Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
_____Олена МАГОПЕЦЬ
«21 » грудня 2023 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Організація податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти та його роль в системі управління»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООП-22 М (1,4)
ОПП «Адміністрування податків та митних платежів»
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
_____ Овчаренко А.В.
« 21 » грудня 2023 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
_____ Алла ЛИСЕНКО
« 21 » грудня 2023 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
міжнародних економічних
відносин
_____ Дар'я НАСИПАЙКО

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Адміністрування податків та митних платежів

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., професор
_____Олена МАГОПЕЦЬ
« 21 » грудня 2023року

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

_____ Овчаренко Анна Вадимівна _____
(прізвище, ім′я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Організація податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти та його роль в системі управління_____

2. Керівник роботи (проекту)
Лисенко Алла Миколаївна, кандидат економічних наук, доцент _____
(прізвище, ім′я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту __21 грудня 2023 р._____

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту) *Мета роботи* – розробка напрямів удосконалення організації податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти на основі вивчення теоретичних аспектів побудови системи управління оподаткуванням та організації податкового менеджменту, а також з урахуванням практичного досвіду ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР». *Завдання дослідження*: ознайомитися з особливостями побудови системи управління оподаткуванням в Україні, дослідити поняття, види, завдання, функції, еволюцію податкового менеджменту та його організаційно-правові засади; здійснити організаційно-економічну характеристику ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» та дослідити обліково-інформаційне забезпечення податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти; дослідити особливості організації податкового менеджменту, узагальнити інформацію про податки (збори, платежі) та оцінити рівень податкового навантаження ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»; розробити рекомендації щодо удосконалення організації податкового менеджменту та напрями оптимізації податкового навантаження в системі управління приватним закладом дошкільної освіти.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2023 р. – 15.10.2023 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	16.10.2023 р. – 05.11.2023 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	06.11.2023 р. – 03.12.2023 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	04.12.2023 р. – 12.12.2023 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.12.2023 р. – 18.12.2023 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	21.12.2023 р.	Виконано

Дата видачі завдання
«__02__»_____жовтня_____ 2023 р.

Підпис керівника

_____ _____
(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання
«__02__»_____жовтня_____ 2023 р.

Підпис здобувача

_____ _____
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Овчаренко А.В. Організація податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти та його роль в системі управління. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Адміністрування податків та митних платежів». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2023.

В першому розділі досліджено особливості побудови системи управління оподаткуванням в Україні, а також поняття, види, завдання, функції та еволюцію податкового менеджменту, його організаційно-правові засади. У другому розділі досліджено організаційно-економічну характеристику ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», обліково-інформаційне забезпечення податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти, розглянуто особливості організації податкового менеджменту, узагальнено інформацію про податкові платежі та здійснено оцінку рівня податкового навантаження ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР». В третьому розділі розроблено рекомендації щодо удосконалення організації податкового менеджменту та запропоновано напрями оптимізації податкового навантаження в системі управління приватним закладом дошкільної освіти.

Ключові слова: податковий менеджмент, система управління, податкові платежі, податкове навантаження, приватні заклади дошкільної освіти.

ANNOTATION

Ovcharenko A.V. The organization of tax management of a private preschool education institution and its role in the management system. – Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 «Accounting and taxation» of the educational-professional program « Administration of taxes and customs payments». – Central Ukrainian National Technical University Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2023.

In the first section is investigated the peculiarities of the construction of the taxation management system in Ukraine, as well as the concepts, types, tasks, functions and evolution of tax management, its organizational and legal foundations. In the second section is investigated the organizational and economic characteristics of LLC "AMBRELLA FOREVER", is considered the accounting and information support of tax management in the management system of a private preschool education institution, the peculiarities of the organization of tax management, was summarized the information of tax payments and assessed the level of tax burden of LLC "AMBRELLA FOREVER". In the third section are developed recommendations for improving the organization of tax management and proposed the directions for optimizing tax burden in the management system of a private preschool education institution.

Keywords: tax management, management system, tax payments, tax burden, private preschool education institutions.

ЗМІСТ

стор.
ВСТУП…… 7
РОЗДІЛ 1. Теоретичні аспекти побудови системи управління оподаткуванням та організації податкового менеджменту……... 12
1.1. Особливості побудови системи управління оподаткуванням в Україні……..…. 12
1.2. Поняття, види, завдання, функції та еволюція податкового менеджменту..... 19
1.3. Організаційно-правові засади податкового менеджменту..... 27
Висновки до розділу 1……... 34
РОЗДІЛ 2. Організація податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»……..... 36
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»……. 36
2.2. Обліково-інформаційне забезпечення податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти……..…. 54
2.3. Особливості організації податкового менеджменту в ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»……..... 61
2.4. Узагальнення інформації про податки (збори, платежі) та оцінка рівня податкового навантаження ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»…….. 66
Висновки до розділу 2……... 79
РОЗДІЛ 3. Удосконалення організації податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти…… 81
3.1. Рекомендації щодо удосконалення організації податкового менеджменту…….. 81
3.2. Напрями оптимізації податкового навантаження в системі управління приватним закладом дошкільної освіти ……..... 93
Висновки до розділу 3……... 99
ВИСНОВКИ……... 101
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…….. 106
ДОДАТКИ…….. 124

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах воєнного стану важливою передумовою стабілізації соціально-економічної ситуації в Україні є розбудова ефективної системи податкового менеджменту на основі запровадження стратегічних підходів в управлінні оподаткуванням, спрямованих на попередження ймовірності виникнення кризових явищ, а також на забезпечення необхідними фінансовими ресурсами державного та місцевих бюджетів, стимулювання ділової активності суб'єктів господарювання різних галузей та сфер економічної діяльності. Важливе значення при цьому повинне надаватися закладам освіти, у тому числі й дошкільної, дослідженню особливостей їх оподаткування та налагодженню ефективної системи податкового менеджменту таких закладів, оскільки вони відіграють важливу роль у формуванні майбутнього трудового потенціалу як територіальних громад, так і країни в цілому.

При цьому система податкового менеджменту, як багаторівневе утворення, повинна бути спрямованою на подолання існуючих вад у податковій системі, її подальшу розбудову з урахуванням необхідності виправлення наявних недоліків, пов'язаних з ухиленням від сплати податків та розвитком тіньового сектору економіки. Тому актуальним є дослідження теоретичних аспектів побудови системи управління оподаткуванням та організації податкового менеджменту, вивчення практики організації податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти, а також розробка рекомендацій з удосконалення організації податкового менеджменту.

Дослідженню проблем організації та функціонування системи податкового менеджменту як на рівні держави, так і на рівні суб'єкта господарювання присвятили свої наукові праці такі вчені-економісти, як Бечко П. К., Власова О. Є., Воронкова О. М., Гелухова Н. М., Греца Я. В., Гринчук Ю. С., Давидов Г. М., Дема Д. І., Єлісєєв А. В., Зайцев О. В.,

Іванов Ю. Б., Коваль Н. І., Косова Т. Д., Крисоватий А. І., Кузьменко Г. І., Купчак М. Я., Курносов О. В., Лагодієнко Н. В., Лисенко А. М., Лісовий А. В., Магопець О. А., Мартиненко В. П., Мороз Е. Г., Оліховська М. В., Ползікова Г. В., Ревенко О. В., Самусевич Я. В., Тарасюк М. В., Ткачик Л. П., Томнюк Т. Л., Чеснакова Л. С., Шалімова Н. С., Шашина М. В., Ярема Я. Р. та інші. Проте особливості організації податкового менеджменту в приватних закладах дошкільної освіти та його роль в системі управління вивчені не достатньо. Тому тема випускної кваліфікаційної роботи є актуальною та потребує поглибленого вивчення.

Мета дослідження – розробка напрямів удосконалення організації податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти на основі вивчення теоретичних аспектів побудови системи управління оподаткуванням та організації податкового менеджменту, а також з урахуванням практичного досвіду ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР».

Задачі дослідження. Для досягнення мети дослідження необхідно вирішити такі основні завдання:

- ознайомитися з особливостями побудови системи управління оподаткуванням в Україні, дослідити поняття, види, завдання, функції, еволюцію податкового менеджменту та його організаційно-правові засади;

- здійснити організаційно-економічну характеристику ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» та дослідити обліково-інформаційне забезпечення податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти;

- дослідити особливості організації податкового менеджменту, узагальнити інформацію про податкові платежі та оцінити рівень податкового навантаження ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»;

- розробити рекомендації щодо удосконалення організації податкового менеджменту та напрями оптимізації податкового навантаження в системі управління приватним закладом дошкільної освіти.

Об'єкт дослідження - організаційні аспекти податкового менеджменту в системі управління суб'єктом господарювання.

Предмет дослідження - теоретико-методичні та прикладні основи організації податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Інформаційною основою дослідження є дані обліку, а також податкова, фінансова, статистична звітність ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», нормативно-законодавчі документи, матеріали наукових досліджень, internet-ресурси.

Методи дослідження. Теоретико-методичною основою даного дослідження є діалектичний метод, системний підхід до розгляду особливостей функціонування системи управління, розкриття сутності податкового менеджменту, особливостей його організації в приватних закладах дошкільної освіти. Також у роботі використано методи узагальнення та конкретизації інформації, способи індукції та дедукції, методи аналізу та синтезу. При підготовці практичних розділів кваліфікаційної роботи використано спосіб табличного відображення інформації, її порівняння та групування, графічний спосіб.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

- набуло подальшого розвитку визначення сутності системи управління оподаткуванням, яку рекомендовано визначати як складне утворення, що поєднує через податкові відносини суб'єкти та об'єкти управління, а також функції й методи управління, складові податкового менеджменту та податкового адміністрування, регламентуючи процес оподаткування, визначаючи відповідальність за порушення податкового законодавства та забезпечуючи функціональні можливості податків для досягнення цілей сталого розвитку. У такий спосіб забезпечується цілісний розгляд системи управління оподаткуванням з урахуванням взаємозв'язку утворюючих її компонентів;

- систематизовано види податкового менеджменту за рівнями, часовим періодом, формою реалізації, а також етапи його розвитку, завдання та функції, складові елементи на макроекономічному (податкове прогнозування і планування; податковий контроль; податкове регулювання) та мікроекономічному (контроль повноти та правильності обчислення й дотримання термінів сплати податкових зобов'язань; поточне та стратегічне податкове планування; складання податкового календаря) рівнях, що сприяє кращому розумінню суті податкового менеджменту;

- окреслено ключові шляхи подолання інституціональних пасток, які є перешкодою для ефективного розвитку загальнодержавного податкового менеджменту, узагальнено складові системи податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти, виокремлено компоненти інформаційного забезпечення розрахунків за податками у межах формування його обліково-контрольного й аналітичного, а також звітного забезпечення: методичну складову (з урахуванням організаційних підходів до формування інформаційного забезпечення); інструменти та управлінські процедури; вимоги до інформаційного забезпечення (з виокремленням у його межах нормативно-правового регулювання розрахунків за податками та програмно-технічного забезпечення таких розрахунків). Це дасть можливість формувати ефективні рішення в сфері оподаткування.

Результати дослідження мають практичне значення. Вони можуть бути використані у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», а також в інших приватних закладах дошкільної освіти при упровадженні ними рекомендацій щодо удосконалення організації податкового менеджменту в системі управління та напрямів оптимізації податкового навантаження.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на двох міжнародних (27-28.11.2023 р., м. Кременчук; 30.11.2023 р., м. Кропивницький) та всеукраїнській (09.11.2023 р., м. Полтава) науково-практичних конференціях. Основні положення наукового дослідження висвітлені в авторських публікаціях:

- «Поняття та рівні податкового менеджменту» [67];

- «Особливості створення та оподаткування приватних закладів дошкільної освіти» (внесок автора – п. 4-7) [48];

- «Податковий менеджмент в системі управління суб'єктом господарювання» (внесок автора – п. 3-6) [66].

У рамках «Дня науки-2023», який відбувся 20.04.2023 р. в ЦНТУ (м. Кропивницький), підготовлено доповідь на тему «Податковий контроль нарахування та сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» [68].

Розроблені пропозиції щодо удосконалення організації податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти впроваджуються у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», що підтверджується актом впровадження результатів дослідження (додаток З).

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. В першому розділі досліджено особливості побудови системи управління оподаткуванням в Україні, а також поняття, види, завдання, функції та еволюцію податкового менеджменту, його організаційно-правові засади. У другому розділі досліджено організаційно-економічну характеристику ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», обліково-інформаційне забезпечення податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти, розглянуто особливості організації податкового менеджменту, узагальнено інформацію про податкові платежі та здійснено оцінку рівня податкового навантаження ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР». В третьому розділі розроблено рекомендації щодо удосконалення організації податкового менеджменту та запропоновано напрями оптимізації податкового навантаження в системі управління приватним закладом дошкільної освіти.

Обсяг роботи. Роботу викладено на 124 сторінках. Вона містить 36 рисунків, 17 таблиць, додатки. Список використаних літературних джерел налічує 114 найменувань.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

1.1. Особливості побудови системи управління оподаткуванням в Україні

Управління оподаткуванням є частиною загальної теорії й практики управління, важливою складовою науково-методичних та практичних досліджень, основаною на фундаментальному пізнанні економічних, юридичних, політичних та інших наук. Воно поєднує сукупність прийомів та способів інформаційного забезпечення, з використанням яких владні структури (включно з фіскальними органами) спрямовують функціонування механізму оподаткування з урахуванням норм законодавства та здійснюють координацію податкових дій.

Розробка ефективної системи управління оподаткуванням - важливе завдання, зацікавленість у вирішенні якого мають як держава, так і кожен платник податків. При цьому враховується регламентованість законодавством прав та обов’язків платників податків та органів, які здійснюють управління оподаткуванням.

Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. пропонують розглядати поняття «управління оподаткуванням» у двох аспектах: 1) як систему законодавчих та виконавчих органів управління, до обов’язків яких належить забезпечення процедур у проходженні концепції оподаткування на наступний період, її обговоренні, розгляді та затвердженні у встановленому порядку; 2) як сукупність норм та правил, що регламентують процес оподаткування та визначають ступінь відповідальності за порушення норм податкового законодавства [28, с. 13].

Управління оподаткуванням в Україні, як система законодавчих та виконавчих органів управління, забезпечується через взаємозв'язок таких складових (рис. 1.1):



Рис. 1.1. Система органів управління оподаткуванням в Україні

Важливим органом управління оподаткуванням в Україні є Державна податкова служба, серед основних завдань якої у контексті забезпечення планового обсягу податкових надходжень необхідно виділити такі:

- внесення пропозицій з удосконалення податкового законодавства, видання у передбачених законом випадках нормативно-правових документів та рекомендацій у сфері оподаткування;

- контроль за дотриманням норм податкового законодавства, повнотою, правильністю та своєчасністю сплати до бюджетів і державних цільових фондів податків та зборів;

- проведення роз'яснювальної роботи щодо оподаткування серед платників.

«За роки незалежності в Україні створено податкову систему із зовнішніми ознаками цивілізованого управління: потужну податкову адміністрацію, систему податкових ставок, законодавчу базу. Проте національна податкова система формувалася шляхом проб і помилок, і натепер немає ефективного механізму її реалізації і, як наслідок, розвиненого корпоративного податкового менеджменту» [2, с. 323].

Необхідно зазначити, що в Україні, навіть в умовах воєнного стану, за січень-вересень 2022-2023 рр. забезпечувався приріст обсягу податкових надходжень до Державного бюджету України за всіма видами податків, крім рентної плати за користування надрами (рис. 1.2) [81].

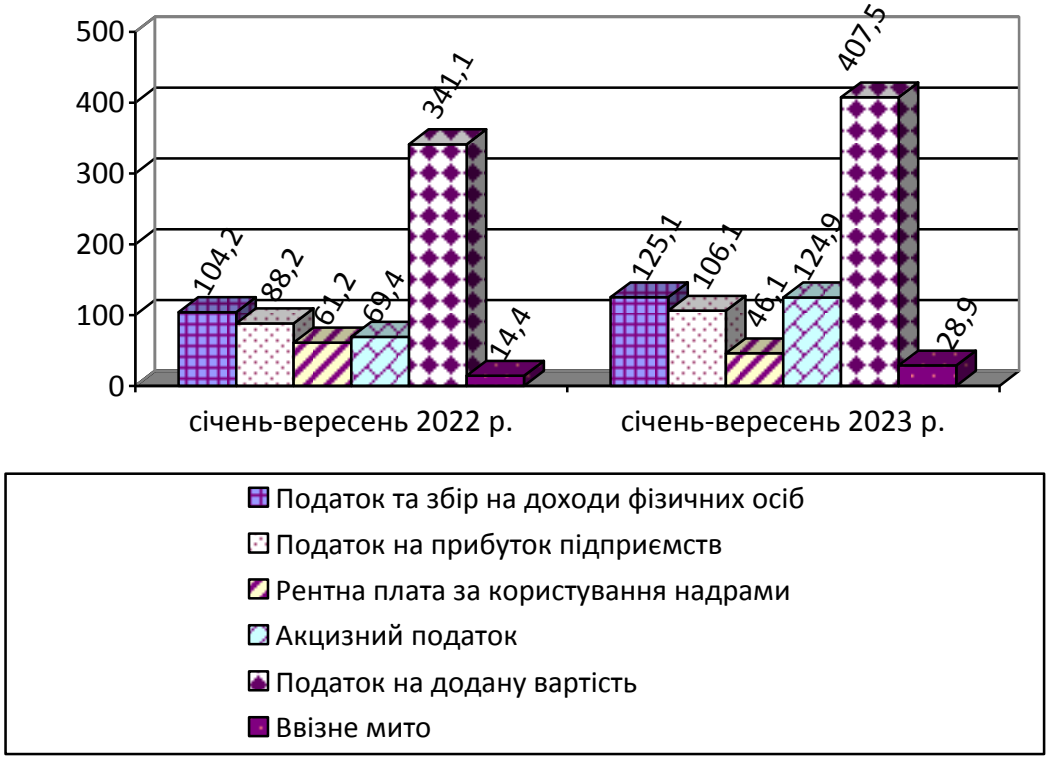


Рис. 1.2. Динаміка податкових надходжень до Державного бюджету України за січень-вересень 2022-2023 рр.

