармак» за 2016-2020 роки

Показники	Нормативне значення	Роки					Відхилення	
		2016	2017	2018	2019	2020	Абс., +/-	Відн., %
Коефіцієнт автономії	> 0,5	0,65	0,75	0,76	0,81	0,77	0,12	18,25
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	>0,1	0,27	0,43	0,46	0,58	0,51	0,24	87,07
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	>0,1	0,20	0,25	0,27	0,33	0,31	0,11	53,59
Коефіцієнт поточних зобов'язань	> 0,5	0,96	0,90	0,81	0,65	0,73	-0,23	-24,27
Коефіцієнт довгострокових зобов'язань	< 0,2	0,04	0,10	0,19	0,35	0,27	0,23	582,46
Коефіцієнт фінансування	>1	1,87	3,04	3,14	4,24	3,32	1,45	77,66

Джерело: розраховано автором на основі додатків А, В, Д, Ж, И

За 2017-2021 роки АТ «Фармак» було незалежним про що свідчить коефіцієнт автономії, який повністю відповідав нормативному значенню протягом останні 5 років. При цьому за 2017-2021 роки коефіцієнт автономії збільшився на 0,12 та склав на кінець 2021 року 0,77. 77% капіталу належать підприємству, а лише 23% - це позикові кошти. Про це свідчать дані коефіцієнту фінансування, який за останні 5 років збільшився на 1,45 та склав на кінець 2021 року 3,32 при нормативі більше 1.

Зростання коефіцієнту довгострокових зобов'язань за аналізуючим період на 0,23 та одночасне скорочення коефіцієнту поточних зобов'язань на 0,23 свідчить про покращення структури капіталу.

2.2. Порядок формування та здійснення податкової політики АТ «Фармак»

Податкове середовище в Україні характеризується складністю податкового адміністрування. АТ «Фармак» є великий фармацевтичним підприємством, тому використовує загальну систему оподаткування згідно нормам ПКУ. Так відповідно до норм ПКУ АТ «Фармак» є платником: податку на додану вартість (далі - ПДВ), податку на прибуток, рентної плати, податку на майно та мита. Крім того, АТ «Фармак» є податковим агентом щодо нарахування та перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб (далі - ПДФО) та військового збору.

Також слід відмітити, що елементом податкової політики АТ «Фармак» є єдиний соціальний внесок (далі – ЄСВ), який де-юре не є податком чи збором, так як не регулюється ПКУ, але здійснює значний вплив на ефективність діяльності підприємства, так як зменшує суму оподаткованого прибутку компанії.

АТ «ФАРМАК» реєстроване як платник податків 26 липня 1994 року у Центральному міжрегіональному управлінні ДПС по роботі з великими платниками податків, номер взяття на облік 579. Також 27 червня 1994 року підприємство взято на облік як платник єдиного внеску. 28 червня 1997 року АТ «Фармак» отримало свідоцтво платника ПДВ №004811926650 [38].

Сьогодні медичні препарати обліковуються за два ставками ПДВ, а саме за 7% та 20%. Згідно п.193.1.в за ставкою 7%.

Основний обсяг реалізації продукції АТ «Фармак» оподатковується за ставкою 7%, так як виручка від реалізації саме лікарських препаратів у 2021 році склала 99,17% або 7348730 тис. грн. (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 - Склад та структура виручки від реалізації АТ «Фармак за 2017-2021 роки

Показники	Роки					Відхилення	
	2017	2018	2019	2020	2021	Абс., +,-	Відн., %
Виручка всього, тис. грн	4612715	5583124	6346224	6400843	7410007	2797292	60,64
Виручка від реалізації готової продукції, тис. грн.	4083517	5056072	6037755	6346553	7348730	3265213	79,96
у % до загального обсягу	88,53	90,56	95,14	99,15	99,17	10,65	12,03
Виручка від реалізації товарів для перепродажу, тис. грн.	514824	484959	283035	31141	47071	-467753	-90,86
у % до загального обсягу	11,16	8,69	4,46	0,49	0,64	-10,53	-94,31
Інша виручка, тис. грн.	14374	42093	25434	23149	14206	-168	-1,17
у % до загального обсягу	0,31	0,75	0,40	0,36	0,19	-0,12	-38,48

Джерело: складено та розраховано автором на підставі даних [26, 34-38]

В 2017-2021 років АТ «Фармак» збільшило чисту виручку (без ПДВ) від реалізації готової продукції на 3265216 тис.грн., та збільшення обсягу операцій, які оподатковуються за ставкою 7%, АТ «Фармак» зменшує суму податкових зобов'язань з ПДВ.

АТ «ФАРМАК» реалізує свою продукції не тільки в межах України, але і за кордон, тобто здійснює експорт, який оподатковується ПДВ за ставкою 0%.. У 2021 році обсяг чистого доходу (без ПДВ) у межах України склав 5285832грн. за кордон 2124175 тис. грн. (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 - Динаміка та склад чистого доходу АТ «Фармак за географічною ознакою за 2017-2021 роки

Показники	Роки					Відхилення	
	2017	2018	2019	2020	2021	Абс., +,-	Відн., %
Чистий дохід всього, тис. грн.	4612715	5583124	6346224	6400843	7410007	2797292	60,64
Україна, тис. грн.	3477987	4222029	4909484	4947506	5285832	1807845	51,98
у % до загального обсягу	75,4	75,62	77,36	77,29	71,33	-4	-5,39
Експорт, тис. грн.	1134728	1361095	1436740	1453337	2124175	989447	87,20
у % до загального обсягу	24,6	24,38	22,64	22,71	28,67	4	16,53

Джерело: складено та розраховано автором на підставі даних [26, 34-38]

З табл.2.6 видно, що за період з 2017 року по 2021 рік АТ «Фармак» збільшило обсяг продажів на 87,2%, що у свою чергу доводило знизити обсяг податкових зобов'язань з ПДВ.

Таким, чином у результаті грамотної податкової політики підприємства, яка включає зростання обсягу операцій, які оподатковуються за ставкою 0% та збільшення операцій, які оподатковуються за ставкою 7% АТ «Фармак» не сплачує ПДВ до бюджету, а отримаю податкове відшкодування з ПДВ, Станом на кінець 2021 року заборгованість бюджету перед АТ «Фармак» з ПДВ становила 119998 тис. грн. (рис. 2.7).

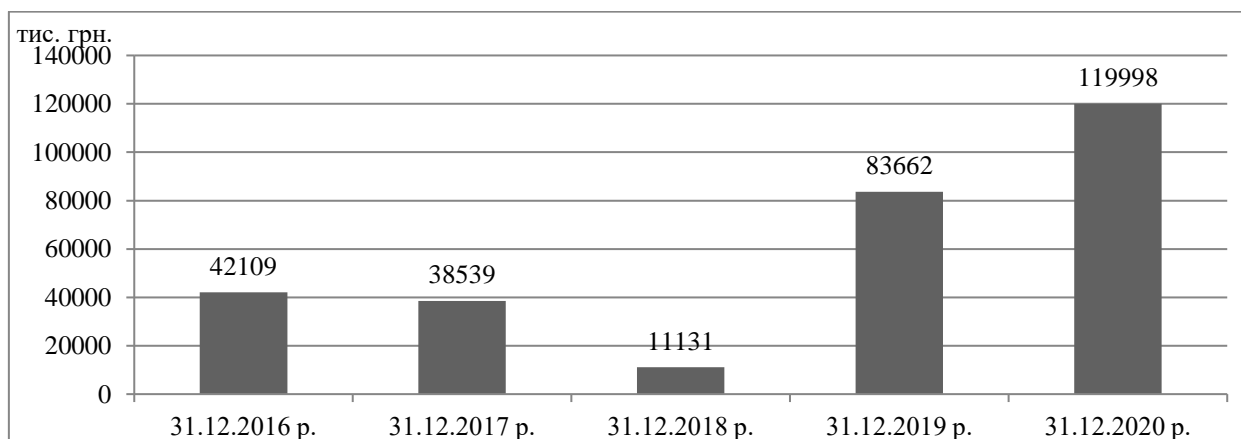


Рисунок 2.7 - Динаміка ПДВ до відшкодування АТ «Фармак» за 2017-2021 роки, тис. грн.

Джерело: складено автором на підставі даних [26,34-38]

З даних рисунка 2.7 видно, що за період з 2017 року по 2021 рік обсяги бюджетного відшкодування з ПДВ АТ «Фармак» зросли на 77889 тис. грн., АТ «Фармак» за 2021 рік підприємство отримало відшкодування з ПДВ у сумі 25724 тис. грн

Необхідно відмітити, що такі податки як рентна плата та податок на майно включаються у витрати підприємства і як наслідок зменшують суму оподаткованого прибутку. Сума витрат на податки, які включаються до складу загальних та адміністративних витрат АТ «Фармак» у 2021 році склала 5365 тис. грн. (рис. 2.8).

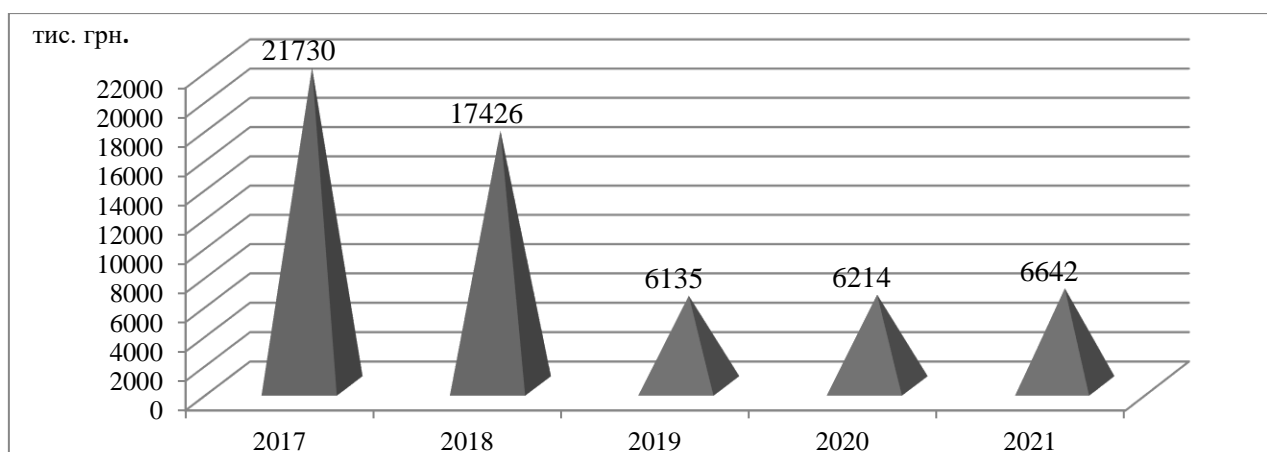


Рисунок 2.8 - Динаміка податків, що включаються у адміністративні витрати АТ «Фармак» за 2017-2021 роки, тис. грн.

Джерело: складено автором на підставі даних [26, 34-38]

З даних рисунку 2.8 видно, що за період з 2017 року по 2021 рік сума податків, які включаються до складу адміністративних витрат АТ «Фармак» скоротилася на 69,43%.

Необхідно відмітити, що до складу витрат на маркетинг та рекламу АТ «Фармак» включається податок на доходи нерезидентів, що надають рекламні послуги. У 2020 році сума податку на доходи резидентів склала 6429 тис. грн., що на 6,55% перевищує показник попереднього року (рис.2.9).

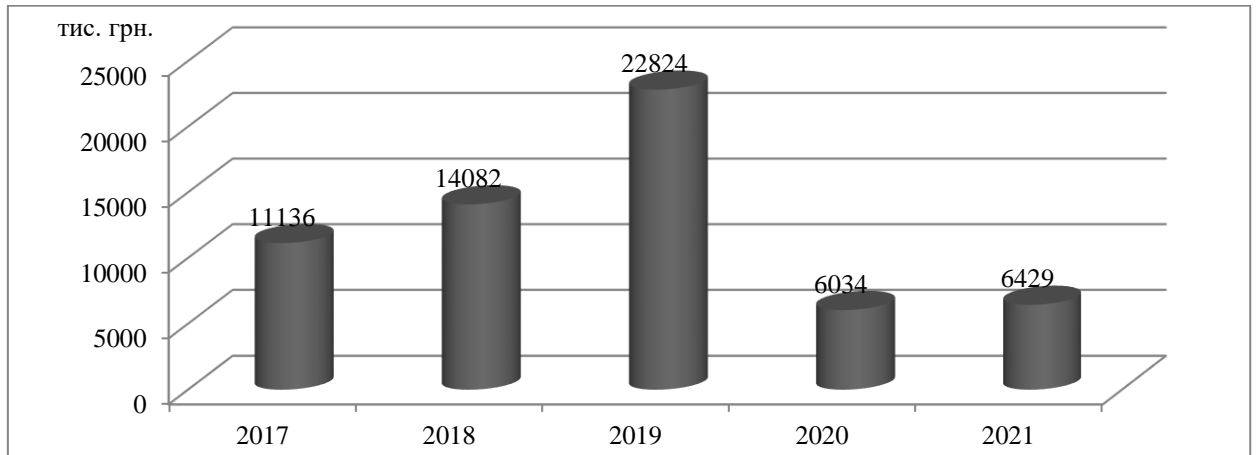


Рисунок 2.9 - Динаміка податку на доходи резидентів АТ «Фармак» за 2017-2021 роки, тис. грн.

Джерело: складено автором на підставі даних [26,34-38]

Як ми вже зазначали вище, крім податків АТ «Фармак» нараховує ЄСВ на фонд оплати праці у розмірі 22% та 8,41% (на заробітну плату осіб з інвалідністю). Сума ЄСВ відображається у складі собівартості продукції підприємства, витрат на реалізацію та збут, загальних та адміністративних витрат, а також витрат на дослідження та розробки. Загальна сума нарахованого ЄСВ АТ «Фармак» у 2021 році склала 196812 тис. грн. (рис.2.10).

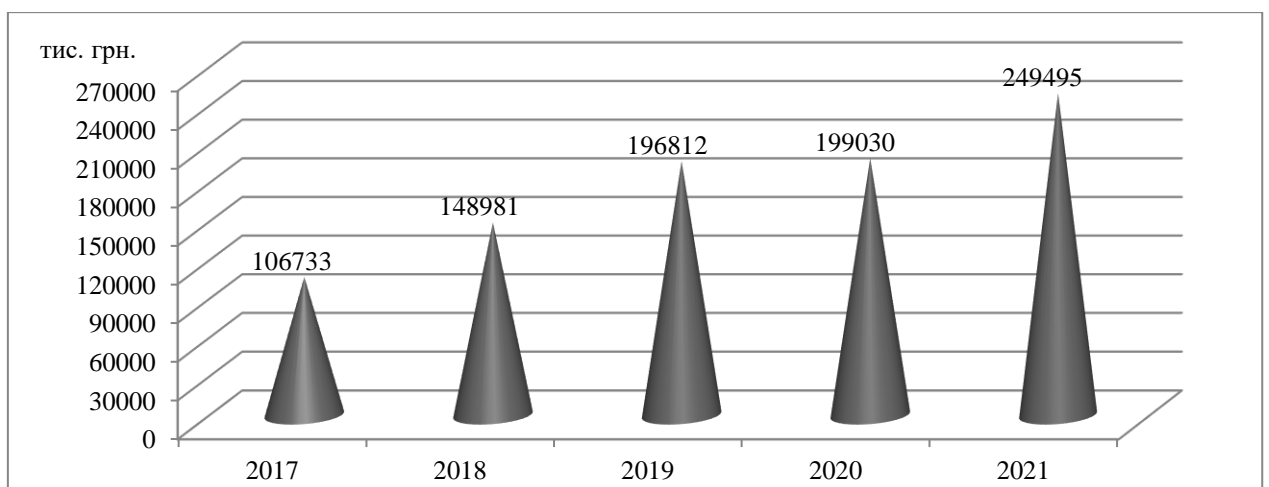


Рисунок 2.10 - Динаміка нарахованого ЄСВ АТ «Фармак» за 2017-2021 роки, тис. грн.

Джерело: складено автором на основі додатків А-К

З даних рисунку 2.10 видно, що за період з 2017 року по 2021 рік сума нарахованого АТ «Фармак» ЄСВ зросла на 133,76% внаслідок зростання заробітної плати працівників підприємства.

Треба відмітити, що хоча АТ «Фармак» є податковим агентом зі сплати ПДФО та військового збору, ці платежі не збільшують витрати підприємства, так як їх платниками є працівники підприємства. Нараховування та перерахування цих податків призводить лише до зменшення нарахованої суми заробітної плати працівників і ніяким чином не збільшує витрати підприємства.

Основним податком, який активно впливає на ефективність функціонування АТ «Фармак» є податок на прибуток.

Сума прибутку до оподаткування АТ «Фармак» за даними фінансової звітності 2021 року складав 1482977 тис. грн. Але внаслідок впливу витрат, які не враховуються для визначення оподаткованого прибутку сума фактичних витрат підприємства у 2021 році склали 275122 тис. грн. (табл. 2.7).

Таблиця 2.7- Динаміка та склад витрат з податку на прибуток АТ «Фармак за 2016-2020 роки, тис. грн.

Показники	Роки					Відхилення	
	2016	2017	2018	2019	2020	Абс., +,-	Відн., %
Прибуток до оподаткування	827452	1276589	1296353	1253843	1482977	655525	79,22
Витрати з податку на прибуток за ставками 18%	148941	229786	233344	225692	266936	117995	79,22
Сума невикористаних відстрочених податкових активів, що були визнані у складі тимчасових різниць у звітному періоді	0	0	0	-28579	0	0	0
Вплив витрат, які не враховуються для визначення оподаткованого прибутку	2128	11586	10649	9126	8186	6058	284,68
Всього витрат з податку	151069	241372	243993	206239	275122	124053	82,12

на прибуток

Джерело: складено автором на підставі даних [26,34-38]

З даних таблиці 2.7 видно, що за 2017-2021 роки АТ «Фармак» зросла на 124053 тис. грн. або на 82,12%, при тому, що податок за цей же період збільшився лише на 79,22%.

Так у 2021 році витрати з поточного ПП АТ «Фармак» склали 255323 тис. грн., а з відстроченого – 19799 тис. грн. (рис. 2.11).