Пріоритетами податкової політики в Україні на сьогодні є збереження рівня мобілізації податкових надходжень в умовах воєнного стану,

мінімізація можливостей ухилення від оподаткування, забезпечення належного функціонування податкової системи, а також фінансової та макроекономічної стабільності, підвищення ефективності податкового адміністрування та його полегшення, передусім на основі спрощення доступу платників до податкових сервісів [82; 83].

Потрібно враховувати, що структура системи оподаткування залежить від особливостей розвитку кожної країни. Так, у США, Великобританії, Канаді в структурі ВВП значною є питома вага особистих доходів (доходів корпорацій та населення), відповідно, важлива роль у формуванні обсягу податкових надходжень належить прямим податкам (корпоративному податку, податку на доходи громадян). В країнах, де економіка є слабко розвиненою, доходи платників податків не є високими, через що в структурі бюджетних надходжень основна роль відводиться непрямим податкам (ПДВ, мито, акцизи) [35, с. 9-10]. Враховуючи, що переважну частку надходжень бюджету забезпечують податкові та митні платежі, логічно забезпечувати оптимізацію фіскального адміністрування.

Вивчаючи поняття «управління оподаткуванням» необхідно зазначити, що науковці часто ототожнюють його з такими категоріями, як «податковий менеджмент», або «податкове адміністрування». Однак доцільно погодитися з думкою Шалімової Н. С., Магопець О. А. та Босенка А. В., які вважають, що управління оподаткуванням - поняття більш широке та комплексне, яке поєднує податковий менеджмент (організацію управління податковим процесом) та податкове адміністрування (організаційно-розпорядчу діяльність державних органів в сфері управління оподаткуванням), та в основу якого покладено системний підхід і фундаментальні положення й загальні принципи управління економічними процесами [106, с. 11].

Виходячи з цього, систему управління оподаткуванням формують такі складові: суб’єкти управління; об’єкти управління; функції управління; методи управління; податковий менеджмент; податкове адміністрування (рис. 1.3).

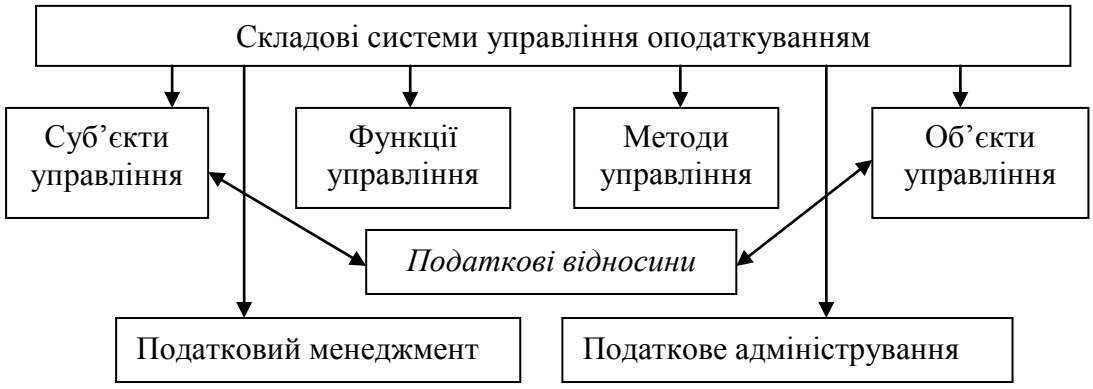


Рис. 1.3. Складові системи управління оподаткуванням

Поєднання різних інструментів в управлінні оподаткуванням забезпечує тісну взаємодію між суб'єктами (органами законодавчої та виконавчої влади, професійними та громадськими організаціями, задіяними в сфері оподаткування) та об'єктами.

«Об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів» [79]. Такі об'єкти, у відповідності зі статтею 63 ПКУ, визначаються за всіма видами податків та зборів.

Гелухова Н. М., Синякова Л. П., Крот М. В. виокремлюють в управлінському процесі такі підсистеми:

- цільову, яка установлює цілі та задачі менеджменту;

- забезпечуючу, призначену здійснювати інформаційне, методичне та інше забезпечення;

- функціональну, яка регулює ключові функції процесу та порядок його здійснення;

- управляючу, у межах якої визначаються учасники процесу та їх обов'язки [13, с. 27].

В основу управління оподаткуванням покладено фундаментальні положення та загальні принципи управління економічними процесами та явищами. Управління оподаткуванням, з одного боку, тісно пов'язане з реалізацією основних функцій управління (планування, регулювання, облік,

контроль, аналіз), а з іншого - трактується як специфічний компонент системи менеджменту, спрямований на розробку та ухвалення рішень в сфері оподаткування.

Функції та методи управління оподаткуванням тісно пов'язані між собою, адже виникнення функцій управління зумовлює необхідність забезпечення впливу на конкретних виконавців рішень. Отже, як важливі складові управлінської діяльності, функції управління спрямовані на формування методів управління (прийомів та способів впливу на юридичних та фізичних осіб)

В управлінні оподаткуванням з метою досягнення поставлених цілей застосовують різні методи: поточне та стратегічне планування, організаційне регламентування та нормування, психологічне спонукання (мотивацію), професійний відбір та навчання кадрів тощо.

Розробка рішень в управлінні оподаткуванням основана на поєднанні таких компонентів (рис. 1.4):

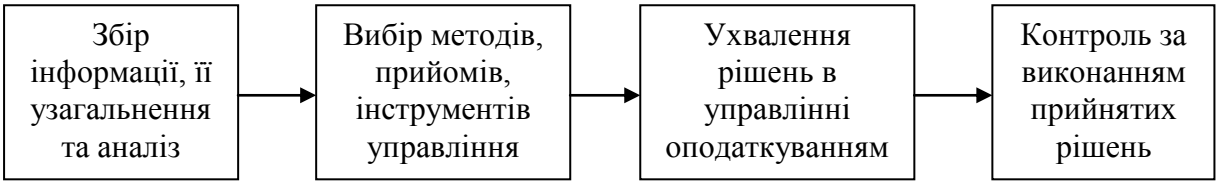


Рис. 1.4. Етапи розробки рішень в управлінні оподаткуванням

Податкове адміністрування, як організаційно-розпорядча діяльність державних органів в сфері управління оподаткуванням, здійснюється на підставі ідентифікації платників податків, їх обліку та сервісного обслуговування, забезпечення обліку та аналізу податкових зобов'язань платників податків та надходжень до бюджетів різних рівнів, проведення податкових перевірок та, з урахуванням дотримання вимог законодавства, стягнення податкового боргу.

Погоджуємося з думкою Дем'янчук І. А., Коваль Л. А., Ліщук Н. В., Козак С. В., які виокремлюють критерії оцінювання ефективності системи

податкового адміністрування для платника (мінімізація витрачання часу, зусиль, коштів у процесі виконання податкових зобов'язань), державних органів (зростання обсягу податкових надходжень бюджету при відсутності розбалансованості між учасниками податкового процесу та за умови мінімізації витрат з утримання апарату з метою забезпечення виконання державою своїх функцій у процесі оподаткування) та податкових агентів (оптимізація витрачання часу й коштів на виконання податкових зобов'язань) [23].

Важливою складовою системи управління оподаткуванням є податковий менеджмент.

На думку Шалімової Н. С., Магопець О. А. та Босенка А. В., податковий менеджмент забезпечує загальну організацію управління процесом оподаткування на основі:

- податкового планування та прогнозування (результатом якого є визначення очікуваних обсягів податкових зобов'язань та податкових надходжень);

- податкового регулювання (сукупності засобів державного впливу, спрямованих на забезпечення якісних змін у податковій політиці та здійснення заходів, спрямованих на досягнення повноти й своєчасності надходження податкових платежів, узгодження інтересів суб'єктів податкових відносин);

- податкового контролю (заходів, спрямованих на перевірку діяльності платників податків для забезпечення повноти й своєчасності урахування ними вимог законодавства в частині оподаткування та на застосування санкцій при недотримані встановлених вимог) [106].

Отже, система управління оподаткуванням є складним утворенням, яке поєднує через податкові відносини суб'єкти та об'єкти управління, а також функції й методи управління, складові податкового менеджменту та податкового адміністрування, регламентуючи процес оподаткування, визначаючи відповідальність за порушення податкового законодавства та

забезпечуючи функціональні можливості податків для досягнення цілей сталого розвитку.

1.2. Поняття, види, завдання, функції та еволюція податкового менеджменту

Податковий менеджмент значна кількість науковців розглядає через призму категорії «менеджмент», з урахуванням чого дане поняття визначають як сукупність прийомів і методів цілеспрямованого впливу на певний об’єкт.

Так, Євтушевська О. О. [25] рекомендує розглядати податковий менеджмент як підвид фінансового менеджменту, спрямований на виконання відповідних функцій в системі управління, як цілеспрямовану організуючу діяльність, з одного боку, господарюючих суб’єктів, з іншого - держави та платників податків. Науковець досліджує сутнісні характеристики податкового менеджменту на макрорівні та на мікрорівні.

Коваль Н. І. та Подолянчук О. А. [30] вивчають податковий менеджмент як складову загальної податкової політики та частину фінансової політики держави на макро- та мікроекономічному рівнях.

Мартиненко В. П. [61] розглядає податковий менеджмент як безперервний управлінський процес, спрямований на розбудову системи, що забезпечує найбільш оптимальний податковий тиск у поєднанні з вирішенням узагальнених завдань господарюючого суб’єкта.

Мороз Е. Г. акцентує увагу на тому, що податковий менеджмент необхідно розглядати: як науку; як економічне та організаційне явище; як особливий вид управлінської діяльності; як процес [64, с. 12].

Узагальнюючи ці чотири складові, Мороз Е. Г. пропонує такий варіант визначення поняття податкового менеджменту: «податковий менеджмент - це система державного і корпоративного управління податковими потоками

шляхом використання науково обґрунтованих ринкових форм і методів та ухвалення рішень у сфері управління податковими доходами і податковими витратами на макро- і мікро рівнях» [64, с. 13].

Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. стверджують, що податковий менеджмент забезпечує узгодження намірів платників податків та осіб, відповідальних за справляння податкових платежів, з реальними обставинами, а також з організацією ефективної податкової системи [28, с. 24].

На думку Безкровного О. В., Арестова О. О., Гончар М. О., «сутність податкового менеджменту можна визначити як законодавчо закріплений процес управління організацією адміністрування податків та зборів з боку контролюючих (фіскальних, податкових) органів - державний податковий менеджмент, а також їх нарахуванням і сплатою з боку платників податків - корпоративний податковий менеджмент» [2, с. 323].

Аналіз напрацювань українських науковців у сфері визначення сутності податкового менеджменту робить можливим формулювання висновку щодо різноплановості підходів у дослідженні цього поняття. Залишаються дискусійними питання щодо визначення сутності, функціонального призначення, мети, завдань, загальних принципів організації податкового менеджменту.

На макроекономічному рівні податковий менеджмент здебільшого трактують як процес управління податками суб’єкта господарювання, який регулює їх фінансові взаємовідносини з державою у процесі перерозподілу доходів. Він здійснюється державними органами в рамках всієї країни та передбачає розробку загальної податкової політики, закладання основ організації та функціонування податкової системи, вироблення ключових пріоритетів як на довгостроковий, так і на короткострокові періоди, здійснення податкового адміністрування та податкового контролю.

Метою податкового менеджменту на рівні держави є забезпечення ефективного вирішення завдань податкової політики, забезпечення повноти,

своєчасності та безперервності виконання податками базових функцій, насамперед, фіскальної та регулюючої.

Завданнями податкового менеджменту на макроекономічному рівні є:

- забезпечення надходження коштів платників податків з метою наповнення бюджетів за рахунок формування дохідної частини;

- прогнозування обсягів податкових надходжень за регіонами та галузями економіки;

- розробка концепцій оподаткування, спрямованих на розвиток як бізнесу, так і соціальної сфери.

На мікрорівні податковий менеджмент скеровується на внутрішньо-фірмове регулювання з урахуванням вибору суб'єктом господарювання організаційно-правових форм діяльності з точки зору їх впливу на процес оподаткування, укладення договорів, здійснення податкової оптимізації та планування, взаємодії з податковими органами та прогнозування їх позиції, а також урахування тенденцій розвитку податкової політики країни.

При запровадженні системи податкового менеджменту суб'єкт господарювання повинен ставити за мету замість тактики мінімізації податкових платежів стратегію раціонального управління податковими потоками, адже така стратегія здійснює вплив на нарощування фінансових ресурсів. Таким чином, мета податкового менеджменту на рівні суб'єкта господарювання - розробка і реалізація податкової стратегії, спрямованої на оптимальне поєднання податкового навантаження з максимізацією результатів господарювання.

Завданнями податкового менеджменту на рівні суб'єкта господарювання є:

- розробка стратегії оптимізації податкових платежів;

- аналітична оцінка договірних відносин із контрагентами;

- належна організація обліку в сфері оподаткування;

- планування раціонального розміщення активів;

- моніторинг податкових пільг;

- розробка дієвої системи контролю в сфері оподаткування суб'єкта господарювання.

Дема Д. І., Шевчук І. В., Мартинюк Г. П. [22, с. 15] та Шалімова Н. С., Магопець О. А., Босенко А. В. [106, с. 13] виокремлюють такі складові елементи державного податкового менеджменту: податкове прогнозування і планування; податковий контроль; податкове регулювання.

Гелухова Н. М., Синякова Л. П., Крот М. В. виділяють елементи корпоративного податкового менеджменту залежно від характеру управлінських рішень: поточний податковий контроль; контроль правильності обчислення податкових зобов'язань; поточне податкове планування; складання податкового календаря; стратегічне податкове планування [13, с. 28].

Отже, елементи податкового менеджменту на макро- та мікроекономічному рівнях можна узагальнити в такий спосіб (рис. 1.5) [22; 13; 106].



Рис. 1.5. Елементи податкового менеджменту на макро- та мікроекономічному рівнях

Гринчук Ю. С. та Гринчук В. Ю. дослідили питання доцільності ведення податкового менеджменту суб'єктами господарювання. На їхню думку, доцільність ведення підприємством податкового менеджменту залежить від питомої ваги податкового навантаження. «Зокрема, якщо

питома вага податків не перевищує 5 % загального доходу підприємства, то потреба в податковому менеджменті мінімальна. В цьому випадку контроль за правильністю та своєчасністю розрахунків з бюджетом за податками та платежами може здійснювати бухгалтер. При рівні податкового навантаження більше 10 % на підприємствах малого та середнього бізнесу доцільно мати фахівця, а на великих підприємствах - групу фахівців, орієнтованих виключно на контроль за розрахунками з бюджетом за податками та платежами» [20, с. 126].

У процесі податкового менеджменту на рівні суб'єкта господарювання здійснюється:

- податкове планування;
- розробка методів та способів ведення обліку в сфері оподаткування;
- контроль за правильністю й достовірністю податкових розрахунків;
- зниження податкових ризиків;
- оцінка ефективності принципів і способів податкового планування.

Косова Т. Д., Ползікова Г. В., Захарченко Н. В. зазначили, що особливості податкового менеджменту визначаються специфікою руху грошових потоків від індивідуальних та корпоративних власників до державної скарбниці. Науковці класифікують податковий менеджмент за такими ознаками:

- за рівнями (державний, регіональний, корпоративний, персональний);
- за часовою перспективою (стратегічний, тактичний, оперативний);
- за цілями (соціально-орієнтований, економічно-орієнтований, компромісний);
- за часом здійснення (попередній, поточний, наступний);
- за формою реалізації (традиційний, ризикоорієнтований);
- за методами (адміністративний (переконання, примус), економічний, процедурний, організаційний) [35, с. 21].

Вважаємо за доцільне виділення таких основних видів податкового менеджменту (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Основні види податкового менеджменту та ознаки їх класифікації

Ознаки класифікації	Види податкового менеджменту
За рівнями	- загальнодержавний
	- корпоративний
За часовим періодом	- стратегічний
	- поточний
	- оперативний
За формою реалізації	- традиційний
	- ризикоорієнтований

Дема Д. І., Шевчук І. В., Мартинюк Г. П. у структурі податкового менеджменту виокремлюють три рівня: державний, корпоративний та персональний [22, с. 14]. «Державний податковий менеджмент поєднує нормативно-правову базу та процес адміністрування податків і зборів. Корпоративний податковий менеджмент забезпечує вибір найбільш вигідного варіанта сплати податків (зборів, платежів) суб'єктом господарювання. Персональний податковий менеджмент спрямований на вибір найбільш прийнятної форми сплати податків фізичною особою» [67, с. 229].

На загальнодержавному рівні Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. виокремлюють наступні функції податкового менеджменту (рис. 1.6) [28, с. 49]:

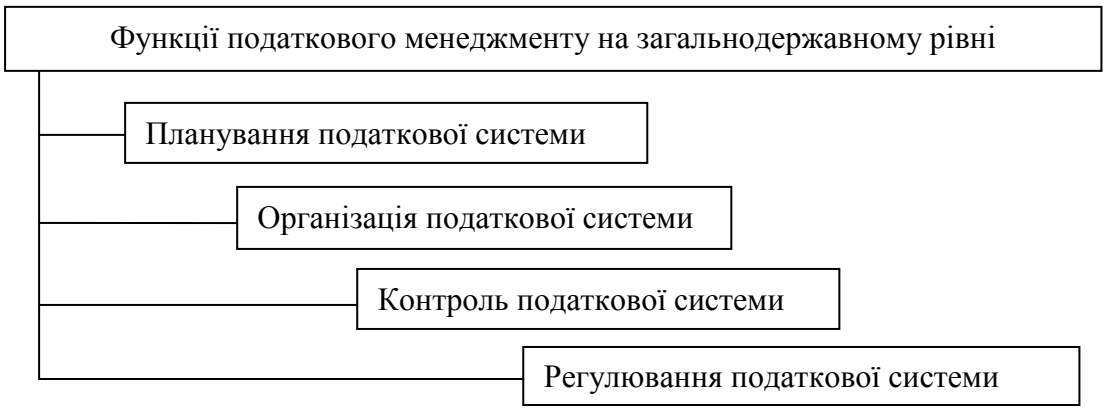


Рис. 1.6. Функції податкового менеджменту на загальнодержавному рівні

Функція планування податкової системи передбачає розробку нормативно-законодавчих актів з питань організації та функціонування податкової системи на основі обраної державою податкової політики. Для забезпечення виконання цієї функції здійснюється розробка концептуальних засад оподаткування (визначається прийнятна для країни податкова політика в залежності від моделі економічного розвитку).