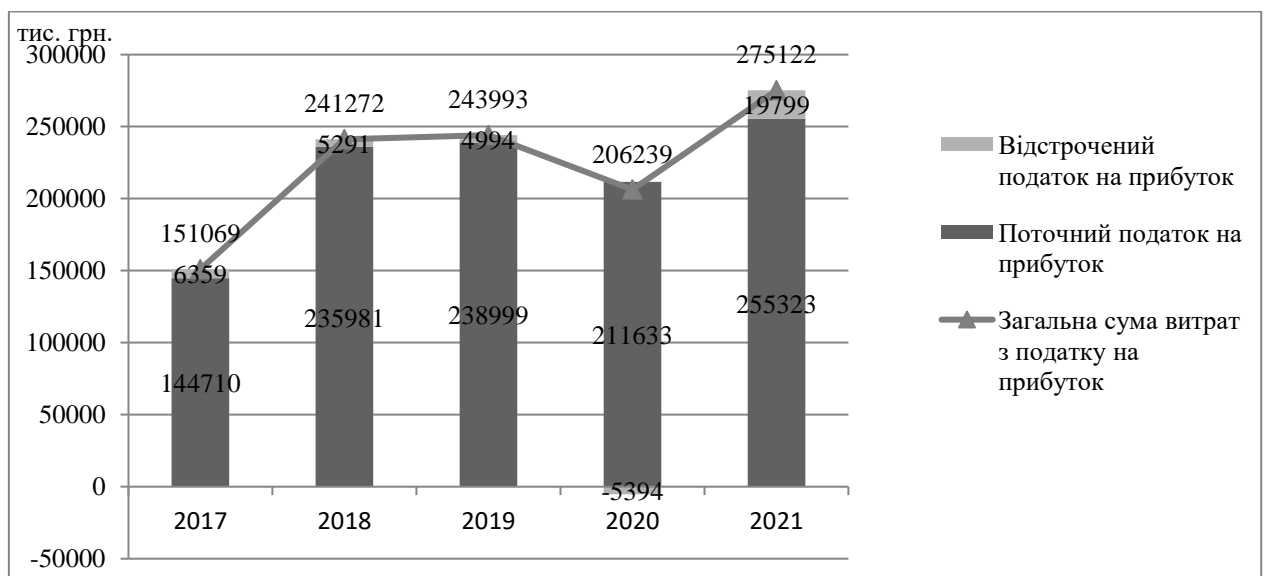


Рисунок - 2.11. Динаміка складу ПП АТ «Фармак» за 2017-2021 роки, тис. грн.

Джерело: складено автором на підставі даних [26,34-38]

Отже, можна констатувати, що АТ «Фармак» здійснює зважену легальну податкову політику. При цьому керівництво підприємства використовує усі можливості для законного зниження суми податкового навантаження шляхом зростання експорту продукції та випуску продукції, яка оподатковується ПДВ за зниженою ставкою 7%. АТ «Фармак» регулярно сплачує значну суму ПП і є одним із найбільших платників цього податку в Україні. Загальна сума сплачених податків у 2021 році склала 712,2 млн. грн. [12].

2.3. Аналіз ефективності системи оподаткування на АТ «Фармак»

Розроблена та впроваджена АТ «Фармак» податкова політика потребує оцінки її ефективності для здійснення її подальшого покращення. Ефективність податкової політики можна оцінити використовуючи абсолютні та відносні показники податкового тягаря. До абсолютних показників податкового тягаря відносяться суми окремих зборів, що нараховує та сплачує підприємство. Ці показники були проаналізовані у п.2.2 дипломної роботи.

Одним із основних відносних показників податкового тягаря підприємства податкове навантаження з податку на прибуток, яке розраховується так:

$$\text{ПН} = \frac{\text{ПП}}{\text{ПО}} * 100\% \quad (2.1)$$

де ПН – податкове навантаження з податку на прибуток;

ПП – витрати з податку на прибуток;

ПО – прибуток до оподаткування.

Використовуючи формулу 2.1 здійснимо розрахунок податкового навантаження АТ «Фармак» за останні 5 років у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 - Динаміка податкового навантаження з податку на прибуток АТ «Фармак за 2016-2020 роки

Показники	Роки					Відхилення	
	2016	2017	2018	2019	2020	Абс., +,-	Відн., %
Прибуток до оподаткування, тис. грн.	827452	1276589	1296353	1253843	1482977	655525	79,22
Витрати з податку на прибуток, тис. грн.	151069	241372	243993	206239	275122	124053	82,12
Податкове навантаження	18,26	18,91	18,82	16,45	18,55	0,29	1,62

з податку на прибуток, %							
--------------------------	--	--	--	--	--	--	--

Джерело: складено та розраховано автором на основні додатків А-К

З даних таблиці 2.8 видно, що податкове навантаження АТ «Фармак» за 2017-2021 роки збільшилося лише на 0,29% та склало у 2021 році 18,55%. При цьому протягом усіх 5 років податкове навантаження з ПП практично не відрізнялося від діючої ставки оподаткування прибутку, яка складає 18%. Виключенням був лише 2020 рік, коли податкове навантаження складало 16,45%.

Так як АТ «Фармак» сплачує не тільки ПП, то ефективність податкової політики підприємства можна також оцінити за допомогою такого показника як податкова місткість витрат. Даний показник розраховується за формулою [7, с.150]:

$$\text{ПМВ} = \frac{\text{ПП}}{\text{В}} * 100\% \quad (2.2)$$

де ПМВ – податкова місткість витрат;

ПП – податкові платежі;

В – витрати до складу яких входять податкові платежі.

Податкову місткість витрат можна розраховувати по різних видах податків, а також загальну за всіма податками та зборами, які включаються до різних витрат підприємства (табл. 2.9).

З даних таблиці 2.9 видно, що податкова місткість витрат на збут за 2017-2021 роки скоротилася на 0,69% та склала у 2021 році лише 0,48%, що безумовно є позитивною тенденцією. Скороченню податкової місткості витрат на збут сприяло зниження суми витрат на сплату ПП нерезидентів на 4707 тис. грн. або на 42,27% при одночасному зростанні суми витрат на збут на 391806 тис. грн. або на 41,26%.

Податкова місткість адміністративних витрат за аналізуємий період також скоротилася на 4,03% та склала у 2021 році лише 0,82%, що свідчить про ефективну податкову політику АТ «Фармак». Скорочення податкової місткості адміністративних витрат було викликано зниженням суми витрат на сплату податків на 15088 тис. грн. або на 69,43% при одночасному зростанні суми адміністративних витрат підприємства на 366297 тис. грн. або на 81,76%.

Таблиця 2.9 - Динаміка податкової місткості витрат АТ «Фармак за 2017-2021 роки

Показники	Роки					Відхилення	
	2016	2017	2018	2019	2020	Абс., +,-	Відн., %
Витрати на реалізацію та збут, тис. грн.	949501	1063197	1241195	1324383	1341307	391806	41,26
Податок на доходи нерезидентів, тис. грн.	11136	14802	22824	6034	6429	-4707	-42,27
Податкова місткість витрат на збут, %	1,17	1,39	1,84	0,46	0,48	-0,69	-59,13
Адміністративні витрати, тис. грн.	448023	511489	638008	710764	814317	366294	81,76
Податки, крім податку на прибуток, тис. грн.	21730	17426	6135	6214	6642	-15088	-69,43
Податкова місткість адміністративних витрат, %	4,85	3,41	0,96	0,87	0,82	-4,03	-83,18
ЄСВ, тис. грн.	106733	148981	196812	199030	249495	142762	133,76
Загальна сума податків та зборів, без податку на прибуток, тис. грн.	139599	181209	225771	211278	262566	122967	88,09
Сукупні операційні витрати, тис. грн.	3648314	4298262	4995393	5211740	5800013	2151699	58,98
Податкова місткість операційних витрат, %	3,83	4,22	4,52	4,05	4,53	0,70	18,31

Джерело: складено та розраховано автором на підставі даних [26,34-38]

Податкова місткість усіх операційних витрат АТ «Фармак» за 2017-2021 роки навпаки зросла на 0,7% та склала у 2021 році 4,53%. Зростання податкової місткості усіх операційних витрат пов'язано з перевищення темпів зростання витрат на ЄСВ над темпами збільшення сукупних

операційних витрат (133,76% та 58,98% відповідно). Зростання ж суми ЄСВ, у свою чергу, викликано збільшенням витрат АТ «Фармак» на оплату праці робітників підприємства.

Коефіцієнт пільгового оподаткування характеризує ефективності використання підприємством наданих законодавством пільг по окремим видам податків. Так при розрахунку суми ЄСВ АТ «Фармак» використовує пільгове оподаткування, тобто ставка ЄСВ працівників з інвалідністю застосовується ставка 8,41% замість 22%.

Коефіцієнт пільгового оподаткування розраховуються за формулою [7, с.150]:

$$K_{пп} = \frac{ПП}{ПП+ПЗ} \quad (2.3)$$

де $K_{пп}$ – коефіцієнт пільгового оподаткування;

ПП – розмір податкової пільги;

ПЗ – планові податкові платежі.

Здійснимо розрахунок коефіцієнту пільгового оподаткування ЄСВ АТ «Фармак» за формулою 2.3 за 2017-2021 роки у таблиці 2.10.