Функція організації податкової системи реалізується через практичне втілення розроблених у межах попередньої функції нормативно-законодавчих актів з питань організації та функціонування податкової системи. При її здійсненні приймаються та впроваджуються такі нормативно-законодавчі акти, реалізуються в практичній площині заплановані заходи з податкового контролю та модернізації діючої системи адміністрування.

Функція контролю податкової системи основана на впровадженні сукупності заходів щодо перевірки ефективності чинної системи оподаткування задля внесення у неї необхідних коригувань. При реалізації даної функції здійснюється аналіз системи оподаткування, виявляються причини відхилень між фактичними та очікуваними обсягами податкових надходжень, досліджуються результати податкового стимулювання пріоритетних галузей економіки і т. ін.

Функція регулювання податкової системи передбачає коригування чинної системи оподаткування для підвищення її ефективності. Дана функція реалізується з урахуванням аналізу результатів функції контролю, приймаються рішення щодо внесення змін в діючу систему оподаткування.

На рівні суб’єкта господарювання реалізуються такі функції податкового менеджменту (рис. 1.7):

- планування та прогнозування;
- організація;
- контроль;
- координація;
- регулювання.

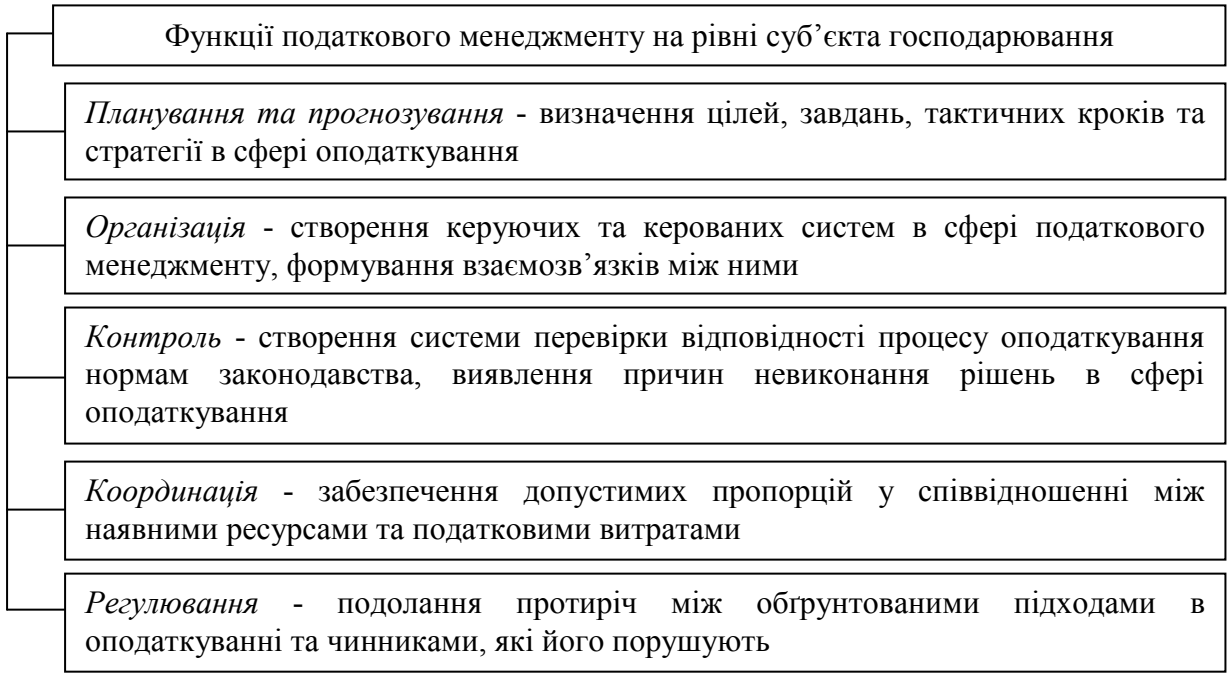


Рис. 1.7. Функції податкового менеджменту на рівні суб'єкта господарювання

Податковий менеджмент у своєму становленні пройшов наступні етапи [30; 28, с. 60-67] (табл. 1.2):

Таблиця 1.2

Етапи становлення податкового менеджменту в Україні

Порядковий № етапу	Часовий проміжок	Характеристика
1	1990-1995	Початок становлення податкової системи незалежної України. Етап характеризується визначенням понятійного апарату в сфері оподаткування та максимізацією обсягів податкових надходжень.
2	1996-2009	Прийняття у 1997 р. Закону України «Про систему оподаткування», у відповідності з яким було виокремлено обов'язки та відповідальність платників, а також податки, збори (обов'язкові платежі) до державного та місцевих бюджетів, внески до державних цільових фондів. У цей період відбулося деяке зниження податкового тягаря.
3	2010-2013	Прийняття у 2010 р. основного законодавчого акту в сфері оподаткування - Податкового кодексу України.
4	2014 - 24.02.2022	Зменшення кількості податків та зборів на основі їх групування, зміна правил податкового адміністрування
5	З 24.02.2022 по теперішній час	Здійснення податкового менеджменту в умовах воєнного стану

Шляхом поетапного проводження податкових реформ, в Україні здійснювалися певні кроки до гармонізації податкового законодавства з законодавством країн ЄС, розроблялися заходи щодо детінізації економіки й стимулювання підприємницької активності. Але не всі нововведення стали дієвими внаслідок недостатнього урахування особливостей розвитку національної економіки та частих змін у нормативно-правових актах.

1.3. Організаційно-правові засади податкового менеджменту

Організація податкового менеджменту на макроекономічному рівні передбачає поєднання принципів та методів розробки й реалізації рішень щодо нормативно-правового забезпечення процесу оподаткування, а також повноти та правильності розрахунку очікуваних та фактичних обсягів податкових надходжень, здійснення контролю за вчасним перерахуванням податків до бюджету.

В системі нормативно-правових актів, що забезпечують функціонування системи податкового менеджменту, Клокар О. О., Бойко С. В., Кеменяш І. Г., Рущишин Н. М. виокремили шість рівнів [80, с. 18] (рис. 1.8):



Рис. 1.8. Нормативно-правове забезпечення податкового менеджменту

Отже, нормативно-правове забезпечення податкового менеджменту являє собою сукупність нормативно-правових актів, які регулюють податкові відносини та регламентують порядок справляння й адміністрування податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Невід'ємна складова податкового менеджменту - податкове планування та прогнозування.

Податкове планування та прогнозування є особливими елементами системи розробки й ухвалення рішень, зокрема і на загальнодержавному рівні в процесі перерозподілу ВВП.

Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. виокремлюють у процесі державного податкового прогнозування та планування два напрями:

1. Прогнозування податкових надходжень з урахуванням макроекономічних показників;

2. Розподіл регулюючих доходів за рівнями бюджетної системи з ціллю формування дохідної частини територіальних бюджетів [28, с. 77].

При розробці податкових прогнозів на регіональному рівні здійснюється:

- оцінка спеціалізації регіону, потреб технічного оновлення галузей та ресурсної бази регіону, його соціально-економічних потреб, дохідності регіональної власності, рівня зайнятості, стану виробничої та соціальної інфраструктури на регіональному рівні. З використанням цих даних створюється інформаційна база для визначення доходів регіону, його податкового потенціалу;

- прогнозування сум податкових надходжень з урахуванням динаміки економічного зростання. В таких показниках більш достовірно відображаються регіональні потреби у фінансових ресурсах, а розуміння потенціалу регіону робить можливою розробку більш точних підходів у вдосконаленні податкового законодавства та при формуванні пільгового режиму оподаткування.

Вибір методу прогнозування залежить від цілей та завдань прогнозу, періоду його формування, специфіки об’єкта прогнозування, обсягу інформації для розробки прогнозу, а також від обмежуючих факторів.

До операційних компонентів стратегічного податкового планування та прогнозування відносять техніко-технологічну, фінансову, кадрову, соціальну та управлінську складові [47, с. 113].

Основними ознаками класифікації прогнозів є: масштаб прогнозування (за яким виокремлюють макро- та мікроекономічні прогнози); горизонт прогнозування (в рамках якого виокремлюють коротко-, середньо- та довготермінові прогнози); об’єкти прогнозування; характер процесу прогнозування [49].

Податкове планування - складова загальної системи планування діяльності платника податків, яка спрямована на оптимізацію податкового навантаження, раціональне розміщення активів суб’єкта господарювання, удосконалення процесу сплати податків.

«Таким чином, податкове планування є системою заходів, сформованою у рамках чинного податкового законодавства та спрямованою на рівні суб’єктів господарювання на оптимізацію податкового навантаження й зниження податкових ризиків, а на рівні держави й територій - на визначення оптимальних податкових параметрів та раціональних рішень відповідних державних та територіальних органів управління, спрямованих на забезпечення обґрунтованого (у межах податкового потенціалу) обсягу податкових надходжень до бюджетів різних рівнів» [51, с. 207].

Лисенко А. М. та Акімов С. С. пропонують здійснювати розподіл методів прогнозування й планування, які застосовуються у сфері оподаткування, за двома групами:

- загальні методи прогнозування та планування;

- спеціальні методи податкового планування [42, с. 209].

Загальні методи прогнозування науковці пропонують розподіляти за такими групами [42, с. 210]:

1. Інтуїтивні (експертні), до яких відносять індивідуальні методи (підготовка сценаріїв, анкетування, інтерв'ю) та колективні (матричний метод, генерацію ідей);

2. Формалізовані, до яких відносять екстраполяцію та моделювання.

Серед загальних методів планування, які найбільш часто застосовуються у сфері оподаткування, Лисенко А. М. та Акімов С. С. виділяють: нормативний, розрахунково-аналітичний, економіко-математичний, програмно-цільовий, балансовий та факторний методи [42, с. 210].

До спеціальних методів податкового планування належать методи: заміни відносин; розподілу відносин; прямого скорочення об'єкта оподаткування; делегування податків підприємству-сателіту; відтермінування податкового платежу; офшору; пільгового підприємства; використання облікової політики.

Важливим елементом податкового менеджменту та специфічною діяльністю в сфері виконання податкового законодавства є податковий контроль.

Організація податкового контролю передбачає [79]:

1. Ведення обліку платників податків;

2. Інформаційно-аналітичне забезпечення роботи контролюючих органів;

3. Здійснення перевірок та звірок з урахуванням вимог Податкового кодексу України, перевірок дотримання норм законодавства, яким регулюються відповідні сфери правовідносин;

4. Моніторинг контрольованих операцій, опитування посадових осіб, уповноважених осіб, працівників платника податків;

5. Здійснення обліку та моніторинг діяльності фінансових агентів.

До складу контролюючих органів відносяться податкові та митні органи. Відповідно з Податковим кодексом, контролюючі органи мають

право проводити такі види перевірок: камеральні; документальні (планові чи позапланові, виїзні чи невиїзні); фактичні.

В Україні існують такі Державні органи економічного контролю:

- орган законодавчої влади (Верховна Рада України);

- органи виконавчої влади (Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Рахункова палата, Державна аудиторська служба України, Аудиторська палата України, Державна казначейська служба України, Державна податкова служба України, Національний банк України, Бюро економічної безпеки України);

- судові органи (Конституційний суд, суди загальної юрисдикції, спеціалізовані суди).

Важлива складова державного податкового менеджменту - податкове регулювання, оскільки податки - найбільш ефективний з інструментів непрямого регулювання процесів в економіці.

Основними методами податкового регулювання є: «податкові пільги, податкові канікули, податкові кредити, врегулювання проблеми подвійного оподаткування, реструктуризація податкової заборгованості» [46, с. 85].

За сучасних умов регулювання державою економічних процесів із застосуванням податкових важелів спрямоване на забезпечення й підтримку ефективного використання наявних ресурсів, збалансованого економічного зростання, стимулювання розвитку підприємництва й інвестиційної діяльності.

Організація податкового менеджменту на рівні суб’єкта господарювання передбачає поєднання сукупності принципів та методів розробки й реалізації рішень щодо вибору системи оподаткування, забезпечення повноти та правильності розрахунку податкових платежів, здійснення контролю за їх вчасним перерахуванням до бюджету.

В системі управління суб’єктом господарювання взаємозв’язок елементів податкового менеджменту можна представити наступним чином (рис. 1.9):



Рис. 1.9. Взаємозв'язок елементів податкового менеджменту в системі управління суб'єктом господарювання [66]

Методики дослідження складових податкового менеджменту повинні основуватися на урахуванні логічно встановленої послідовності виконання відповідних дій та процедур. На думку Лисенко А. М., Акімова С. С.. Чадая Ю. В., такі методики повинні містити наступні узагальнені компоненти [43, с. 134]:

- формулювання мети та завдань дослідження;
- визначення об'єкта й предмета дослідження, розробку показників;
- компонування інформаційної бази;
- підбір методів (прийомів, способів) дослідження;
- здійснення процедур та розрахунків;
- розробка підсумкової документації з інтерпретацією результатів та формулюванням висновків;
- контроль за впровадженням результатів.

Облік у сфері оподаткування є впорядкованою системою збору, реєстрації, узагальнення інформації, її зберігання та передачі з метою визначення баз оподаткування й сум податків на основі облікових даних, сформованих з урахуванням вимог законодавства. Він поєднує первинні облікові документи, облікові регістри та форми податкової звітності з конкретного податку (збору, платежу).

Внутрішній контроль у сфері оподаткування спрямований на попередження, виявлення та виправлення помилок та відхилень, які здійснюють негативний вплив на формування показників податкової звітності.

При здійсненні внутрішнього контролю використовують методичні прийоми:

- наукового мислення (індукція, дедукція, спостереження і т. ін.);

- фактичного та документального контролю (формальна перевірка, арифметична перевірка, нормативно-правова перевірка, логічна перевірка, підтвердження і т. ін.).

При веденні обліку та контролю в сфері оподаткування враховують такі основні елементи податку, визначені пунктом 7.1 статті 7 ПКУ:

- платники податку;

- об’єкт оподаткування;

- база оподаткування;

- ставка податку;

- порядок обчислення податку;

- податковий період;

- строк та порядок сплати податку;

- строк та порядок подання звітності про обчислення та сплату податку [79].

Також при розробці податкових планів і прогнозів враховують всі види загальнодержавних та місцевих податків та зборів, платником яких є суб’єкт господарювання.

Статтею 9 ПКУ визначені наступні види загальнодержавних податків та зборів: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито [79].

Статтею 10 ПКУ визначені наступні види місцевих податків та зборів: податок на майно; єдиний податок; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір [79].

Таким чином, на рівні суб'єкта господарювання спочатку досліджуються особливості його діяльності, які здійснюють вплив на формування обсягу та види податкових платежів, формуються очікувані показники в сфері оподаткування, ведеться облік, здійснюється контроль повноти, правильності та своєчасності нарахування й сплати податкових платежів, проводиться аналіз рішень та на цій основі приймаються кінцеві управлінські рішення в сфері оподаткування.

Висновки до розділу 1

Система управління оподаткуванням - складне утворення, яке поєднує через податкові відносини суб'єкти та об'єкти управління, функції й методи управління, складові податкового менеджменту та податкового адміністрування, регламентуючи процес оподаткування, визначаючи відповідальність за порушення податкового законодавства та забезпечуючи функціональні можливості податків для досягнення цілей сталого розвитку. Її формують суб'єкти, об'єкти, функції та методи управління, податковий менеджмент, податкове адміністрування.

На макроекономічному рівні податковий менеджмент трактують як процес управління податками суб'єкта господарювання, який регулює їх фінансові взаємовідносини з державою у процесі перерозподілу доходів. На мікрорівні податковий менеджмент скеровується на внутрішньо-фірмове

регулювання з урахуванням вибору суб'єктом господарювання організаційно-правових форм діяльності з точки зору їх впливу на процес оподаткування, укладення договорів, здійснення податкової оптимізації та планування, взаємодії з податковими органами та прогнозування їх позиції, а також урахування тенденцій розвитку податкової політики країни.

Доцільно класифікувати податковий менеджмент за рівнями, часовим періодом, формою реалізації. Елементами податкового менеджменту є: на державному рівні - податкове прогнозування і планування, податковий контроль та податкове регулювання, на мікроекономічному рівні - контроль повноти та правильності обчислення й дотримання термінів сплати податкових зобов'язань, поточне та стратегічне податкове планування, складання податкового календаря.

Функції податкового менеджменту на рівні держави - планування податкової системи, її організація, контроль та регулювання, а на рівні суб'єкта господарювання - планування та прогнозування, організація, контроль, координація, регулювання. В Україні податковий менеджмент у своєму становленні пройшов п'ять етапів. В системі нормативно-правових актів, що забезпечують його функціонування, виокремлюють шість рівнів.

Організація податкового менеджменту на макроекономічному рівні передбачає поєднання принципів та методів розробки й реалізації рішень щодо нормативно-правового забезпечення процесу оподаткування, а також повноти та правильності розрахунку очікуваних та фактичних обсягів податкових надходжень, здійснення контролю за вчасним перерахуванням податків до бюджету.