З даних таблиці 2.10 видно, що за рахунок використання пільгової ставки з ЄСВ АТ «Фармак» зменшив свої витрати зі сплати цього внеску на 22,98%.

Таблиця 2.10 - Динаміка коефіцієнту пільгового оподаткування ЄСВ АТ «Фармак» за 2017-2021 роки

Показники	Роки					Відхилення	
	2017	2018	2019	2020	2021	Абс., +,-	Відн., %
Податкові пільга з ЄСВ, тис. грн.	30816	47060	24474	58385	74421	43605	141,50
Планові податкові платежі ЄСВ, тис. грн.	106733	148981	196812	199030	249495	142762	133,76
Коефіцієнт пільгового оподаткування	0,2240	0,2401	0,1106	0,2268	0,2298	0,0057	2,55

Джерело: складено та розраховано автором на основні додатків А-К

В цілому за 2017-2021 роки коефіцієнт пільгового оподаткування ЄСВ на АТ «Фармак» збільшився на 0,0057 та склав у 2021 році 0,2298. Найбільшу економію від використання пільгового оподаткування з ЄСВ АТ «Фармак» отримувало у 2018 році , а саме 24,01%, а найнижчу у 2019 році 11,06%.

АТ «Фармак» також користується податковими пільгами при розрахунку ПДВ, але враховуючи той факт, що протягом останніх 5 років АТ «Фармак» постійно отримує податкове відшкодування ПДВ з бюджету, розраховувати коефіцієнт пільгового оподаткування з ПДВ є недоцільним.

Узагальнюючим показником який характеризує ефективність податкової політики підприємства є податкомісткість. Він показує співвідношення усіх нарахованих підприємством податків до валової виручки і розраховується за формулою [29, с.128]:

$$Пм = \frac{ПЗ}{ВВ} * 100\% \quad (2.4).$$

де Пм - податкомісткість;

ПЗ – загальний обсяг податків;

ВВ – валова виручка.

Здійснимо розрахунок податкомісткості АТ «Фармак» за формулою 2.4 за 2017-2021 роки у таблиці 2.11.

З даних таблиці 2.11 видно, що загальна податкомісткість АТ «Фармак» за 2017-2021 роки зросла на 0,95% та склала у 2021 році 7,26%. Однак, якщо враховувати тільки податки та збори, які сплачує підприємство, і не враховувати витрат на ЄСВ, то податкомісткість АТ «Фармак» за аналізуємий період навпаки скоротилася на 0,1% та склала у 2021 році всього 3,89%. Тобто до зростання податкового тягаря АТ «Фармак» призводить саме збільшення суми ЄСВ.

Отже можна констатувати, що податкова політика АТ «Фармак» є ефективною, податкове навантаження з ПП є стабільним і не перевищує значно діючу ставку оподаткування, податкова місткість витрат стабільно скорочується, податкомісткість без врахування ЄСВ також знижується. Але значне зростання суми ЄСВ загальної податкомісткості на АТ «Фармак», незважаючи на використання підприємством податкових пільг з ЄСВ.

Таблиця 2.11 - Динаміка податкомісткості АТ «Фармак» за 2017-2021 роки

Показники	Роки					Відхилення	
	2017	2018	2019	2020	2021	Абс., +,-	Відн., %
Загальна сума податків, зборів та ЄСВ, тис. грн.	290668	422581	469764	417517	537688	247020	84,98
Загальна сума податків, зборів без ЄСВ, тис. грн.	183935	273600	272952	218487	288193	104258	56,68
Валова виручка, тис. грн.	4612715	5583124	6346224	6400843	7410007	2797292	60,64
Податкомісткість, %	6,30	7,57	7,40	6,52	7,26	0,95	15,15
Податкомісткість без врахування ЄСВ, %	3,99	4,90	4,30	3,41	3,89	-0,10	-2,47

Джерело: складено та розраховано автором на підставі даних [26,34-38]

На підставі проведеного дослідження податкової політики АТ «Фармак» за 2017-2021 роки можна констатувати, що АТ «Фармак» є лідером фармацевтичного ринку України та потужним експортером лікарських засобів. АТ «Фармак» - це сучасне фармацевтичне підприємство яке не залежить від зовнішніх джерел фінансування, прибутковим рентабельним, ліквідним, фінансова стійким.

АТ «Фармак» використовує загальну систему оподаткування згідно нормам ПКУ і відповідно сплачує ПДВ, рентну плати, податок на майно та мито. АТ «Фармак» є податковим агентом щодо нарахування та перерахування до бюджету ПДФО та військового збору. Податкова політика АТ «Фармак» є абсолютно легальною, але керівництво підприємства використовує усі можливості для законного зниження суми податкового

навантаження шляхом зростання експорту продукції та випуску продукції, яка оподатковується ПДВ за зниженою ставкою 7%.

Податкове навантаження з ПП АТ «Фармак» є стабільним і практично не перевищує діючу ставку оподаткування. Податкова місткість витрат та податкомісткість без врахування ЄСВ на підприємстві також постійно знижуються. Тобто податкова політика АТ «Фармак» є цілком ефективною.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ АТ «ФАРМАК»

3.1. Удосконалення податкової політики

Стратегічний розвиток будь-якого підприємства неможливий без ефективного керування до складу якої повинен входити така підсистема, як податковий менеджмент. Податковий менеджмент на рівні підприємства повинен не просто визначати вибір найбільш вигідного варіанту сплати податків, а представляти собою безперервно діючий процес оптимізації податкового навантаження.

У п.1.1 дипломної роботи ми вже зазначали, що податкова політика є складовою частиною податкової стратегії підприємства, яка є складовою сукупної стратегії розвитку підприємства. Тому для удосконалення податкової політики на підприємстві повинен бути створений окремий відділ, який би здійснював податковий менеджмент.

Система податкового менеджменту повинна складатися з п'яти умовних підсистем, які функціонують у взаємозв'язку та одночасно (рис.3.1).

Підсистема спрямування відповідає за встановлення цілей та основних завдань, визначає стратегічну мету функціонування податкового менеджменту на підприємстві. Призначенням підсистеми забезпечення податкового менеджменту є нормативно-право та інформаційне забезпечення усього процесу податкового менеджменту. Впроваджуюча підсистема відповідає за процес розробки податкової політики та податкового планування. До функцій керуючої підсистеми відноситься встановлення функціональних обов'язків учасників податкового менеджменту та управління ними. Контролююча підсистема здійснює аналіз діючої податкової політики підприємства та при необхідності вносить до неї корективи [32].



Рисунок 3.1 - Складові частини системи податкового менеджменту на підприємстві

Джерело: складено автором на підставі [32]

Основною метою впровадження на підприємстві податкового менеджменту є розробка та реалізація ефективної податкової політики, яка дозволить оптимізувати податкове навантаження для досягнення стратегічних цілей підприємства.

Система податкового менеджменту підприємства включає у себе об'єкти, суб'єктів та основні функції (рис.3.2).

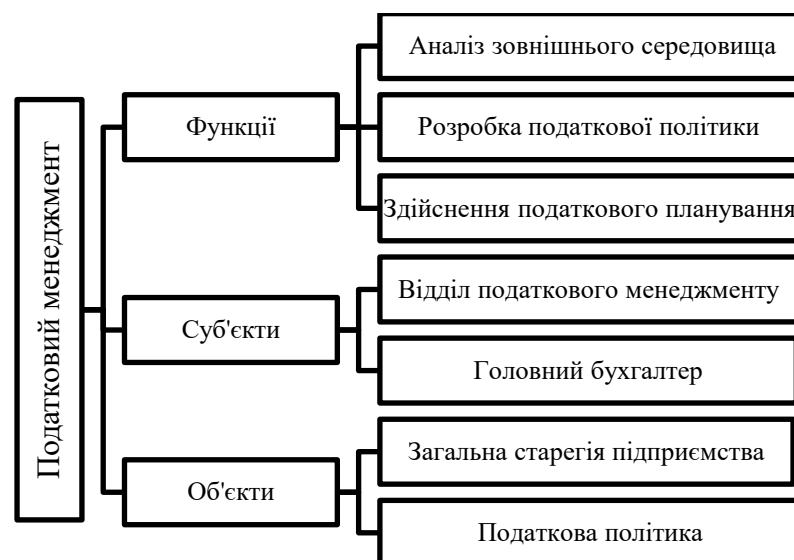


Рисунок 3.2 - Система податкового менеджменту підприємства

Джерело: складено автором на підставі [32,с.24]

Необхідно відмітити, що для розробки та впровадження найбільш ефективної податкової політики на підприємстві відділ податкового менеджменту повинен складатися із фахівців різної спрямованості. Так до складу відділу податкового менеджменту повинні входити спеціалісти з фінансово-економічного аналізу, які повинні здійснити фінансову діагностику існуючої податкової політики на підприємстві та економічно обґрунтувати доцільність нового варіанту податкової політики. Також обов'язково працівниками даного відділу повинні бути фахівці з податкового та бухгалтерського обліку, а також внутрішні аудитори, які здійснюють перевірку правильності нарахування податків згідно обраної податкової політики.

Ефективна робота відділу податкового менеджменту можлива тільки у взаємозв'язку з іншими відділами підприємства, особливо з відділом бухгалтерії. На багатьох підприємствах податкова політика розробляється на підставі вже існуючої облікової політики. Але це вкрай не вірний підхід. Спочатку повинен розроблятися проект податкової політики підприємства, а вже потім на його основі розробляються основні положення облікової політики, які здатні істотно впливати на базу оподаткування. Таким чином, змінюючи елементи облікової політики в дозволених законодавством межах, можливо обирати найбільш вигідні способи обліку активів та зобов'язань підприємства. Головний бухгалтер підприємства не повинен боятися періодично переглядати норми так як податкове законодавство в Україні, на жаль, самих нестабільних, і треба постійно намагатися не отримувати економічної шкоди від його мінливості.

Крім того, відділ податкового менеджменту повинен підтримувати щільні зв'язки з виробничими відділами підприємства, так як розміри деяких податків, наприклад екологічного податку, залежать від роботи саме таких відділів. Як би не намагалися фахівці відділу податкового менеджменту знизити розмір податків, якщо технології виробництва будуть призводити до зростання обсягів викидів у атмосферу або до збільшення відходів, податки

будуть тільки зроставати. Тому тільки спільна робота усіх основних підрозділів підприємства може призвести до розробки впровадження ефективної податкової політики (рис.3.3).

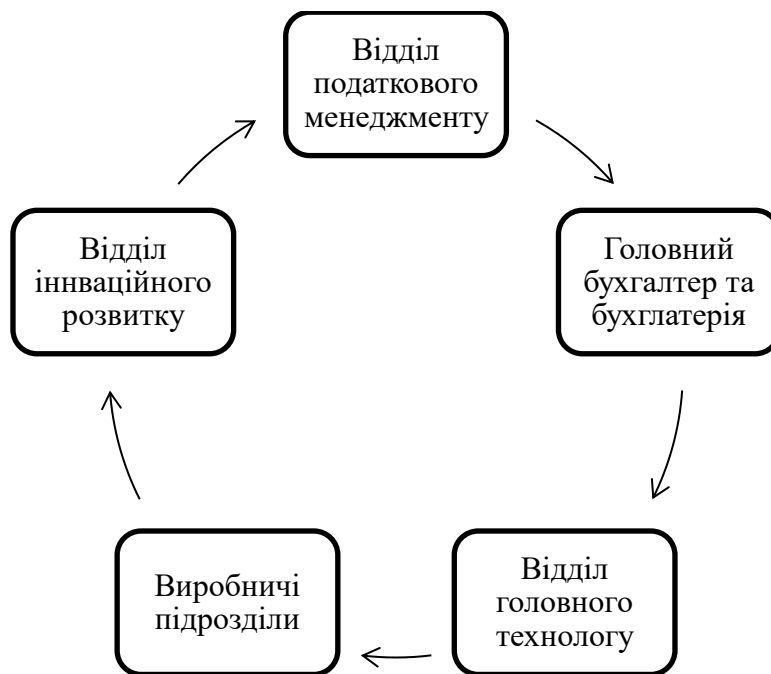


Рисунок 3.3 - Взаємозв'язок відділу податкового менеджменту і іншими підрозділами підприємства

Джерело: складено автором

Процес формування та впровадження ефективної податкової політики на підприємстві повинен здійснювати наступним чином. Спочатку на підставі даних ПКУ та інших нормативних документів спеціалісти з податкового обліку визначають перелік усіх податків та зборів, які повинно сплачувати підприємство згідно з масштабами та видами його діяльності. Далі складається спеціальна податкова таблиця, у якій щодо кожного податку, збору та обов'язкового платежу вказуються наступні дані:

- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- існуючі ставки оподаткування;
- джерела сплати;
- строки та періодичність сплати;

- пільги [5].

Далі детально вивчаються можливості отримання пільг щодо кожного податку, а також аналізуються усі можливості використання положень облікової політики щодо сплати податків. Потім формуються різні варіанти нарахування податків. При цьому треба пам'ятати, що податки є взаємопов'язаними і зниження одного податку може призвести до зростання іншого. Наприклад скорочення суми ЄСВ призводить одночасно до зниження витрат підприємства і як наслідок до зростання податку на прибуток.

Основні законні методи оптимізації податкової політики можна поділити на дві групи: стратегічні та поточні. Тобто зміна деяких елементів податкової політики може призвести до скорочення податкових платежів (наприклад зміна методу оцінки вибуття запасів) [33].

До поточних методів податкової політики відносяться:

- метод зміни відносин базується на тому факті, що будь-яка господарська мета може бути досягнута різними засобами (наприклад збільшення основних засобів шляхом придбання, оренди або безкоштовного отримання). При використанні даного методу операція, яка має найбільш жорстке оподаткування замінюється іншою;

- метод розподілу відносин базується на зміні господарських операцій;

- метод прямого скорочення об'єкту оподаткування здійснюється шляхом зменшення бази оподаткування;

- метод відстрочки податкового платежу дозволяє перенести момент виникнення об'єкту оподаткування на наступний податковий період (наприклад шляхом отримання передплати від покупців та перенесення строків відвантаження продукції) [33].

Одним із варіантів мінімізації податкових зобов'язань підприємства є використання існуючих протиріч ПКУ. Але використання цих протиріч може призвести до нарахування значних штрафів з боку контролюючих

податкових органів, які усі протиріччя ПКУ трактують тільки на користь держави, а ні підприємств, платників податків.

Сформована податкова політика повинна постійно переглядати з урахуванням змін норм ПКУ, а також інших зовнішніх та внутрішніх змін. В цілому формування ефективної податкової політики на підприємстві повинно виглядати наступним чином (рис. 3.4).

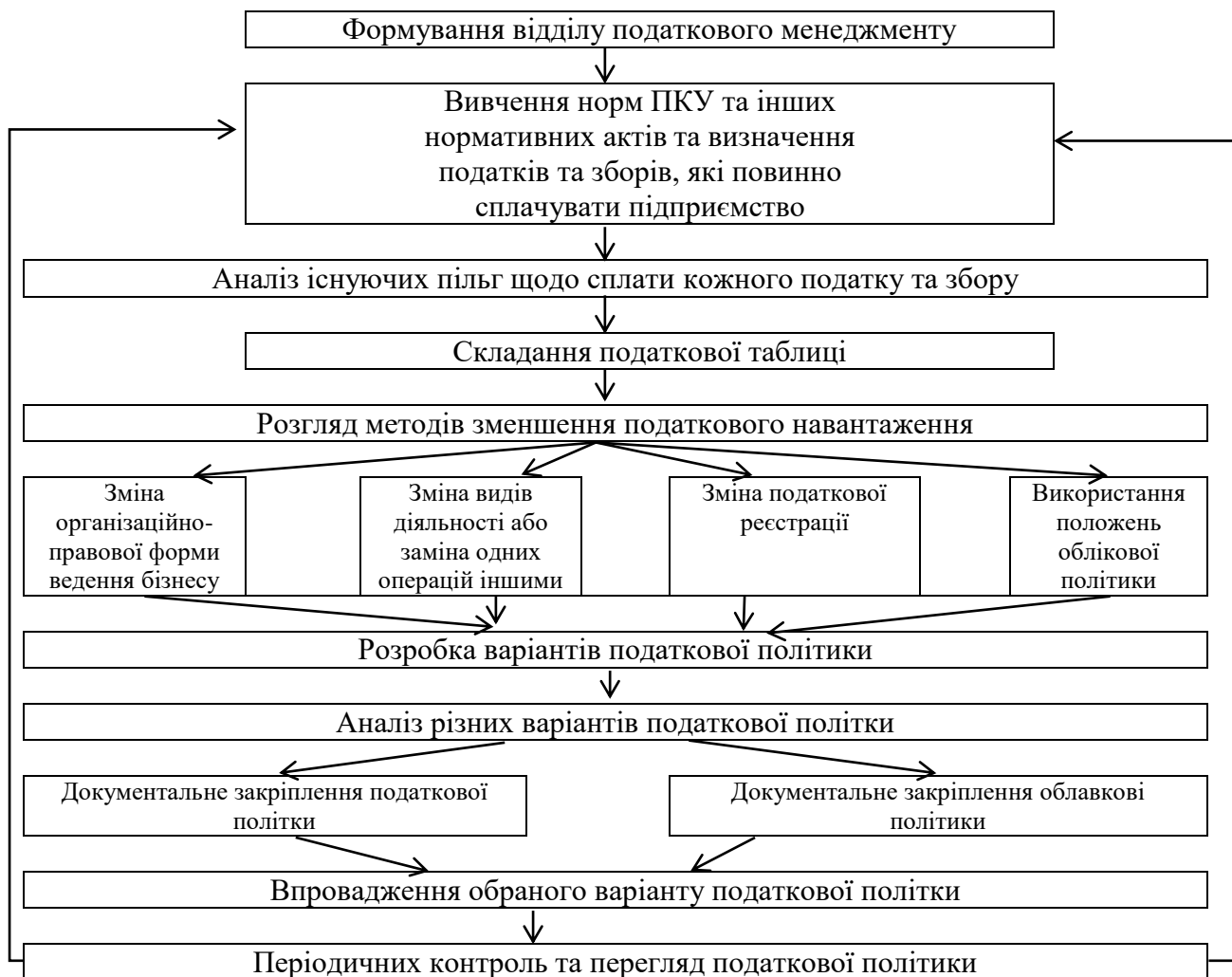


Рисунок 3.4 - Процес формування ефективної податкової політики на підприємстві

Джерело: розробка автора

Після формування різних варіантів податкової політики, здійснюється їх аналіз і обирається найбільш вигідна для підприємства податкова політика. При цьому треба розуміти, що найбільш вигідною податкової політикою не

завжди є та, яка призводить до найменших податкових зобов'язань, так як знизити податкові платежі можна із рахунок зниження обсягів діяльності. Ми наголошуємо, що закріплення положень облікової політики підприємства повинно відбуватися лише після формування податкової політики, а не навпаки.