Організація податкового менеджменту на рівні суб'єкта господарювання передбачає поєднання сукупності принципів та методів розробки й реалізації рішень щодо вибору системи оподаткування, забезпечення повноти та правильності розрахунку податкових платежів, здійснення контролю за їх вчасним перерахуванням до бюджету.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПРИВАТНИМ ЗАКЛАДОМ ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» зареєстроване 28.04.2021 р. в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (номер запису - 1010157770001000066), 29.04.2021 р. - в Державній службі статистики України, взяте на облік як платник податків та єдиного внеску у Кропивницькій ДПІ головного управління ДПС у Кіровоградській області (м. Кропивницький). Місцезнаходження юридичної особи: Україна, 25015, Кіровоградська обл., м. Кропивницький, вул. Чорновола В’ячеслава, буд. 1 А (додаток А).

ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» є приватним закладом дошкільної освіти, займається наступними видами економічної діяльності (рис. 2.1):

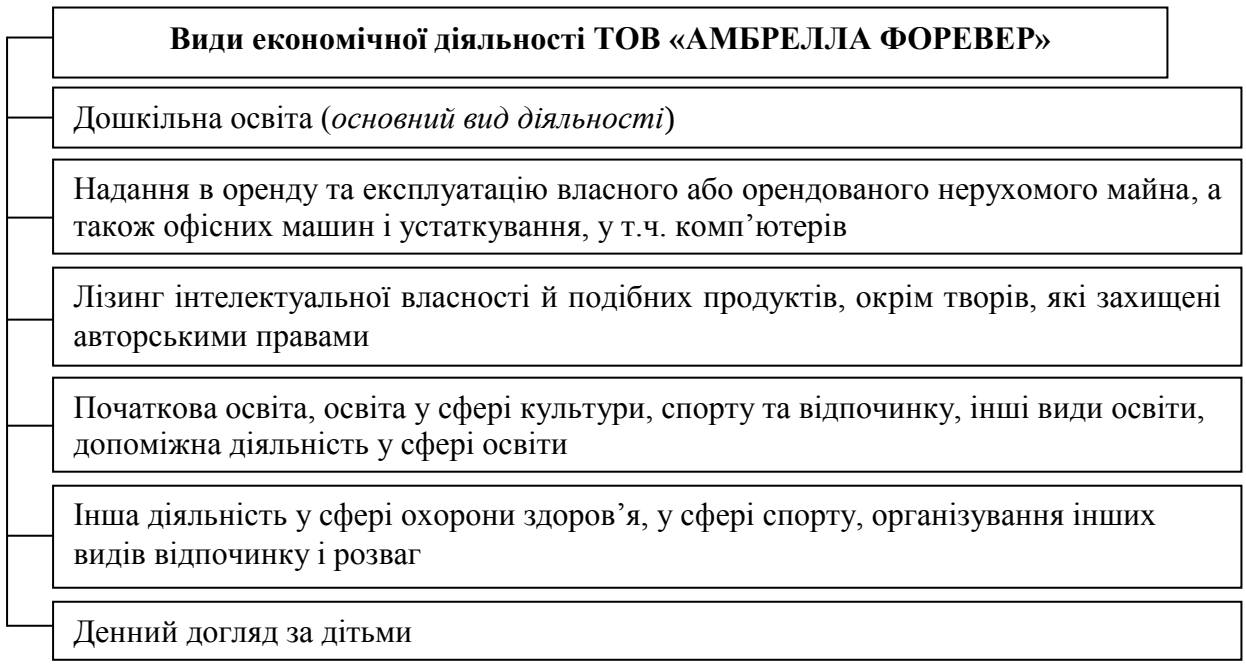


Рис. 2.1. Види економічної діяльності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» діє на підставі модельного статуту. Керівник закладу - Чередник Валерія Владленівна.

Органами управління юридичної особи є:

1) загальні збори учасників;

2) директор.

Загальні збори учасників є вищим органом ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР». На цих зборах кожен з учасників товариства має ту кількість голосів, яка є пропорційною розміру його частки в статутному капіталі.

Статутний фонд ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» становить 1000,00 тис. грн. Розмір внеску до статутного фонду розподілений між засновниками наступним чином:

- Шкода Ганна Миколаївна - розмір внеску до статутного фонду становить 500,00 грн., частка у статутному фонді - 50 %;

- Чередник Валерія Владленівна - розмір внеску до статутного фонду становить 500,00 грн., частка у статутному фонді - 50 %.

Кінцеві бенефіціарні власники мають прямий вирішальний вплив (ПВВ) на діяльність компанії (рис. 2.2).

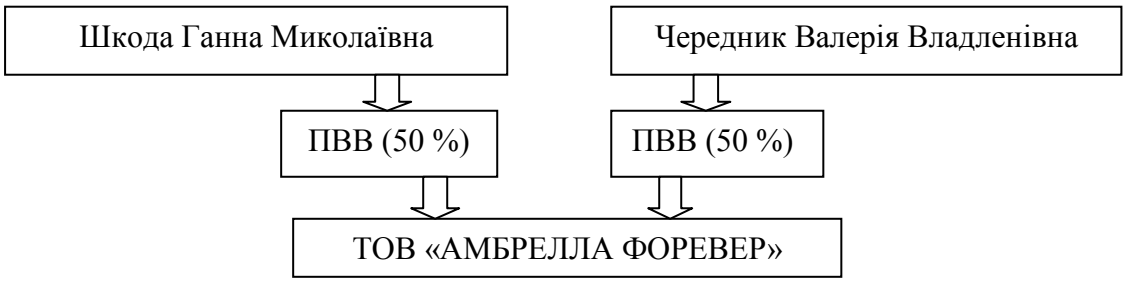


Рис. 2.2. Структура власності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

Рішення загальних зборів учасників щодо визначення основних напрямів діяльності, доцільності переходу на діяльність на основі власного статуту, редагування статуту, обрання та припинення повноважень, визначення форми контролю і нагляду за діяльністю виконавчого органу, затвердження результатів діяльності за річний або інший період, розподілу чистого прибутку та виплати дивідендів, а також поділу, приєднання,

ліквідації, надання згоди на вчинення значного правочину, інших питань, віднесених до компетенції загальних зборів учасників приймаються учасниками товариства одностайно.

ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» має відокремлений підрозділ - «Заклад дошкільної освіти «САД АМБРЕЛЛА» ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»» (ЗДО «САД АМБРЕЛЛА»), який знаходиться за адресою: Україна, 25028, Кіровоградська обл., м. Кропивницький, вул. Пацаєва, буд. 11 Б (додаток Б).

Статутний капітал ЗДО «САД АМБРЕЛЛА» становить 100 грн., керівник відокремленого підрозділу - Крецу Катерина Миколаївна, директор, який безпосередньо підпорядковується директору ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР». Директор підрозділу має право вчиняти юридичні дії від імені юридичної особи на підставі довіреності.

Як і ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», ЗДО «САД АМБРЕЛЛА» зареєстроване в Єдиному державному реєстрі та в Державній службі статистики України, взяте на облік як платник податків та єдиного внеску у Кропивницькій ДПІ головного управління ДПС у Кіровоградській області (м. Кропивницький) (додаток Б).

Види економічної діяльності ЗДО «САД АМБРЕЛЛА» представлені на рис. 2.3:

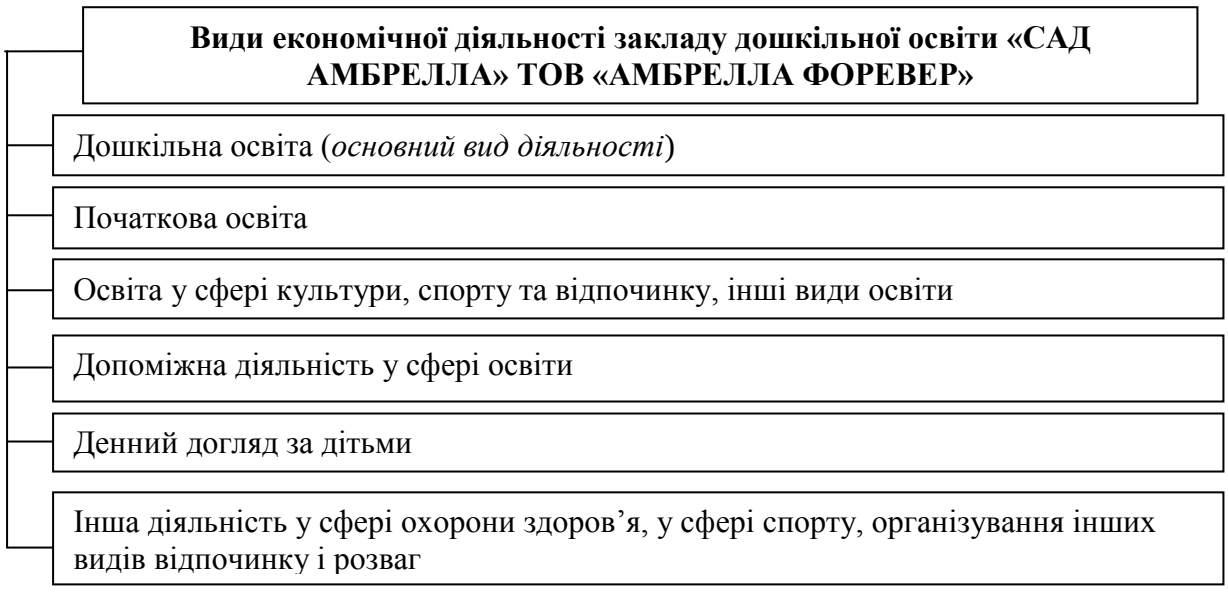


Рис. 2.3. Види економічної діяльності ЗДО «САД АМБРЕЛЛА»

ЗДО «САД АМБРЕЛЛА» діє на підставі положення про відокремлений підрозділ (додаток В), а його створення зафіксоване протоколом загальних зборів учасників ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» № 2 від 10.06.2021 р. Взаємовідносини ЗДО «САД АМБРЕЛЛА» з ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» визначаються укладеними між ними угодами.

Місцями провадження освітньої діяльності є приміщення за адресами:

- 25006, Кіровоградська обл., м. Кропивницький, вул. Єгорова, буд. 6;

- 25028, Кіровоградська обл., м. Кропивницький, вул. Пацаєва, буд. 11Б;

- 25015, Кіровоградська обл., м. Кропивницький, вул. Черновола В’ячеслава, буд. 1А.

У своїй діяльності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» та його структурний підрозділ керуються Конституцією України, законодавством в сфері освіти, іншими нормативно-правовими документами, модульним статутом, положенням про відокремлений підрозділ.

Діяльність закладу спрямована на вирішення основних завдань дошкільної освіти:

- збереження й зміцнення фізичного, духовного, психічного здоров’я дитини;

- виховання у дітей шанобливого ставлення до родини, любові до країни, поваги до державної мови, звичаїв та традицій, національних цінностей, свідомого ставлення до себе та оточуючих, до збереження довкілля;

- формування особистості дитини, набуття нею соціального досвіду, розвиток творчих здібностей;

- забезпечення соціальної адаптації дітей, їх готовності продовжувати освіту, а також виконання вимог Базового компонента дошкільної освіти.

Прийом дітей здійснює керівник закладу упродовж календарного року. Групи комплектуються за віковими ознаками. Функціонують групи

загального розвитку дітей віком від 1,10 до 7 років. Наповнюваність груп не перевищує 10 осіб (рис. 2.4):

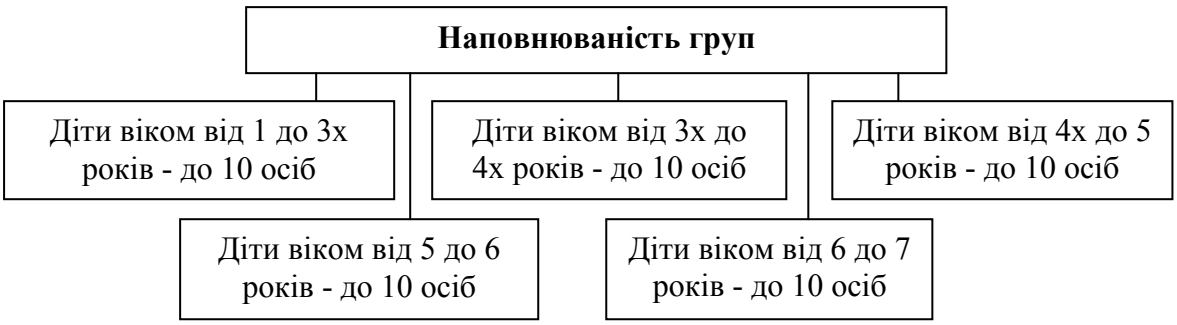


Рис. 2.4. Наповнюваність груп закладу дошкільної освіти «САД АМБРЕЛЛА» ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

Навчальний рік починається з 01.09 та завершується 31.05 наступного року. З 01.06 до 31.08 у закладі проводиться оздоровлення дітей. Функціонують групи з короткотривалим режимом перебування дітей (до 4х годин) та звичайним режимом перебування дітей (робочі дні, з 08.00 до 19.00). За рішенням директора можуть комплектуватися й групи з довготривалим режимом перебування дітей.

Освітній процес організовано за освітньою програмою, розробленою у відповідності з Базовим компонентом дошкільної освіти. Він здійснюється за такими пріоритетними напрямами (рис. 2.5):



Рис. 2.5. Пріоритетні напрями освітнього процесу в закладі дошкільної освіти «САД АМБРЕЛЛА» ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

Заклад може надавати додаткові освітні послуги відповідно до положення про відокремлений підрозділ: індивідуальні заняття та консультації фахівців різного профілю; проведення індивідуальних та групових занять, творчих конкурсів, розвиваючих ігор; вивчення іноземної мови; арт-терапія; нейрокорекційні заняття тощо. При цьому учасниками освітнього процесу є (рис. 2.6):



Рис. 2.6. Учасники освітнього процесу в дошкільному закладі

На посади педагогічних працівників ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» приймаються особи з вищою педагогічною освітою за відповідною спеціальністю, професійною кваліфікацією, з високими моральними якостями. Строком на один рік на посаду педагогічного працівника можуть призначатися також особи з вищою, фаховою перед вищою або професійною (професійно-технічною освітою) без присвоєння професійної кваліфікації педагогічного працівника. Раз на п’ять років проводиться обов’язкова атестація педагогічних працівників.

Штатний розпис ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» затверджується та вводиться в дію відповідним наказом директора закладу.

З 21.02.2023 р. штат затверджено у кількості 15 штатних одиниць, що на 2 штатні одиниці більше у порівнянні з чисельністю штату, яка вводилася з 02.01.2023 р. Інформацію про кількість штатних одиниць працівників закладу з 02.01.2023 р. узагальнено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Кількість штатних одиниць по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» з 02.01.2023 р.

Посада	Кількість штатних одиниць
Директор	1
Вихователь	4
Психолог	1
Вчитель	1
Логопед	2
Асистент вихователя	1
Адміністратор	2
Менеджер	1
Разом	13

Структурний розподіл місячного фонду заробітної плати за штатним розкладом закладу, введеним з 02.01.2023 р., відображено на рис. 2.7.

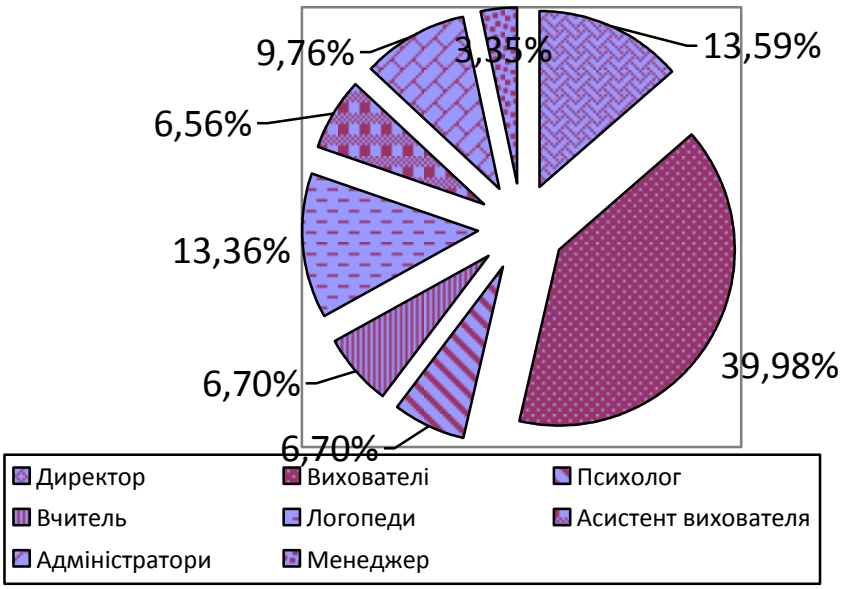


Рис. 2.7. Структурний розподіл місячного фонду заробітної плати за штатним розкладом ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», введеним з 02.01.2023 р., %

Інформацію стосовно кількості штатних одиниць по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» з 21.02.2023 р. узагальнено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Кількість штатних одиниць по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» з 21.02.2023 р.

Посада	Кількість штатних одиниць
Директор	2
Вихователь	2
Вихователь	2
Вихователь	1
Психолог	1
Психолог	1
Логопед	2
Асистент вихователя	1
Адміністратор	1
Адміністратор	1
Менеджер	1
Разом	15

Структурний розподіл місячного фонду заробітної плати за штатним розкладом закладу, введеним з 21.02.2023 р., відображено на рис. 2.8.

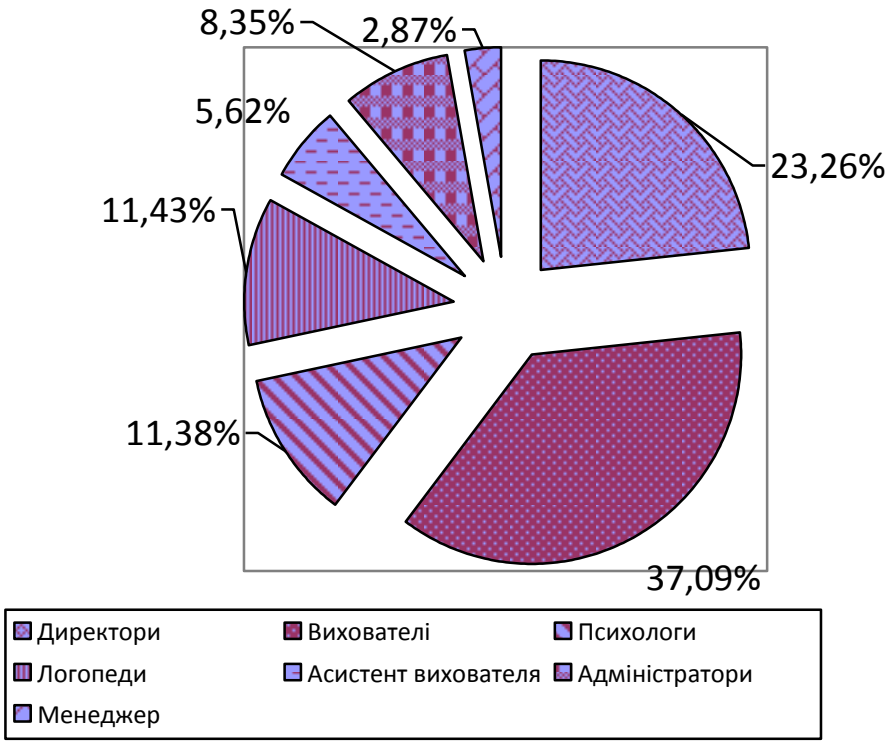


Рис. 2.8. Структурний розподіл місячного фонду заробітної плати за штатним розкладом ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», введеним з 21.02.2023 р., %

У ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» значним є рух кадрів, оформлення якого здійснюється з використанням наказів (розпоряджень) про прийняття на роботу (додатки Д.1-Д.9) та наказів про звільнення (додатки Д.10-Д.16).

Інформацію про прийняття працівників на роботу у січні - вересні 2023 р. узагальнено в табл. 2.3 (додатки Д.1-Д.9).

Таблиця 2.3

Узагальнена інформація про прийняття працівників на роботу у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» у січні - вересні 2023 р.

Дата прийняття на роботу	ПІБ працівника	Професія (посада), кваліфікація	Умови роботи
11.01.2023 р.	Панченко С.Г.	Вихователь дитячого садка	Основна робота, тривалість робочого тижня - 40 год. 00 хв.
03.04.2023 р.	Шкода Г.М.	Виконавчий директор	Основна робота, тривалість робочого тижня - 40 год. 00 хв.
10.04.2023 р.	Артеменко В.С.	Практичний психолог	Основна робота, тривалість робочого тижня - 20 год. 00 хв.
10.04.2023 р.	Глотова В.С.	Вихователь дитячого садка (ясел-садка)	Робота за сумісництвом, тривалість робочого тижня - 10 год. 00 хв.
01.06.2023 р.	Клименко Л.М.	Вихователь закладу дошкільної освіти	Основна робота, тривалість робочого тижня - 40 год. 00 хв.
01.06.2023 р.	Буйлук А.О.	Вихователь закладу дошкільної освіти	Основна робота, тривалість робочого тижня - 40 год. 00 хв.
04.08.2023 р.	Середня Я.В.	Вихователь дитячого садка	Основна робота, тривалість робочого тижня - 40 год. 00 хв.
11.09.2023 р.	Дмитрієва Т.В.	Вихователь закладу дошкільної освіти	Основна робота, тривалість робочого тижня - 40 год. 00 хв.
12.09.2023 р.	Загородня Д.О.	Вихователь закладу дошкільної освіти	Основна робота, тривалість робочого тижня - 40 год. 00 хв.

Інформацію про звільнення працівників у січні - вересні 2023 р. узагальнено в табл. 2.4 (додатки Д.10-Д.16).

Таблиця 2.4

Узагальнена інформація про звільнення працівників у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за січень - вересень 2023 р.

Номер наказу	Дата звільнення	ПІБ	Підстава
12/02-к	03.02.2023 р.	Жупило А.А.	Заява на звільнення від 03.02.2023 р. (за угодою сторін згідно п.1 ст. 36 КЗпП України)
15/04-к	28.04.2023 р.	Романенко Л.Г.	Заява на звільнення від 28.04.2023 р. (за угодою сторін згідно п.1 ст. 36 КЗпП України)
16/05-к	15.05.2023 р.	Кукса В.Г.	Заява на звільнення від 15.05.2023 р. (за угодою сторін згідно п.1 ст. 36 КЗпП України)
17/05-к	16.05.2023 р.	Панченко С.Г.	Заява на звільнення від 16.05.2023 р. (за власним бажанням згідно п.1 ст. 38 КЗпП України)
21/06-к	30.06.2023 р.	Мороз Н.М.	Заява на звільнення від 30.06.2023 р. (за угодою сторін згідно п.1 ст. 36 КЗпП України)
26/08-к	18.08.2023 р.	Ананко Л.О.	Заява на звільнення від 18.08.2023 р. (за власним бажанням згідно п.1 ст. 38 КЗпП України)
28/08-к	18.08.2023 р.	Шкода Г.М.	Заява на звільнення від 18.08.2023 р. (за власним бажанням згідно п.1 ст. 38 КЗпП України)

Відповідно до законодавства, працівники ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» несуть відповідальність за збереження життя дітей, а також за їх фізичне та психічне здоров’я.

До переліку прав педагогічних працівників належать:

- академічна свобода працівників, вільний вибір ними методів, форм та засобів навчання у відповідності з освітньою програмою;

- користування навчальною та виробничою інфраструктурою, інформаційними ресурсами та комунікаціями закладу;

- здійснення перепідготовки та підвищення кваліфікації;

- захист професійної честі та гідності;

- безпечні та нешкідливі умови праці;

- подовжену оплачувану відпустку;

- інші права, які не суперечать чинному законодавству України.

Обов’язками педагогічних працівників є:

- постійне підвищення професійного, загальнокультурного рівня та педагогічної майстерності;

- виконання освітніх програм;

- поважання гідності, прав та свобод і законних інтересів учасників освітнього процесу;

- сприяння розвитку здібностей у вихованців, формування у них навичок здорового способу життя, поваги до державної мови, державних символів, історико-культурного надбання України;

- дотримання правил внутрішнього розпорядку;

- інші обов’язки, які не суперечать чинному законодавству України.

Колегіальним постійно діючим органом у закладі дошкільної освіти є педагогічна рада, порядок створення, склад та повноваження якої визначаються законом №2628-III [88], а додаткові питання роботи - локальними актами, затвердженими директором ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР». Робота педагогічної ради планується з урахуванням потреб закладу дошкільної освіти, а її засідання вважається правомірним за умови участі в ньому не менше двох третин її членів.

Фінансово-господарська діяльність в закладі дошкільної освіти «САД АМБРЕЛЛА» провадиться на підставі кошторису, складеного та затвердженого директором ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» з урахуванням чинного законодавства. Джерелами фінансування ЗДО «САД АМБРЕЛЛА» є кошти, передані від засновників ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», від батьків чи осіб, які їх замінюють, пожертвування й цільові внески фізичних та юридичних осіб, а також інші не заборонені законодавством надходження.

За результатами фінансово-господарської діяльності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» формується фінансова, статистична, податкова звітність. Зокрема, фінансова звітність складається за НП(С)БО 25

у формі балансу (форма № 1-м) та звіту про фінансові результати (форма № 2-м) (додаток Е).

Склад та структуру активів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2021 р. та на 31.12.2022 р. представлено в табл. 2.5 (додаток Е).

Таблиця 2.5

Склад та структура активів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2021 р. та 31.12.2022 р.

Активи	На 31.12.2021 р.		На 31.12.2022 р.		Абсолютна зміна, тис. грн.
	тис. грн.	% у підсумку	тис. грн.	% у підсумку	
І. Необоротні активи	-	-	-	-	-
ІІ. Оборотні активи	1,5	100	7,4	100	5,9
у т.ч.:					
- запаси	-	-	-	-	-
- дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1,3	86,67	2,5	33,78	1,2
- інша поточна дебіторська заборгованість	-	-	3,2	43,25	3,2
- грошові кошти та їх еквіваленти	0,2	13,33	1,7	22,97	1,5
ІІІ. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	-	-	-	-
Разом	1,5	100	7,4	100	5,9

ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2021 р. та на 31.12.2022 р. не мало власних необоротних активів та необоротних активів, утримуваних для продажу, а залишки оборотних активів закладу збільшилися на 31.12.2022 р. порівняно з 31.12.2021 р. на 5,9 тис. грн. за рахунок збільшення дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на 1,2 тис. грн., іншої поточної дебіторської заборгованості - на 3,2 тис. грн., залишку грошових коштів та їх еквівалентів - на 1,5 тис. грн.

Активи ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» формувалися на 100% за рахунок оборотних активів, у складі яких відбулися значні зміни у зв’язку з виникненням іншої поточної дебіторської заборгованості та збільшенням залишку за всіма представленими компонентами .

Структуру оборотних активів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2021 р. представлено на рис. 2.9.

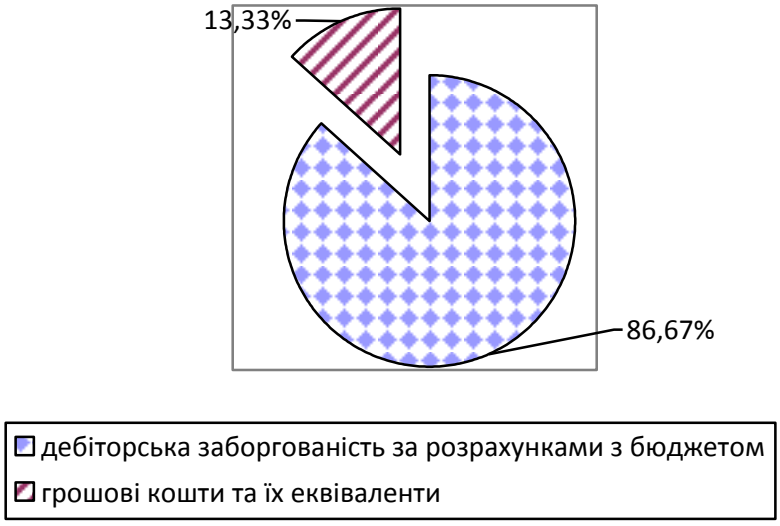


Рис. 2.9. Структура оборотних активів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2021 р.

Структуру оборотних активів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2022 р. представлено на рис. 2.10.

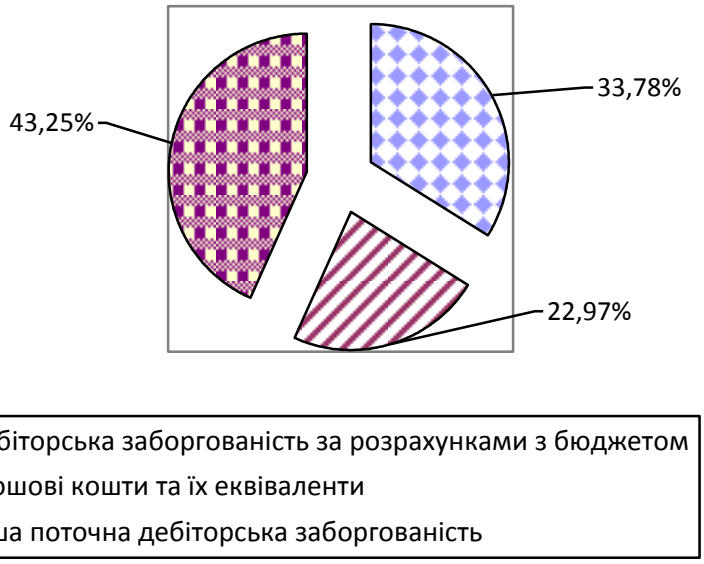


Рис. 2.10. Структура оборотних активів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2022 р.

Склад пасивів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2021 р. та на 31.12.2022 р. представлено в табл. 2.6 (додаток Е).

Таблиця 2.6

Склад пасивів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2021 р. та 31.12.2022 р.

Пасиви	На 31.12.2021 р., тис. грн.	На 31.12.2022 р., тис. грн.	Абсолютна зміна, тис. грн.
I. Власний капітал	-13,9	-8,7	5,2
у т.ч.:			
- зареєстрований (пайовий) капітал	1	1	-
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	-14,9	-9,7	5,2
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	-	-	-
III. Поточні зобов'язання	15,4	16,1	0,7
у т.ч.:			
- поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	13,9	1,1	-12,8
- інші поточні зобов'язання	1,5	15,0	13,5
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	-	-	-
Разом	1,5	7,4	5,9

На 31.12.2021 р. та 31.12.2022 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» мало непокритий збиток, проте його величина зменшилася на 5,2 тис. грн. (з -14,9 до -9,7 тис. грн.). Обсяг зареєстрованого капіталу був незмінним - 1 тис. грн. За рахунок цього загальна сума власного капіталу закладу зменшилася на 5,2 тис. грн.

Поточні зобов'язання ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» зросли на 0,7 тис. грн. із-за збільшення інших поточних зобов'язань з 1,5 до 15,0 тис. грн. (на 13,5 тис. грн.) при зменшенні поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом з 13,9 до 1,1 тис. грн. (на 12,8 тис. грн.). При цьому в структурі поточних зобов'язань закладу відбулися деякі зміни у співвідношеннях.

Структуру поточних зобов'язань ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2021 р. зображено на рис. 2.11.

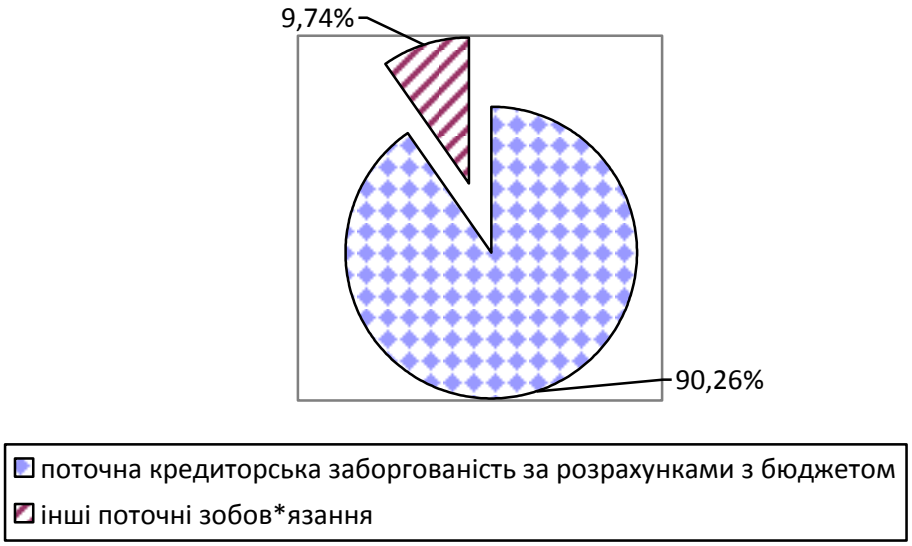


Рис. 2.11. Структура поточних зобов'язань ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2021 р., %

Структуру поточних зобов'язань ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2022 р. зображено на рис. 2.12.

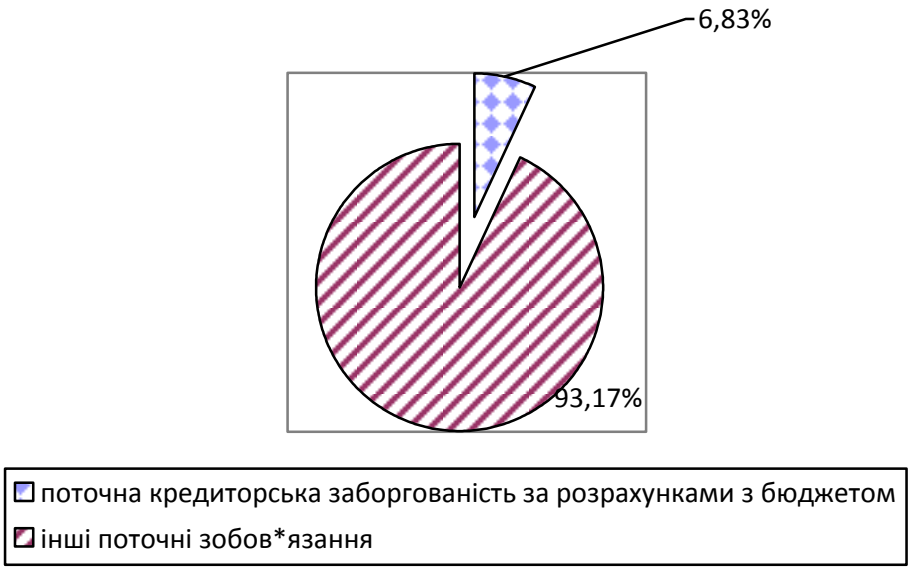


Рис. 2.12. Структура поточних зобов'язань ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2022 р., %

У 2022 р. дохід закладу від усієї діяльності становив 393,9 тис. грн. (додаток Е). Склад доходів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» відображено на рис. 2.13.

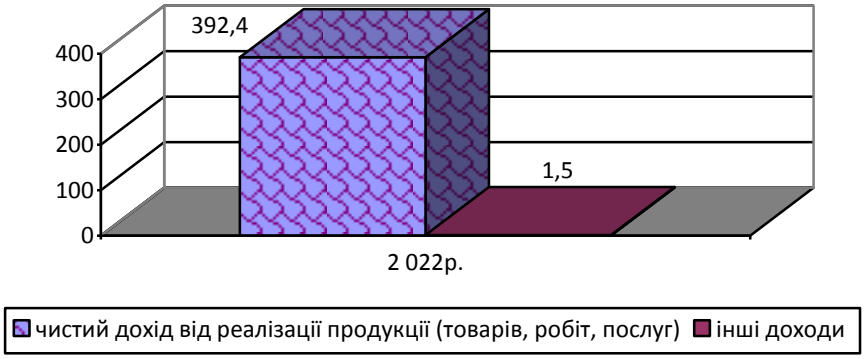


Рис. 2.13. Склад доходів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за 2022 р., тис. грн.

У загальному доході закладу питома вага чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) склала 99,62 % (рис. 2.14).