Отже, основним шляхом оптимізації податкової політики є використання на підприємстві податкового менеджменту та формування відповідного відділу.

3.2. Визначення шляхів розвитку податкової системи АТ «Фармак»

Основними складовими елементами податкової системи АТ «Фармак» є податок на прибуток, ПДВ та ЄСВ. При цьому ПДВ АТ «Фармак» не сплачує до бюджету, а навпаки отримує бюджетне відшкодування, завдяки експорту продукції та значному оновленню основних засобів. Так у 2021 році АТ «Фармак» придбало основних засобів (без урахування землі та будівель) на суму тис. грн, тобто сума податкового кредиту з ПДВ склала відповідно 208373 тис. грн. (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1 - Динаміка придбання основних засобів АТ «Фармак» (без урахування землі та будівель) за 2017-2021 роки, тис. грн.

Показники	Роки					Відхилення	
	2017	2018	2019	2020	2021	Абс., +,-	Відн., %
Придбання основних засобів, тис. грн.	357703	216035	136127	417083	1041867	684164	191,27
Податковий кредит з ПДВ, тис. грн.	71541	43207	27225	83417	208373	136833	191,27

Джерело: складено та розраховано автором [26,34-38]

З даних таблиці 3.1 видно, що протягом 2017-2021 років АТ «Фармак» постійно оновлювало свої основні засоби, що призвело не тільки до покращення виробничих потужностей підприємства та випуску більш конкурентної продукції, але і до отримання значних сум податкового кредиту

з ПДВ. Так сума податкового кредиту з ПДВ за рахунок придбання основних засобів на АТ «Фармак» зросла на 136833 тис. грн. або на 191,27%.

Динаміка обсягів податкового кредиту з ПДВ у разі придбання основних засобів та обсягів заборгованості бюджету з ПДВ на АТ «Фармак» продемонстрована на рис.3.5.

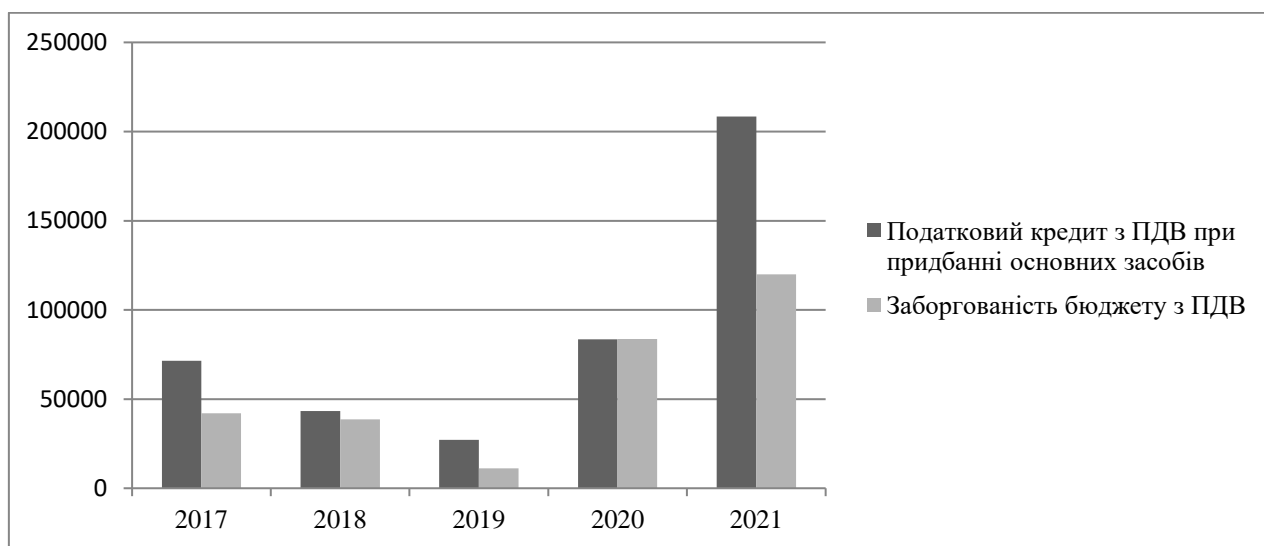


Рисунок 3.5 - Динаміка обсягів податкового кредиту з ПДВ у разі придбання основних засобів та обсягів заборгованості бюджету з ПДВ на АТ «Фармак» за 2017-2021 роки, тис. грн.

Джерело: складено та розраховано автором на підставі даних [26,34-38]

З даних рисунку 3.5 видно, що за останні роки простежується значна залежність між обсягами придбання основних засобів та розмірами заборгованості бюджету з ПДВ на АТ «Фармак».

Крім того до збільшення податкового відшкодування ПДВ призводить зростання обсягу експорту продукції. Так у 2021 році АТ «Фармак» збільшило обсяг експорту своєї продукції на 46,15%, тоді як обсяги реалізації продукції на внутрішньому ринку за цей же період зросли лише на 6,83%.

Розглянемо візуально темпи зростання обсягів експорту продукції АТ «Фармак», обсягів придбання основних засобів та заборгованості бюджету з ПДВ на рис.3.6.

З даних рисунку 3.6 видно, що на обсяги заборгованості бюджету з ПДВ АТ «Фармак» впливають обсяги експорту продукції та придбання необоротних активів.

Констатуємо, що основними шляхами збільшення обсягів бюджетного відшкодування ПДВ на АТ «Фармак» є подальше зростання обсягів експорту продукції та продовження активного оновлення необоротних активів.

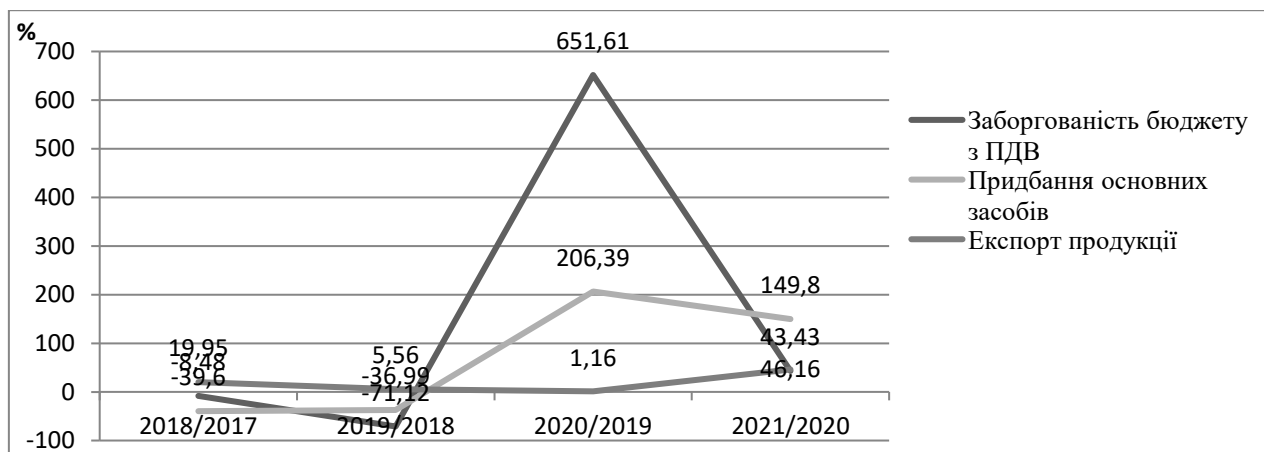


Рисунок 3.6 - Темпи зростання експорту продукції, придбання основних засобів заборгованості бюджету з ПДВ на АТ «Фармак» за 2017-2021 роки, %

Джерело: складено та розраховано автором на підставі даних [26,34-38]

Так у 2021 році АТ «Фармак» відкрило власне представництво у В'єтнамі. На сьогодні вже на в'єтнамському ринку продається біля 25 лікарських засобів АТ «Фармак». Значну частку займає група препаратів для лікування серцево-судинних та респіраторних захворювань. При цьому лікарські засоби АТ «Фармак» реалізуються як у аптечних мережах, так і закуповуються на локальних тендерах медичними установами. Приблизно 30 препаратів АТ «Фармак» знаходяться на реєстрації В'єтнамі. Ця процедура займе від двох років можна планувати значне зростання експорту продукції компанії АТ «Фармак» до В'єтнаму у 2023-2024 роках. [19].

Крім того у 2021 році АТ «Фармак» також відкрив офіс у Об'єднаних Арабських Еміратах та збільшив обсяги реалізації продукції у Мексиці. Також АТ «Фармак» готується до перевірки на відповідність FDA для виходу

на ринок США. Стратегічні плани керівництва АТ «Фармак» передбачають трансформацію українського підприємства у міжнародну компанію [32].