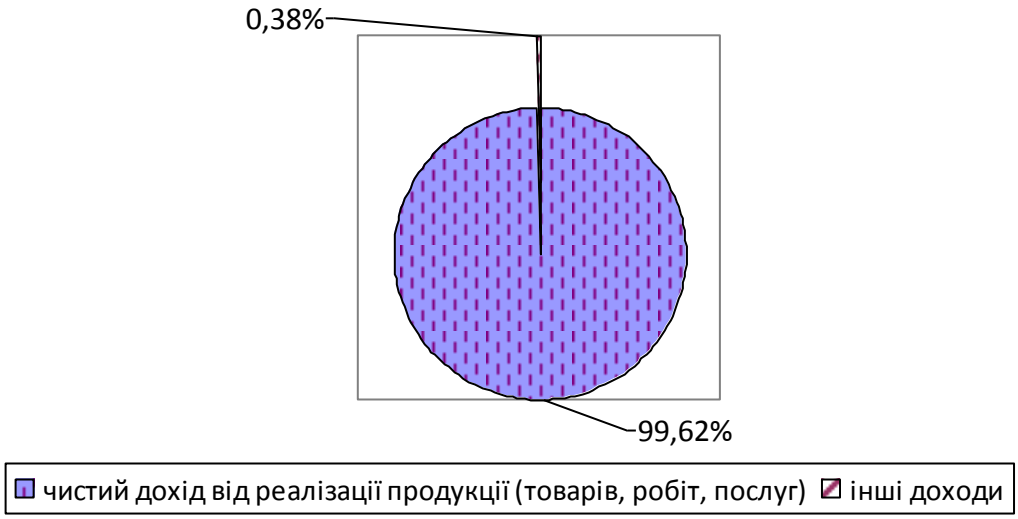


Рис. 2.14. Структура доходів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за 2022 р., %

У 2022 р. загальні витрати закладу становили 387,6 тис. грн. (додаток Е). Склад витрат ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» відображено на рис. 2.15.

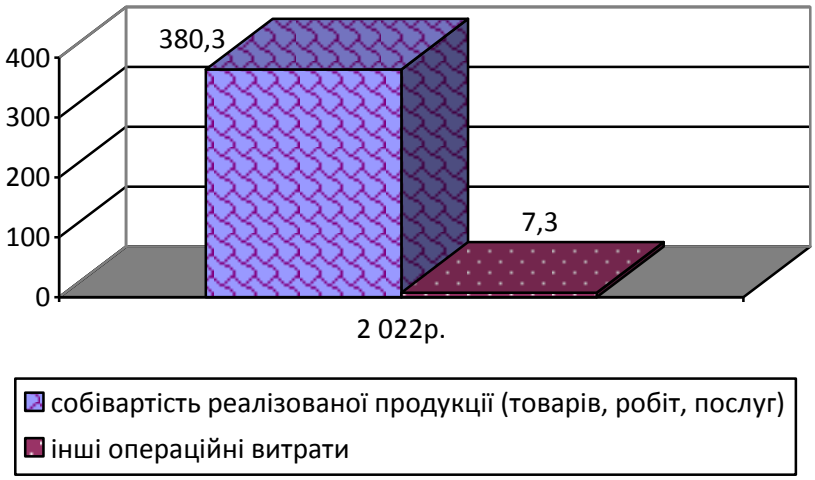


Рис. 2.15. Склад витрат ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за 2022 р., тис. грн.

У загальній сумі витрат закладу питома вага собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) склала 98,12 % (рис. 2.16).

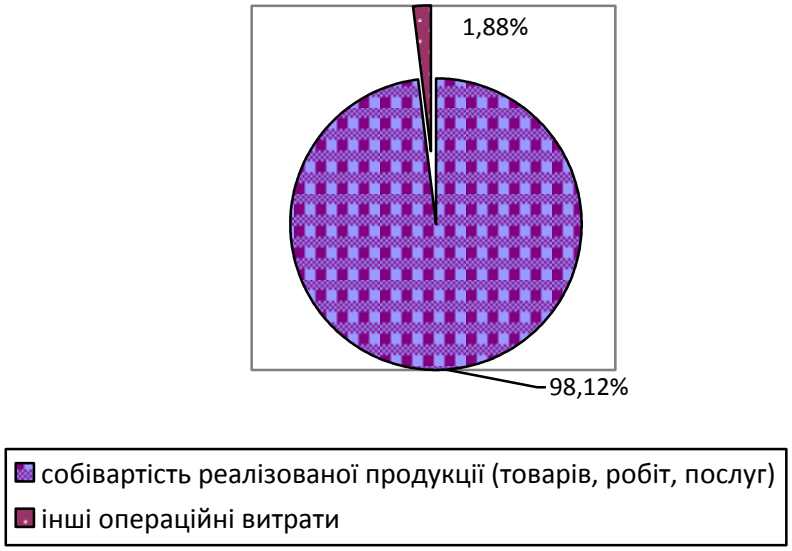


Рис. 2.16. Структура витрат ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за 2022 р., %

У 2022 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» отримало чистий прибуток в сумі 5,2 тис. грн. Складові фінансових результатів закладу відображені на рис. 2.17.

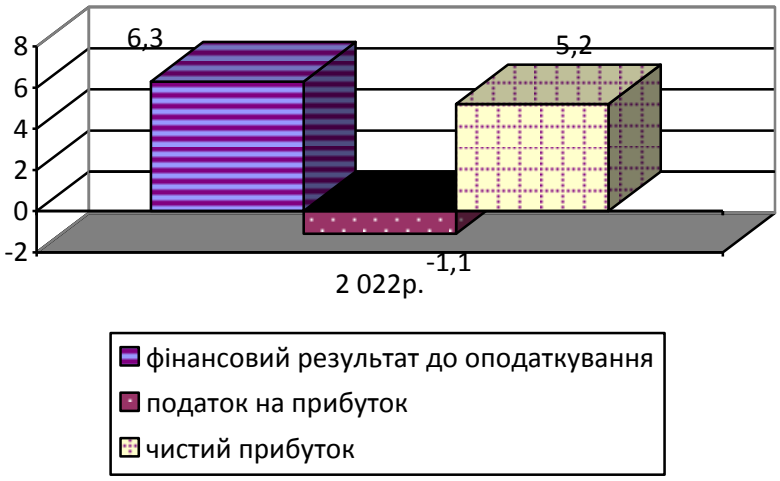


Рис. 2.17. Складові фінансових результатів ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за 2022 р., тис. грн.

Для оцінки ліквідності балансу та платоспроможності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» визначимо основні показники - коефіцієнти абсолютної ліквідності та покриття.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності - співвідношення грошових коштів та їх еквівалентів до поточних зобов'язань:

$$Кабс.л31.12.2021 = \frac{0,2}{15,4} = 0,013 \quad (2.1)$$

$$Кабс.л31.12.2022 = \frac{1,7}{16,1} = 0,106 \quad (2.2)$$

Значення коефіцієнта абсолютної ліквідності не повинне бути меншим, ніж 0,2. Тобто, на 31.12.2021 р. та на 31.12.2022 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» не мало достатньо грошових коштів та їх еквівалентів для покриття поточних зобов'язань.

Коефіцієнт покриття - співвідношення оборотних активів до поточних зобов'язань:

$$Кп31.12.2021 = \frac{1,5}{15,4} = 0,097 \quad (2.3)$$

$$Кп31.12.2022 = \frac{7,4}{16,1} = 0,460 \quad (2.4)$$

Значення коефіцієнта покриття не повинне бути меншим, ніж 2. Отже, на 31.12.2021 р. та на 31.12.2022 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» не мало достатньо оборотних активів для покриття поточних зобов'язань.

Розрахунок основних показників фінансової стійкості (коефіцієнтів автономії та залучених коштів) не є доречним, оскільки власний капітал ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» має від'ємне значення із-за наявності непокритого збитку, який значно перевищує підсумок за іншими складовими власного капіталу та відображається в балансі за кодом рядка 1420.

У той же час, спостерігається зростання значень коефіцієнтів абсолютної ліквідності та покриття по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на 31.12.2022 р. у порівнянні з показником на 31.12.2021 р. Також позитивним моментом є зменшення суми непокритого збитку майже в 1,6 рази.

2.2. Обліково-інформаційне забезпечення податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти

В основу обліково-інформаційного забезпечення податкового менеджменту в ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» покладено інформаційний ресурс, сформований на основі ведення обліку господарських операцій, передусім, щодо формування об'єктів оподаткування і показників податкової звітності. Як платник податків, заклад зобов'язаний вести облік у встановленому нормами чинного законодавства України порядку, складати

податкову звітність, подавати її до контролюючих органів, а також сплачувати податки в повному обсязі та з дотриманням встановлених строків, забезпечувати зберігання документів щодо виконання податкових зобов'язань.

Обліково-інформаційне забезпечення податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» формується з урахуванням норм чинного законодавства України, а також внутрішніх регламентів. Організація ведення обліку розрахунків за податками спрямована, передусім, на оптимізацію податкового навантаження закладу й уникнення штрафних санкцій.

В умовах загальної інформатизації суспільства податковий менеджмент тісно пов'язаний з інформаційним забезпеченням обліково-контрольних процедур за здійсненням розрахунку та сплатою податкових платежів.

Про всі об'єкти оподаткування ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» повідомляє контролюючий орган за основним місцем обліку (Кропивницьку ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області) шляхом подання Повідомлення за формою № 20-ОПП (додатки Ж.1, Ж.2). При цьому відомості про об'єкти оподаткування заповнюються таким чином:

- при першому поданні зазначаються всі об'єкти оподаткування;

- при наступному поданні зазначають новий об'єкт оподаткування, або той об'єкт оподаткування, стосовно якого відбулися зміни.

У відомості про об'єкти оподаткування зазначають: код ознаки надання інформації; тип об'єкта оподаткування, його найменування та ідентифікатор; територію громади, де знаходиться об'єкт оподаткування (код КАТОТТГ, область, район та населений пункт); місцезнаходження об'єкта оподаткування, його стан, вид права на такий об'єкт; необхідність («+», або «-») взяття на облік за неосновним місцем обліку; реєстраційний номер об'єкта оподаткування (за наявності).

Наприклад, 05.09.2023 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» сформувало наступні відомості про об'єкт оподаткування (додаток Ж.1, табл. 2.7):

Таблиця 2.7

Відомості від 05.09.2023 р., відображені у повідомленні про об’єкти оподаткування ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

Показник	Відомості про об’єкти оподаткування ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»
Код ознаки надання інформації	1
Тип об’єкта оподаткування	713
Найменування об’єкта оподаткування	Дитячий садок
Ідентифікатор об’єкта оподаткування	71300001
Територія громади, де знаходиться об’єкт оподаткування:	
- код КАТОТТГ	UA35040210010145346
- область, район та населений пункт	Подільський р-н м. Кропивницький Кіровоградська обл. (Кропивницька тергромада)
Місцезнаходження об’єкта оподаткування	м. Кропивницький, вул. Чорновола В’ячеслава, буд. 1 А
Стан об’єкта оподаткування	2
Вид права на об’єкт оподаткування	1
Необхідність («+», або «-») взяття на облік за неосновним місцем обліку	-
Реєстраційний номер об’єкта оподаткування (за наявності)	-

З урахуванням вимог статті 44 ПКУ закладом ведеться облік доходів та витрат, а також інших показників, які пов’язані із визначенням об’єктів оподаткування й обсягів податкових зобов’язань. Підставою для цього є:

- первинні документи;

- регістри бухгалтерського обліку;

- фінансова звітність;

- інші документи та інформація щодо обчислення й сплати податків та зборів, передбачених законодавством.

Відповідно до частини ІІ статті 3 Закону України № 996, податкова звітність, як і фінансова та статистична звітність, базується на використанні грошового вимірника та основана на даних бухгалтерського обліку. Підставою для обліку господарських операцій є первинні документи, які дозволяється складати у паперовій або електронній формі.

Обов’язкові реквізити первинних документів відображено на рис. 2.18.

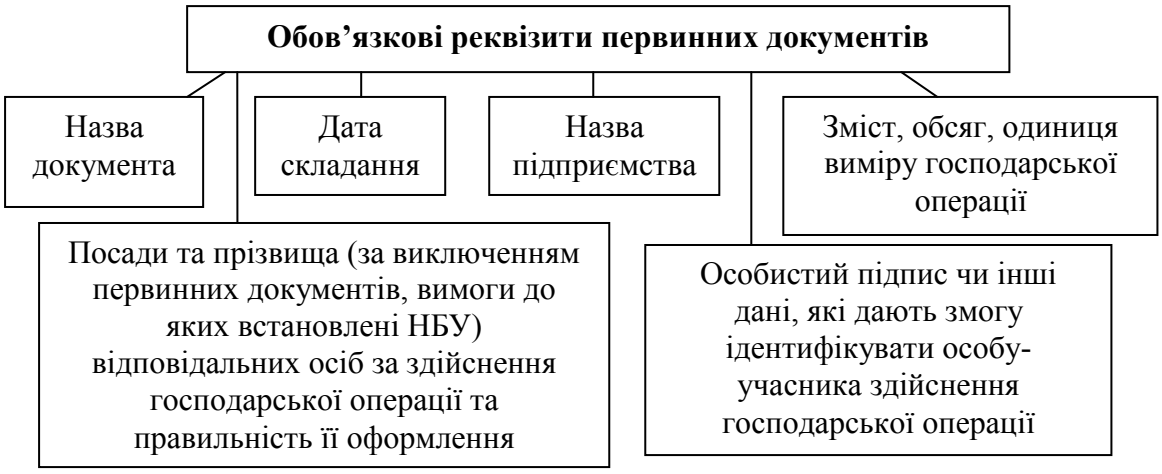


Рис. 2.18. Обов’язкові реквізити первинних документів

Крім зазначених реквізитів (з урахуванням типу господарської операції, а також технології обробки інформації) до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити - номер документа, печатка, підстава для здійснення документа і т. ін.

Первинні документи, які автоматично створюються в електронній формі з використанням програмного забезпечення, використовуються в обліку за наявності електронного підпису або печатки. При цьому враховується необхідність дотримання вимог законодавства щодо електронних документів та електронного документообігу. Господарські операції у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» відображаються в регістрах обліку в тому звітному періоді, у якому вони здійснюються.

Облік у сфері оподаткування у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» є впорядкованою системою збору інформації, її узагальнення, зберігання та передавання для розрахунку податкових платежів.

ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» складає первинні документи з належним їх оформленням, вмістом необхідних реквізитів, підписами уповноважених осіб. Такі документи свідчать про факт дійсного вчинення відповідних господарських операцій та є основою для формування узагальненої інформації, у тому числі й у сфері оподаткування.

Аналітичні регістри обліку в сфері оподаткування містять найменування, дату складання, вимірювач, зміст господарської операції, підпис відповідальної за складання регістру особи. Дані в регістрах групуються шляхом відображення об'єктів обліку в хронологічному порядку.

При формуванні податкових декларацій (розрахунків) у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» застосовують норми ПКУ, зокрема, главу 2, статті 46-51. Обов'язкові реквізити податкової декларації прописані в п. 48.3 ПКУ [79] (рис. 2. 19):

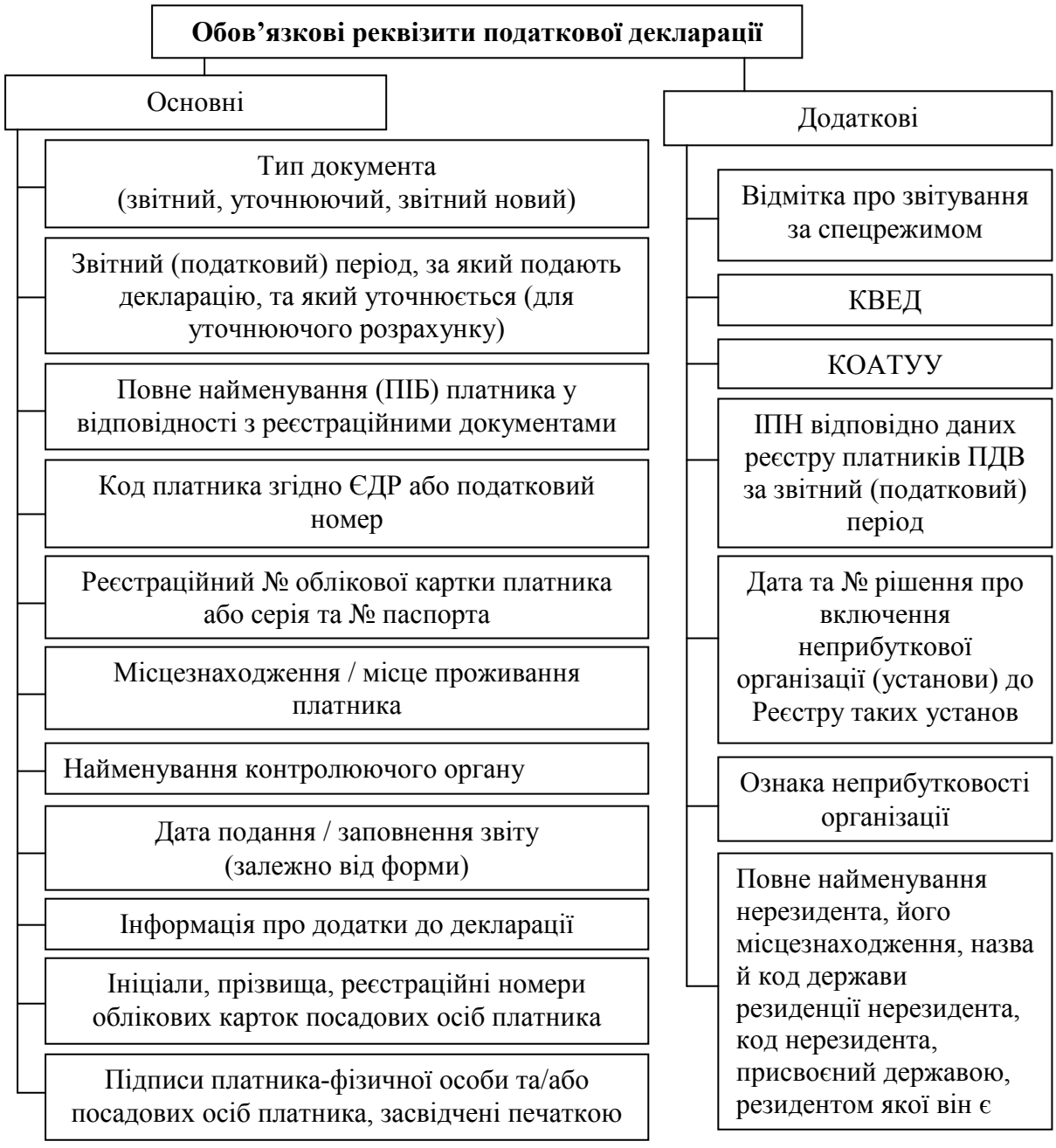


Рис. 2.19. Обов'язкові реквізити податкової декларації відповідно ПКУ

У 2021 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» було платником єдиного податку третьої групи (додаток Ж.3), а отже вело спрощений облік доходів і витрат для обрахунку об'єкта оподаткування. У податковій декларації платника єдиного податку третьої групи відображалася наступна інформація (додаток Ж.3, табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Інформація, відображена у податковій декларації ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» як платника єдиного податку третьої групи, 2021 р.