Значним податковим тягарем для АТ «Фармак» є ЄСВ, сума якого у 2021 році склала 249495 тис. грн. Зменшити нараховувано суму ЄСВ можна лише двома способами: або знизити обсяг нарахованого фонду оплати праці або скористатися пільговими ставками. Перший спосіб скорочення обсягів ЄСВ є непродуктивним, так як призведе або до скорочення кількості працівників або до зниження їх заробітної плати. Тому доцільним буде скористатися другим способом. Так на сьогодні Законом України «Про ЄСВ» від 8 липня 2010 року № 2464-VI передбачена лише єдина пільга щодо нарахування ЄСВ, а саме ставка 8,41% замість 22% для працівників з інвалідністю [11]. Саме цією пільгою треба скористатися АТ «Фармак» для зниження витрат на сплату ЄСВ. При цьому застосовування цієї пільги можливо у двох варіантах: або збільшення кількості працівників з інвалідністю за рахунок приймання на роботу таких працівників, або допомогти все існуючих працівникам оформити інвалідність. І у даному випадку мова не йде про фальсифікацію довідок про інвалідність. На сьогодні на жаль в Україні більшість дорослого населення має значну кількість хронічних захворювань, внаслідок яких люди мають право на оформлення інвалідності. Але наслідок значних бюрократичних перешкод та необхідності проходити довгі медичні огляди більшість українців працездатного віку не оформлюють собі інвалідність. Тому якщо АТ «Фармак» допоможе своїм працівникам в оформленні інвалідності, то зможе значно скоротити витрати на сплату ЄСВ.

Так у 2021 році фонд оплати праці складав 1472344 тис. грн. на рік. Сума фактично нарахованого ЄСВ при цьому складала 249495 тис. грн. а економія за рахунок використання пільгового оподаткування відповідно 74421 тис. грн. (див. табл.2.10). Тобто у 2021 році 62,8% фонду оплати праці по ставці 22%, а 37,2% за ставкою 8,41%. Якщо збільшити цю пропорцію у бік зростання питомої ваги фонду оплати праці інвалідів до співвідношення

60% та 40%, то АТ «Фармак» отримає додаткову економію ЄСВ у розмірі 5616 тис. грн. Розміри економії витрат при різних співвідношеннях фонду оплати праці звичайних працівників та інвалідів наведемо на рис.3.6

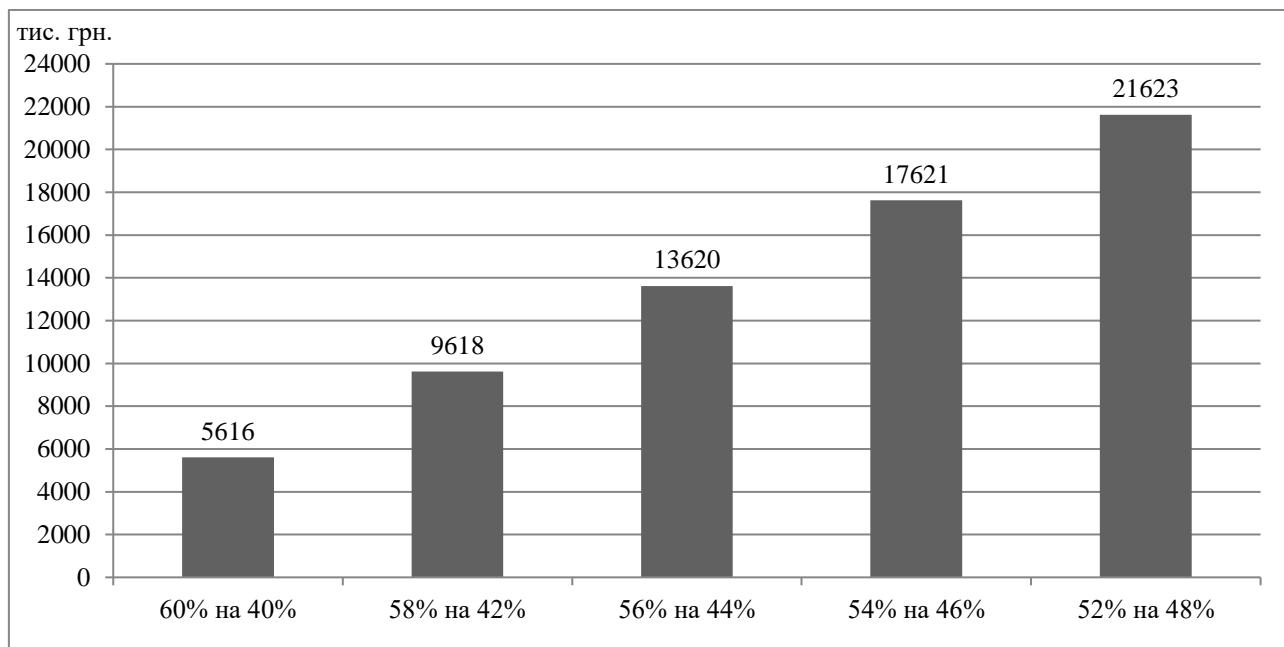


Рисунок 3.6 - Розміри додаткової економії сум ЄСВ при різних співвідношеннях фонду оплати праці звичайних працівників та інвалідів підприємства

З даних рисунку 3.6 видно, що при співвідношенні фонду оплати праці звичайних працівників та інвалідів на АТ «Фармак» додаткова економія суми ЄСВ може досягати 21623 тис. грн на рік. Ці кошти підприємство може спрямувати на оплату медичних послуг та санаторного лікування своїм працівникам, на оплату абонементів занять у басейнах та тренажерних залах, а також на виплату премій. Таким чином загальна сума витрат АТ «Фармак» не зміниться, і відповідно не зросте сума податку на прибуток, але значно зміниться структура витрат підприємства на користь працівників, що призведе у майбутньому до збільшення продуктивності праці та зростання доходу підприємства.

Отже, можна констатувати, що основними шляхами розвитку податкової системи АТ «Фармак» є:

- збільшення обсягу та питомої ваги експортної продукції підприємства шляхом виходу на нові зарубіжні ринки, а також шляхом нарощування присутності на тих ринках, де підприємство все давно та вдало працює;

- поступове перетворення АТ «Фармак» з українського фармацевтичного підприємства на міжнародну компанію;

- постійне оновлення та модернізація основних засобів підприємства, що призводить не тільки до отримання значних сум податкового кредиту з ПДВ, але і до скорочення обсягів викидів у атмосферу;

- більш активне застосування пільгового оподаткування з ЄСВ, шляхом надання допомоги працівників підприємства щодо оформлення інвалідності, що призведе до зниження витрат на сплату ЄСВ.

Визначено, що основним шляхом оптимізації податкової політики будь-якого підприємства є використання на підприємстві податкового менеджменту та формування для цього відповідного відділу. Формування ефективної податкової політики неможливо без формування та впровадження облікової політики, яка необхідна для зниження податкового навантаження на підприємство, а також для визначення і постійного моніторингу діючих податкових пільг, а також пільг, які плануються до впровадження.

Для розвитку податкової системи АТ «Фармак» пропонується: збільшити обсяг експортної продукції підприємства шляхом виходу на нові зарубіжні ринки та розширення присутності на існуючих ринках; поступово перетворити АТ «Фармак» на міжнародну компанію; -постійно оновлювати основні засоби для отримання значних сум податкового кредиту з ПДВ; більш активно використовувати пільгове оподаткування з ЄСВ.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження податкової політики АТ «ФАРМАК» сформульовано наступні висновки:

1. Серед науковців не сформований єдиний погляд на визначення сутності податкової політики підприємства. Тому запропоноване наступне визначення, податкова політика – це складова частина податкової стратегії, яка полягає у визначенні та встановленні найбільш ефективного законного способу мінімізації податкового навантаження для даного підприємства з метою підвищення ефективності його фінансово-економічної діяльності та стабілізації його фінансового стану.

2. Нормативно-правове регулювання податкової політики підприємства складається з трьох рівнів. На першому рівні знаходиться ПКУ, на другому - Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Н(П)СБО 1 та різноманітні П(С)БО. На третьому ж рівні нормативно-правового регулювання податкової політики підприємства знаходяться Листи та Накази Державної податкової служби України, узагальнюючі податкові консультації, дані судової практики відносно правомірності дій органів ДПСУ.

3. Практичні аспекти дослідження були застосовані до АТ «Фармак», який є провідним фармацевтичним підприємством в Україні та одним з найбільших платників податку на прибуток. За останні 5 років АТ «Фармак» активно розвивавалося збільшуючи свої активи та капітал. Проаналізувавши техніко-економічні показники підприємства можна стверджувати, що АТ «Фармак» стабільно прибуткове, рентабельне, ліквідне та фінансово стійке підприємство, яке здійснює значні інвестиції у розвиток не тільки самої компанії, но її персоналу, внаслідок чого постійно зростає продуктивність праці.

4. На підставі проведення проведеного дослідження податкової політики АТ «Фармак» можна констатувати, що підприємство здійснює зважену

легальну податкову політику. При цьому керівництво підприємство використовує усі можливості для законного зниження суми податкового навантаження. АТ «Фармак» регулярно сплачує значну суму податку на прибуток і є одним із найбільших платників цього податку в Україні.