Показник	Сума, грн.
1. Загальна сума доходу, що підлягала оподаткуванню за 2021 р.	525450,49
2. Сума єдиного податку (ставка 5 %) за 2021 р.	26272,52

З 2022 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» є платником податку на прибуток (додаток Ж.4, табл. 2.9), а отже використовує дані бухгалтерського обліку й фінансової звітності стосовно доходів, витрат, фінансового результату до оподаткування. Фінансову звітність заклад формує з використанням НП(С)БО 25 (додаток Е).

Таблиця 2.9

Інформація, відображена у податковій декларації ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» як платника податку на прибуток підприємства, 2022 р.

Показник	Сума, грн.
1. Дохід за вирахуванням непрямих податків, визначений за правилами бухгалтерського обліку	393862
2. Фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО	6352
3. Об'єкт оподаткування	6352
4. Податок на прибуток (базова ставка - 18 %)	1143
5. Податок на прибуток, нарахований за результатами податкового періоду	1143

Крім того, ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» формує податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб - платників податків, та сум нарахованого єдиного внеску.

Однією з особливостей діяльності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» є те, що відповідно зі статтею 197 ПКУ від оподаткування ПДВ звільняються операції з постачання послуг зі здобуття дошкільної освіти закладами, які мають ліцензію на постачання таких послуг. Зокрема, звільняються від оподаткування гуртки з іноземних мов, а також операції з утримання, виховання, навчання дітей в закладах дошкільної освіти в межах як установленого навчальними планами та програмами обсягу, так і понад встановлений обсяг.

Враховуючи особливості діяльності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», основними етапами управління діяльністю закладу та прийняття рішень, у тому числі й у сфері оподаткування, є:

1. Формулювання проблемних питань у діяльності закладу та, зокрема, у сфері оподаткування. На цьому етапі відбувається ознайомлення з проблемами, які потрібно вирішити, проводиться систематизація внутрішніх і зовнішніх факторів, які здійснюють вплив на ситуацію (вивчається вплив факторів на наповнюваність груп і т. ін.);

2. Попередній пошук варіантів дій, які дозволять вирішити проблему. При цьому вивчаються та порівнюються очікування за альтернативними варіантами дій;

3. Збір інформації. При прийняті перспективних рішень директор закладу детально ознайомлюється з інформацією щодо кон'юнктури ринку, можливих змін в економічному середовищі, разом з бухгалтером проводить аналіз даних та оцінює результати, досліджує фактори зовнішнього середовища (наявність конкурентів та їхні дії, рівень інфляції і т. ін.). Перспективні рішення мають значний вплив на розробку та ухвалення короткострокових рішень;

4. Вибір найбільш оптимального варіанта дій в конкретних умовах. Альтернативні варіанти оцінюють, перш за все, з точки зору їх впливу на обсяги грошових надходжень та з урахуванням злагодженості дій учасників освітнього процесу;

5. Регулювання дій та контроль за процесом прийняття рішення. На цьому етапі здійснюють коригування підходів у фінансово-господарській діяльності та розробляють заходи, спрямовані на забезпечення досягнення поставлених цілей.

Кожне рішення в системі управління приватним закладом дошкільної освіти має конкретний результат. Тому виникає необхідність пошуку моделей, методів, засобів, інструментів прийняття рішень, відповідних конкретним обставинам та спрямованих на досягнення результату.

2.3. Особливості організації податкового менеджменту в ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» є приватним закладом дошкільної освіти, і тому при здійсненні податкового менеджменту враховуються, перш за все, особливості фінансово-господарської діяльності таких закладів.

«Сучасну систему дошкільної освіти України формують заклади дошкільної освіти (незалежно від типів, форм власності, підпорядкування), наукові та методичні установи, органи управління освітою, а також освіта та виховання в сім'ї» [48].

Для відкриття дошкільного закладу приватної форми спочатку потрібно було зареєструвати юридичну особу, або ж фізичну особу-підприємця. З урахуванням норм чинного законодавства України, закладом у сфері дошкільної освіти може бути ПП, ТОВ, структурний підрозділ таких підприємств, або ж фізична особа-підприємець.

Також при виборі форми закладу слід звернути увагу на установчі документи. Зокрема, ТОВ та ПП діють на підставі статуту, а структурний підрозділ юридичної особи (як і фізична особа-підприємець) - на підставі положення.

З урахуванням норм законодавства й потреб громадян можуть створюватися такі типи закладів дошкільної освіти (рис. 2.20) [48; 88]:

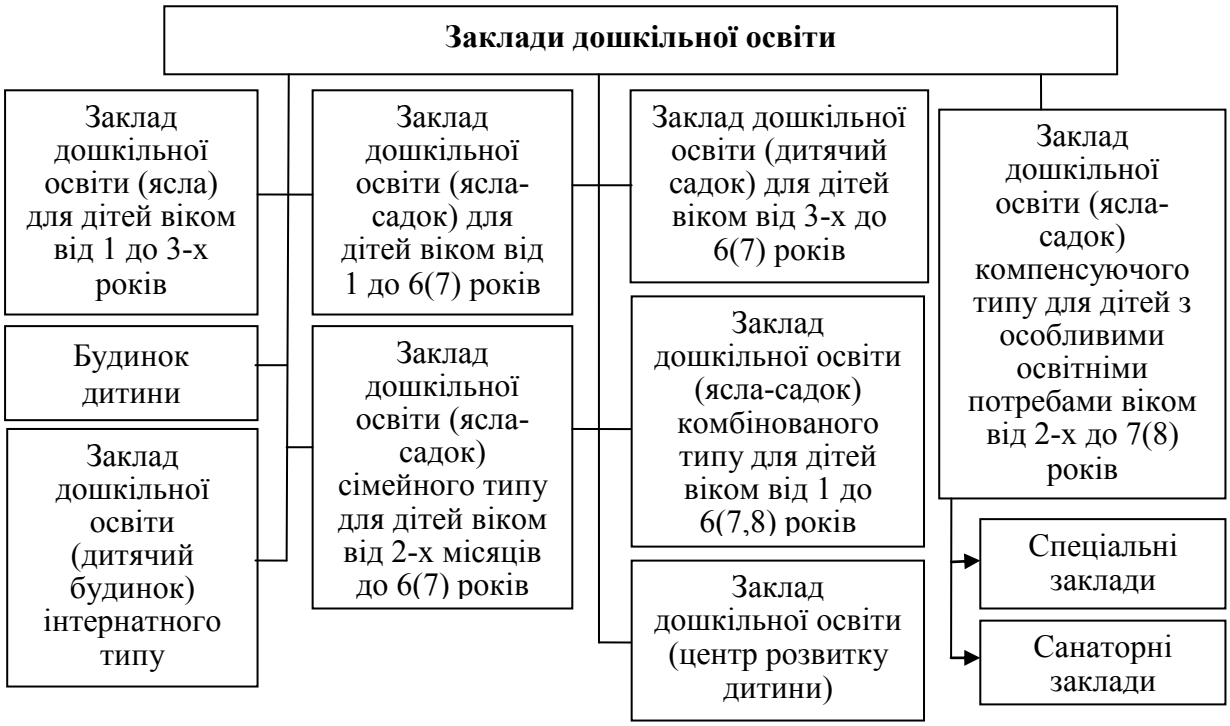


Рис. 2.20. Типи закладів дошкільної освіти в Україні

Так, ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» діє на підставі модульного статуту, а його структурний підрозділ «ЗАКЛАД ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ «САД АМБРЕЛЛА» Товариства з обмеженою відповідальністю «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»» (ЗДО «САД АМБРЕЛЛА») - на підставі положення (додатки А-В). Такий формат є зручним, оскільки у положення про структурний підрозділ чітко прописані дані стосовно режиму роботи ЗДО, наповнюваність груп, організацію надання послуг, принципи управління закладом, особливості фінансування тощо.

Відкриття структурного підрозділу сприяє тому, що у випадку організаційних змін потрібно буде вносити інформацію про ці зміни не в статут, а в положення, що дасть можливість заощадити кошти та час.

Важливим етапом є вибір виду економічної діяльності. Так, основним видом діяльності як ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», так і ЗДО «САД АМБРЕЛЛА» є КВЕД 85.10 - дошкільна освіта (додатки А, Б). Також ці

суб'єкти господарювання можуть обирати інші види діяльності у сфері освіти чи в іншій сфері, попередньо зазначивши такі види діяльності в установчих документах.

Відповідно до законодавства, освітня діяльність, у тому числі й за рівнем дошкільної освіти, підлягає ліцензуванню. Ліцензія на освітню діяльність - це дозвільний документ для суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність з надання освітніх послуг. Сам порядок видачі ліцензії регламентовано Ліцензійними умовами провадження освітньої діяльності.

Щоб отримати ліцензію на надання освітніх послуг з дошкільної освіти потрібно або придбати, або орендувати місце провадження такої діяльності. При цьому потрібно враховувати, що будівля повинна відповідати державним будівельним нормам України, пожежним, санітарним нормам для дошкільних закладів. Штат приватного закладу дошкільної освіти має бути сформований з педагогічних працівників, а його керівник повинен бути громадянином України, мати вищу освіту та вільно володіти українською мовою.

Для отримання ліцензії потрібно підготувати такі документи: статут чи положення; підтверджувальні документи щодо рівня освіти керівника; письмове зобов'язання про дотримання ліцензійних умов; медичні довідки, копію паспорта та ідентифікаційного коду (для фізичної особи-підприємця).

Важливим етапом податкового менеджменту є вибір системи оподаткування - загальної, або спрощеної. Так, при виборі єдиного податку юридична особа може перебувати лише на третій групі, тоді як фізична особа може обирати між другою та третьою групами єдиного податку.

При виборі єдиного податку потрібно звернути увагу на обмеження, встановлені статтею 291 глави 1 розділу XIV ПКУ: для юридичної особи, яка є платником єдиного податку третьої групи, обсяг річного доходу не повинен перевищувати 1167 розмірів мінімальної зарплати, яка встановлена на 01.01 податкового (звітного) року. Платниками єдиного податку, зокрема, не можуть бути суб'єкти господарювання, у яких на день подачі заяви про

реєстрацію платником цього податку є податковий борг (окрім безнадійного боргу, який виник в результаті форс-мажорних обставин) (п. 291.5.8 ПКУ). Також платники єдиного податку повинні перейти на загальну систему оподаткування, зокрема, за наявності податкового боргу в розмірі більше ста вісімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходу громадян на перше число місяця упродовж двох послідовних кварталів в останній день другого з послідовних кварталів (п. 298.2.3, п. 59.1 ПКУ).

При дотриманні всіх встановлених в ПКУ обмежень суб'єкт господарювання має право переходу на загальну систему оподаткування за власним бажанням. Як вже зазначалося, у 2021 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» було платником єдиного податку третьої групи за ставкою 5% доходу (тобто із включенням ПДВ до складу ЄП) (додаток Ж.3), а з 2022 р. є платником податку на прибуток (додаток Ж.4).

Загалом цикл податкового менеджменту ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» можна представити наступним чином (рис. 2.21):

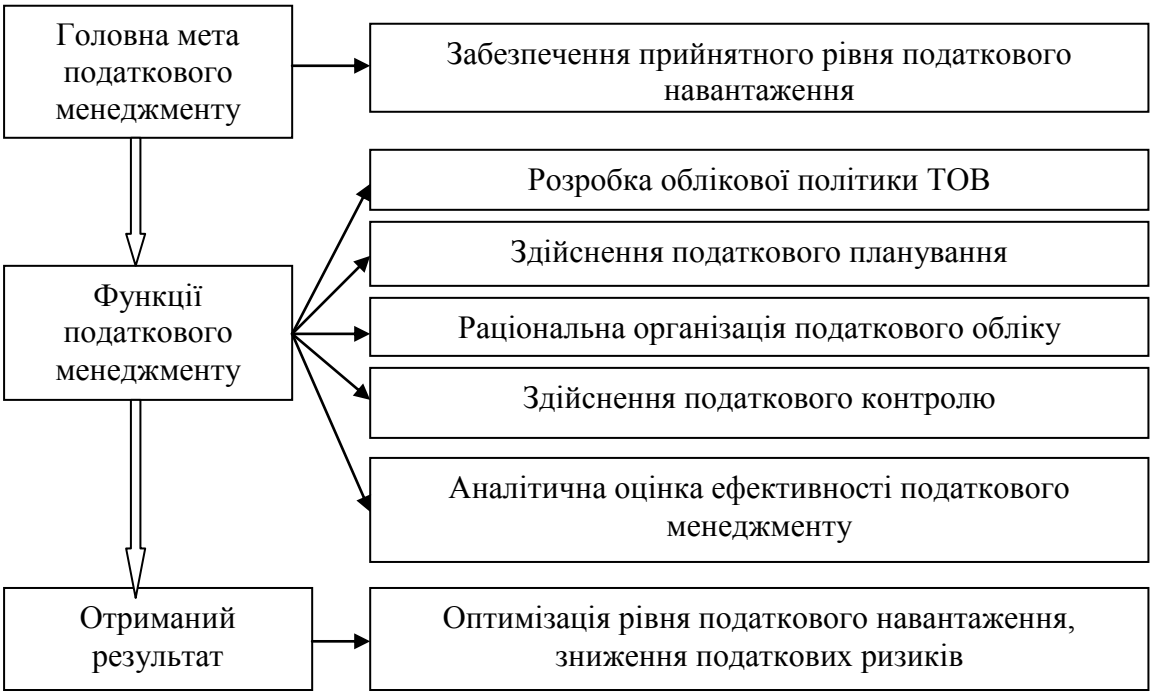


Рис. 2.21. Цикл податкового менеджменту ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

Важливим критерієм оцінки ефективності системи податкового менеджменту в ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» є мінімізація обсягу податкових зобов'язань на основі законного використання протиріч, наявних у Податковому кодексі України.

Облікова та звітна інформація щодо діяльності закладу належним чином розкривається у фінансовій, податковій та статистичній звітності. З використанням такої інформації здійснюють розрахунок показників податкового навантаження. При цьому основою організації податкового менеджменту виступає максимізація доходу за рахунок законної мінімізації податкових платежів.

При організації податкового менеджменту в ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» на основі статуту та з урахуванням норм податкового законодавства визначено спектр податків, які заклад має сплачувати до бюджету та позабюджетних фондів.

Важливим етапом податкового менеджменту є складання податкової таблиці, яка характеризує «податкове поле» закладу. У ній накопичується інформація за кожним податком з використанням таких показників: джерело платежу; база оподаткування; податкові ставки; бухгалтерські проведення; терміни сплати; пільги чи особливі умови; реквізити для перерахування. При цьому головний бухгалтер ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» аналізує можливості щодо використання пільг за кожним податком, вносить пропозиції стосовно формування системи договірних відносин з контрагентами, узагальнює типові господарські операції. У такий спосіб передбачаються можливі варіанти обліку господарських операцій (у т.ч. податкових та договірних), обираються кращі з них та формуються рекомендовані блоки бухгалтерських проведень для ведення обліку.

Після цього оцінюються можливості максимізації прибутку з урахуванням ймовірності виникнення податкових ризиків, здійснюється оптимізація розміщення активів та обираються альтернативні підходи у формуванні облікової політики.

Застосовуючи розглянуту послідовність дій, головний бухгалтер обирає найбільш прийнятні для закладу способи застосування елементів облікової політики та здійснення процесу оподаткування.

Встановлені елементи організації обліку поєднуються з контролем за правильністю розрахунку податкових зобов'язань та здійсненням мінімізації податкових платежів у межах діючого законодавства.

Важливим завданням для ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» є також організація правильного та своєчасного використання інструментів податкового планування як складової податкового менеджменту. В рамках такої системи розробляються схеми раціональної організації господарської діяльності загалом.

Такий підхід при розробці системи податкового менеджменту дозволяє закладу організовувати її найбільш ефективно.

2.4. Узагальнення інформації про податки (збори, платежі) та оцінка рівня податкового навантаження ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

З 2022 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» перебуває на загальній системі оподаткування, а отже є платником податку на прибуток підприємств.

Об'єктом оподаткування цим податком є прибуток, обчислений на основі коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності з урахуванням вимог НП(С)БО, на різниці, визначені відповідними положеннями ПКУ. База оподаткування - грошове вираження об'єкта оподаткування, ставка податку - 18%.

У відповідності з ПКУ (пп. 137.5), для платників податку з річним доходом (за мінусом непрямих податків) не більше 40 млн. грн., визначеним за показниками, відображеними у Звіті про фінансові результати, встановлюється річний податковий (звітний) період. Декларація подається

упродовж 60 календарних днів після останнього календарного дня звітного року.