5. У ході дослідження ефективності податкової політики АТ «Фармак» встановлено, що податкове навантаження з податку на прибуток на підприємстві є стабільним і практично не перевищує діючу ставку оподаткування. Податкова місткість витрат та податкомісткість без врахування ЄСВ на підприємстві також постійно знижуються. Податкова політика АТ «Фармак» є цілком ефективною.

6. Виявлено, що основним напрямком оптимізації податкової політики будь-якого підприємства є використання на підприємстві податкового менеджменту та формування для цього відповідного відділу. Формування ефективної податкової політики неможливо без формування та впровадження облікової політики, яка необхідна для зниження податкового навантаження на підприємство, а також для визначення і постійного моніторингу діючих податкових пільг, а також пільг, які плануються до впровадження.

7. Запропоновано для розвитку податкової системи АТ «Фармак»: збільшити обсяг та питому вагу експортної продукції підприємства шляхом виходу на нові зарубіжні ринки та розширення присутності на існуючих ринках; поступово перетворити АТ «Фармак» на міжнародну компанію; постійно оновлювати та модернізувати основні засоби для отримання значних сум податкового кредиту з ПДВ та за для але і до скорочення обсягів викидів у атмосферу; більш активно використовувати пільгове оподаткування з ЄСВ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бортнік Н.В. Теоретичні засади організації податкового менеджменту на підприємстві URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream> (дата звернення 25.04.2023).
2. Від заводу до інноваційного виробництва, яке поліпшує якість життя. URL: <https://farmak.ua/history/> (дата звернення 25.04.2023).
3. Вороніна А.В. Формування податкової стратегії підприємства. Міжнародні наукові інтернет-конференції. URL: <http://www.economy-confer.com.ua/full-article/1320/> (дата звернення 25.04.2023).
4. Гаврилець В.А. Податкова політика як стратегічний напрям управління діяльністю підприємств URL: [file:///C:/Users/User/AppData/Local/Temp/Nvbdfa_2014_26_8\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/AppData/Local/Temp/Nvbdfa_2014_26_8(1).pdf) (дата звернення 25.04.2023).
5. Гринчук Ю.С. Податковий менеджмент в системі управління підприємством/ Ю.С. Гринчук, В.Ю, Гринчук. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/podatkoviy-menedzhment-v-sistemi-upravlinnya-pidpriemstvom.html>
6. Грицюк Н.О. Принципи і фактори, що впливають на формування податкової політики на підприємствах хімічної промисловості України / Н.О. Грицюк // Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. Вип. 7 Ч2. С.165-167.
7. Єріс Л .М. Податкова політика підприємства і оцінка ефективності застосування. Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Ринкові перетворювання в Україні в умовах світових інтеграційних процесів: збірник наукових праць/ Академія наук України, Інститут регіональних досліджень. Лаві, 2005. Вип. 6. С 143-153.
8. Загородній, А.Г. та Стрижка, Т.А. Вплив облікової політики підприємства на величину сплачуваного податку на прибуток. Науковий

вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка», 2020. №1 (53), с. 229–232.

9. Закон України «Про бухгалтерській облік та фінансову звітність» №966-XIV від 16.07.99 р. зі змінами та доповненнями URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 25.04.2023).

10. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 466-IX від 16.01.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення 25.04.2023).

11. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення 25.04.2023).

12. Зменшення викидів на третину, модернізація виробництв та 26 мільйонів гривень на благодійність – «Фармак» опублікував звіт зі сталого розвитку. URL: <https://farmak.ua/news/zmenshennya-vikidiv-na-tretinu-modernizacziya-virobnicztv-ta-26-miljoniv-griven-na-blagodijnist-farmak-opublikuvav-zvit-zi-stalogo-rozvitku/> (дата звернення 25.04.2023).

13. Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Кізіма А.Я., Карпова В.В. Податковий менеджмент: Підручник. К.: Знання, 2008. 525 с.

14. Керівництво. URL: <https://farmak.ua/management/> (дата звернення 25.04.2023).

15. Коваленко А.В. «Організаційно-економічний механізм формування податкової політики промислових підприємств». Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. 2020. 228 с. URL: http://phd.znu.edu.ua/page/dis/08_2020/dis_Kovalenko.pdf (дата звернення 25.04.2023).

16. Коваленко А. В. Перспектива розвитку податкової політики промислових підприємств Запорізького регіону. Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. 2020. Вип. 1. С. 21-24.

17. Кожна третя упаковка ліків української компанії експортується на міжнародні ринки. URL: <https://farmak.ua/news/kozhna-tretya-upakovka-likiv-ukrayinskoji-kompaniyi-eksportuetsya-na-mizhnarodni-rinki/> (дата звернення 25.04.2023).

18. Колесніченко А.С. Податкова політика й облікова політика суб'єкта господарювання: теоретико-аналітичний та регуляторний аспекти. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2020. Вип. 34 С. 144-149

19. Компанія «Фармак» посилює присутність на міжнародному ринку та відкриває представництво у В'єтнамі. URL: <https://farmak.ua/news/kompaniya-farmak-posilyu%20prysutnist-na-mizhnarodnomu-rinku-ta-vidkriva%20predstavnicztvo-u-v%20vjetnami> (дата звернення 25.04.2023).

20. Короткова О.В. Особливості формування податкової політики підприємства в сучасних економічних умовах. Ефективна економіка. 2013. №1. URL: [file:///C:/Users/User/AppData/Local/Temp/efek_2013_1_42\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/AppData/Local/Temp/efek_2013_1_42(1).pdf) (дата звернення 25.04.2023).

21. Легостаєва О.О., Лисьонкова Н.М. Податковий аналіз як складова оптимізації податкової політики підприємства. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2017. №55. С 50-58

22. Лемішовська О.С. Роль та значення податкової політики підприємства у сучасних умовах. Збірник наукових праць Національного лісотехнічного університету України. Вип.5. С.244-247

23. Місія та цінності компанії АТ «Фармак». URL: Режим доступу: <https://farmak.ua/mission-values/> (дата звернення 25.04.2023).

24. Наглядова рада. URL: <https://farmak.ua/supervisory/> (дата звернення 25.04.2023).

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затв. Наказом МФУ від

(ir.asta.edu.ua) 07.02. 2013 р. №73 URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 25.04.2023).

26. Окрема фінансова звітність з АТ Фармак а рік, який закінчився 31 грудня 2021 року. URL: <file:///C:/Users/User/AppData/Local/Temp/okrema-finansova-zvitnist-za-rik-yakij-zakinchivsya-31-grudnya-2021-roku-.pdf.p7s.pdf> (дата звернення 25.04.2023).

27. Офіційний сайт АТ «Фармак». URL: <https://farmak.ua> (дата звернення 25.04.2023).

28. Петренко І. Податкові ризики, що впливають на економічну безпеку підприємства / І. Петренко. URL: <https://bankruptcy-ua.com/articles/10955> (дата звернення 25.04.2023).

29. Побережець О.В., Гусев А.О. Фінансовий аналіз як інструмент оптимізації податкового навантаження підприємства. Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. Том 20. Вип. 3 (46). С.123-131.

30. Податкова система: Навчальний посібник / [Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.]; за ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014.– 344 с.

31. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 25.04.2023).

32. Податковий менеджмент: навч. посібник / Д.І. Дема, І.В. Шевчук, Г.П. Мартинюк; за заг. ред. Д.І. Деми. К.: Алерта, 2018. 256 с.

33. Раменская П.Ю. Налоговая политика в системе экономической безопасности хозяйствующего субъекта URL: <http://www.fa.ru/science/studevents/mnsk/IV> (дата звернення 25.04.2023).

34. Річна інформація емітента цінних паперів АТ Фармак за 2017 рік URL: <https://farmak.ua/financial-statements-and-information-about-the-company/> (дата звернення 25.04.2023).

35. Річна інформація емітента цінних паперів АТ Фармак за 2018 рік URL: <https://farmak.ua/financial-statements-and-information-about-the-company/> (дата звернення 25.04.2023).

36. Річна інформація емітента цінних паперів АТ Фармак за 2019 рік.
URL: <https://farmak.ua/financial-statements-and-information-about-the-company/>
(дата звернення 25.04.2023).

37. Річна інформація емітента цінних паперів АТ Фармак за 2020 рік
URL: <https://farmak.ua/financial-statements-and-information-about-the-company/>
(дата звернення 25.04.2023).

38. Річна інформація емітента цінних паперів АТ Фармак за 2021 рік
.URL: <https://farmak.ua/financial-statements-and-information-about-the-company/>
(дата звернення 25.04.2023).

39. Сайченко Л. Із турботою про довкілля. SCIENCE
INSIDE/Корпоративний журнал АТ «Фармак». 2021. №3 С.14-17. URL:
https://farmak.ua/wp-content/uploads/2021/03/book-farmaksi_3_ukr_light_new-1.pdf (дата звернення 25.04.2023).

40. Шекера В., Підцерковний Б. Облікова політика: огляд типових помилок. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100016443-oblikova-politika-oglyad-tipovikh-pomilok> (дата звернення 25.04.2023).