Так, ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» подало декларацію з податку на прибуток підприємства за 2022 рік 06.02.2023 року (додаток Ж.4). Інформація про податок на прибуток, відображена у податковій та фінансовій звітності, є взаємоузгодженою (додатки Е, Ж.4). Результати узагальнення інформації про податок на прибуток у податковій та фінансовій звітності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» представлені в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Відображення інформації про податок на прибуток за 2022 р. у податковій та фінансовій звітності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР»

Звіт про фінансові результати (форма № 2-м)			Податкова декларація з податку на прибуток підприємства				
Доходи, тис. грн.	Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	Податок на прибуток, тис. грн.	Дохід за вирахуванням непрямих податків, визначений за правилами бухгалтерського обліку, грн.	Фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО, грн.	Об'єкт оподаткування, грн.	Податок на прибуток (базова ставка - 18 %), грн.	Податок на прибуток, нарахований за результатами податкового періоду, грн.
393,9	6,3	1,1	393862	6352	6352	1143	1143

Існують особливості при формуванні доходу закладу. Так, ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» надає послуги із здобуття дошкільної освіти на платній основі. За надання таких послуг заклад отримує щомісячну компенсацію з міського бюджету (у відповідності з рішеннями Управління освіти), за рахунок якої для батьків зменшується оплата за освітні послуги шляхом здійснення перерахувань відповідної суми на рахунок батьків.

Такі господарські операції відображаються у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» при формуванні фінансового результату до оподаткування й об'єкта оподаткування податком на прибуток у відповідності до правил бухгалтерського обліку. Різниць для коригування фінансового результату до

оподаткування при отриманні закладом сум компенсації вартості надання освітніх послуг з міського бюджету й перерахування коштів представникам здобувачів дошкільної освіти при цьому не передбачено.

Водночас необхідно зазначити, що у 2021 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» було не на загальній системі оподаткування, а на спрощеній. Заклад був платником єдиного податку (ЄП) третьої групи (додаток Ж.3).

У відповідності з пп. 297.1 ПКУ, платники ЄП звільняються від обов'язку нарахування й сплати та подання звітності з: податку на прибуток (за виключенням випадків, передбачених статтею 133 ПКУ); ПДФО в частині доходів, отриманих у результаті господарської діяльності; ПДВ з операцій із постачання товарів (робіт, послуг), місце постачання яких знаходиться на митній території України, крім ПДВ, що обрали ставку ЄП у розмірі 3 % доходу; податку на майно у частині земельного податку за ділянки (з урахуванням особливостей, вказаних у п.4 пп. 297.1 ПКУ); рентної плати за спеціальне використання води платниками ЄП четвертої групи [79].

Для платників ЄП третьої групи пп. 293.3 ПКУ встановлені такі відсоткові ставки: 3 % доходу - у разі сплати ПДВ, або 5 % доходу - якщо ПДВ включається до складу ЄП. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» оподатковувало свої доходи єдиним податком за ставкою 5 % (додаток Ж.3).

Обсяги оподаткованого доходу та ЄП по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за 2021 р. (додаток Ж.3) представлені на рис. 2.22.

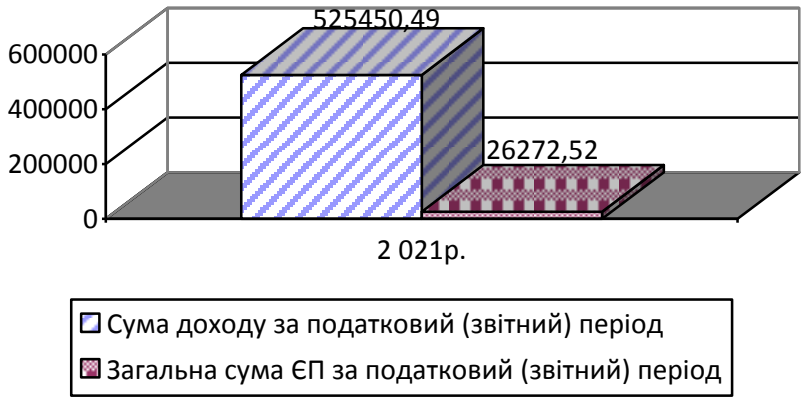


Рис. 2.22. Обсяги оподаткованого доходу та ЄП по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за 2021 р., грн.

ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», як суб'єкт господарювання, що віднесений до категорії закладів освіти, у відповідності з пп. 197.1.2 ПКУ звільняється від оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) в частині операцій з утримання, виховання і навчання дітей як у межах установленого навчальними планами та програмами обсягу, так і понад вказаний обсяг.

За операцією з постачання освітніх послуг складається та реєструється в ЄРПН податкова накладна особою-постачальником послуг на особу, для якої такі послуги постачаються (зокрема і у випадку, коли обов'язок по сплаті вартості послуг покладається на іншу особу). При формуванні податкової накладної на звільнені від оподаткування ПДВ операції не визначаються податкові зобов'язання з ПДВ, а в графі 9 податкової накладної вказується код пільги.

На підставі наданих ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» документів (договорів, підтвердження повного обсягу оплати за послугу від батьків) Управління освіти приймає рішення щодо нарахування компенсації за фактично надані освітні послуги та здійснює її виплату закладу. Враховуючи, що в цьому випадку надаються послуги фізичним особам - неплатникам податку, в податковій накладній у графі «отримувач (покупець)» зазначають «неплатник».

Надаючи освітні послуги, ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» спочатку отримує оплату від батьків, потім - компенсацію від Управління освіти. Тому податкова накладна формується на дату першої події - на дату складання акту щодо надання закладом освітніх послуг, або на дату отримання від батьків суми коштів. На дату отримання компенсації та перерахування її батькам не здійснюється донарахування податкових зобов'язань та не складаються розрахунки коригування.

Як податковий агент, ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» зобов'язане нараховувати, утримувати й сплачувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та військовий збір (ВЗ).

Об’єктом оподаткування ПДФО для резидента, у відповідності з пп. 163.1 ПКУ, є: загальний оподатковуваний дохід за місяць (рік); доходи з джерел походження в Україні, що оподатковуються остаточно під час їхнього нарахування (надання, виплати); іноземні доходи, отримані з джерел, що знаходяться за межами України. [79]

Базою оподаткування ПДФО є загальний оподатковуваний дохід з урахуванням особливостей, визначених ПКУ.

«Загальний оподатковуваний дохід - будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду». [79]

ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» включає до загального оподатковуваного доходу:

- доходи у вигляді нарахованої (виплаченої) заробітної плати;

- суми винагород, інших виплат, що нараховані (виплачені) платнику згідно з умовами ЦПД;

- дохід від надання майна в оренду, суборенду, лізинг;

- дохід, який отримав платник податку як додаткове благо;

- інші доходи, перелік яких регламентовано статтею 164 ПКУ.

При визначенні бази оподаткування ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» враховує всі доходи, отримані в грошовій та не грошовій формах (за виключенням випадків, що передбачені статтею 165 ПКУ.

«Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, - обов’язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності». [79, пп. 164.6]

Сума нарахованої ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» компенсації на користь батьків чи інших законних представників дитини включається до

загального оподатковуваного доходу платника за період як додаткове благо, оподатковується ПДФО та ВЗ на загальних підставах. Якщо така компенсація виплачується закладом платнику податків (батькам), то сума цієї компенсації включається до загального оподатковуваного доходу платника як інший дохід. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», як юридична особа, що здійснює нарахування такого доходу, виконує всі функції податкового агента відповідно до ПКУ.

До розрахунку загального оподатковуваного доходу в ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» не включають доходи, перелік яких встановлено статтею 165 ПКУ.

У відповідності з нормами ПКУ (пп. 169.4.1), в платника податку є право на податкову соціальну пільгу (ПСП) - зменшення обсягу загального оподатковуваного доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді зарплати за місяць, якщо розмір такого доходу не перевищує суму місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи (ПМП) на 01.01 звітного року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн. [79]

Законом України № 1928-IX з 01.01.2022 р. було затверджено розмір прожиткового мінімуму по працездатній особі з 01.01.2022 р. - 2481,00 грн. Граничний розмір доходу, щодо якого застосовувалася ПСП у 2022 р., становив 3470 грн. (2481,00 х 1,4 = 3473,4. Значення округлюють до найближчих 10 грн.).

У відповідності з пп. 169.1.1 ПКУ, ПСП становить 50 % від ПМП, встановленого законодавством на 01.01 звітного податкового року (2481,00 грн.), для всіх платників податку. Отже, у 2022 р. діяли такі розміри ПСП:

- пільга у розмірі 100 % - 1240,50 грн.: ($\frac{2481,00}{100\%} \times 50\% = 1240,50$);

- пільга у розмірі 150 % - 1860,75 грн.: ($\frac{1240,50}{100\%} \times 150\% = 1860,75$);

- пільга у розмірі 200 % - 2481,00 грн.: ($\frac{1240,50}{100\%} \times 200\% = 2481,00$).

Граничний розмір доходу, при якому один з батьків має право на отримання ПСП у передбаченому в ПКУ розмірі, визначають як добуток місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи (ПМП) на 01.01 звітного року, помноженого на 1,4 й округленого до найближчих 10 грн. (у 2022 р. - 3470 грн.) та відповідної кількості дітей.

Законом України № 1082-IX з 01.01.2021 р. було затверджено розмір прожиткового мінімуму по працездатній особі з 01.01.2021 р. - 2270,00 грн. Законом України № 2710-IX з 01.01.2023 р. установлено розмір прожиткового мінімуму по працездатній особі з 01.01.2023 р. - 2684,00 грн.

Розміри ПСП та граничні розміри доходу для її застосування у 2021-2023 рр. узагальнено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Розміри ПСП та граничні розміри доходу для її застосування у 2021-2023 рр.

Розмір ПСП з ПДФО, % до загального розміру ПСП	2021 р.		2022 р.		2023 р.	
	ПСП з ПДФО, грн.	Граничний розмір доходу для застосування ПСП, грн.	ПСП з ПДФО, грн.	Граничний розмір доходу для застосування ПСП, грн.	ПСП з ПДФО, грн.	Граничний розмір доходу для застосування ПСП, грн.
100 %	1135,00	Для одного з батьків: 3180 х кількість дітей	1240,50	Для одного з батьків: 3470 х кількість дітей	1342,00	Для одного з батьків: 3760 х кількість дітей
150 %	1702,50	3180 х кількість дітей	1860,75	3470 х кількість дітей	2013,00	3760 х кількість дітей
150 %	1702,50	3180	1860,75	3470	2013,00	3760
200 %	2270,00	3180	2481,00	3470	2684,00	3760

Законом України № 1082-IX з 01.01.2021 р. було затверджено мінімальну заробітну плату у розмірі 6000,00 грн. за місяць, а з 01.12.2022 р. - 6500,00 грн. Законом України № 1928-IX з 01.01.2022 р. установлено мінімальну заробітну плату у розмірі 6500,00 грн. за місяць, а з 01.10.2022 р. -

6700,00 грн. Законом України № 2710-IX з 01.01.2023 р. було затверджено мінімальну заробітну плату у розмірі 6700,00 грн. за місяць.

У ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» рівні місячної заробітної плати невисокі. Зокрема, у 2023 р. найвищим є рівень заробітної плати директора - 7000,00 грн. Також є окремі категорії осіб, які з січня та лютого 2023 р. отримували заробітну плату меншу від мінімального рівня та ПМП, оскільки працювали не на повну ставку. Так, згідно штатного розпису на 02.01.2023 р., оклад в сумі 1725,00 грн. отримував менеджер, 2512,5 грн. - кожен з двох адміністраторів, 3380,00 грн. - асистент вихователя, 3440 грн. - кожен з двох логопедів, по 3450 грн. - вчитель та психолог. Згідно штатного розпису на 21.02.2023 р., оклад в сумі 1675,00 грн. отримував один з адміністраторів, 1700,00 грн. - вихователь, 1725,00 грн. - менеджер, 3350,00 грн. - другий адміністратор, 3400,00 грн. - 1 психолог, по 3440,00 грн. - кожен з двох логопедів, 3450,00 грн. - другий психолог та кожен з двох вихователів.

Згідно штатного розпису на 02.01.2023 р. зарплату, меншу від мінімального рівня, отримував кожен вихователь - по 5145,00 грн., проте право на ПСП вони не мали, тому що рівень їхньої місячної зарплати перевищував граничний рівень доходу для застосування ПСП у 2023 р. - 3760 грн. Згідно штатного розпису на 21.02.2023 р., місячну зарплату, більшу від мінімального рівня, отримували директори (по 7000,00 грн.).

З урахуванням встановлених в ПКУ умов, право на ПСП мають:

- особи, які працюють в умовах неповного робочого часу та місячний рівень зарплати яких не перевищує граничний дохід для застосування ПСП (у 2023 р. - 3760 грн.). Так, наприклад, за встановлених в ПКУ умов, можна застосовувати ПСП, коли працівник оформлений на 0,5 та менше ставки. Тоді гарантований розмір мінімальної зарплати становитиме 3350 грн. (6700,00 х 0,5), що менше від суми граничного розміру доходу для застосування ПСП;

- коли працівник не відпрацював більше половини встановленого робочого часу протягом місяця в зв’язку з відпусткою по догляду за дитиною

до 3-х років, відпусткою без збереження зарплати, або коли його робочий час значно скоротили із-за призупинення діяльності. При цьому висока вірогідність того, що місячна зарплата працівника не перевищить суму граничного розміру доходу для застосування ПСП;

- коли працівник має двоє та більше дітей, а його зарплата за місяць не перевищує збільшеного в кратному розмірі граничного доходу для застосування ПСП.

Основна ставка ПДФО становить 18 %. При цьому ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», як податковий агент, що нараховує й виплачує дохід на користь платника, утримує ПДФО з суми такого доходу. Податок перераховується (сплачується) до бюджету під час виплати доходу, що підлягає оподаткуванню ПДФО, єдиним платіжним документом.

Також потрібно враховувати, що під час надання в оренду об'єктів нерухомості, податковим агентом платника виступає орендар (пп. 170.1.2 ПКУ), а об'єкт оподаткування визначають з урахуванням розміру орендної плати, який зазначений у договорі оренди, проте не нижчий від мінімальної суми орендного платежу за місяць оренди (повний чи неповний). При цьому мінімальна сума орендного платежу розраховується з використанням методики, затвердженої КМУ. Якщо ж до початку звітного року не встановлено (не оприлюднено) мінімальну вартість квадратного метра площі нерухомості, то при визначенні об'єкта оподаткування виходять із розміру орендної плати, який зазначається в договорі оренди.

У відповідності з підрозділом 10 розділу XX ПКУ (п. 16^1) встановлено військовий збір (ВЗ), платниками якого є платники ПДФО, визначені пп. 162.1 ПКУ. Об'єкт оподаткування збором - доходи, визначені ст. 163 ПКУ, ставка збору - 1,5 % від об'єкта оподаткування. Як податковий агент, що нараховує оподатковуваний дохід на користь платника, ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» утримує ВЗ з сум такого доходу.

Також ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» формує податковий розрахунок за сумами доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб-

платників податків, сум утриманого податку та нарахованого єдиного внеску. Розрахунок подається до контролюючого органу за основним місцем обліку за кожен квартал упродовж сорока календарних днів після останнього календарного дня звітного кварталу. У випадку, коли останній день терміну подання розрахунку припадає на святковий чи вихідний день, останнім днем терміну є операційний (банківський) день після вихідного чи святкового дня. За календарний рік окремий розрахунок не подається.

У штатних працівників, які перебували у трудових відносинах з ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» повний місяць, мінімальною базою для нарахування ЄСВ є мінімальна заробітна плата. Якщо зарплата працівника була нижчою від мінімальної, то додатково проводять донарахування ЄСВ на різницю між фактичною і мінімальною заробітною платою працівника. При цьому винятком є працівники, які пропрацювали не повний місяць, особи з інвалідністю, зовнішні сумісники. Враховуючи, що у закладі не працюють особи з інвалідністю, на заробітну плату яких повинні нараховувати ЄСВ за ставкою 8,41 %, у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» застосовується базова ставка ЄСВ - 22 %.

У відповідності з пп. 282.1.4 ПКУ, дошкільні заклади, незалежно від форми власності та джерел фінансування, звільнені від сплати земельного податку. Однак при наданні в оренду будівель або споруд, їх частин, земельних ділянок освітній заклад, як орендодавець, повинен сплатити на загальних підставах податок за ці земельні ділянки, а також за ділянки під такими будівлями чи їх частинами у відповідності з пп. 284.3.1. Тобто, в такому випадку в певній пропорції втрачається право на пільгу з земельного податку.

Якщо ж орендодавцем є бюджетна установа, то надання нею в оренду (у тимчасове користування) будівель, споруд чи їх частин іншим дошкільним та загальноосвітнім закладам незалежно від їх форми власності та джерел фінансування, не позбавляє таких орендодавців права на пільгу (пп. 284.3.2 ПКУ).

Для зручності аналізу даних узагальнимо інформацію про податки (збори, платежі) по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за останні роки (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Узагальнена інформація про податки (збори, платежі) по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за 2021-2022 роки

Показник	2021 р.	2022 р.
1. Загальний обсяг сплати суб'єктом господарювання податків (зборів, платежів) з ЄСВ (без урахування податків, утриманих з працівників - ПДФО та ВЗ), тис. грн.	84,9	62,8
2. Дохід, тис. грн.:	525,5	393,9
2.1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	525,5	392,4
2.2. Інші операційні доходи	-	-
2.3. Інші доходи	-	1,5

У 2021 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» було платником ЄП за ставкою 5 % доходу, а отже звільнялося від обов'язку нарахування й сплати податку на прибуток, ПДФО в частині доходів, отриманих у результаті господарської діяльності, ПДВ з операцій із постачання товарів (робіт, послуг), місце постачання яких знаходиться на митній території України, податку на майно у частині земельного податку за ділянки (з урахуванням особливостей, вказаних у п.4 пп. 297.1 ПКУ).

У 2022 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» перейшло на загальну систему оподаткування, тобто стало платником податку на прибуток. Виходячи з особливостей діяльності, приватний заклад дошкільної освіти звільняється від оподаткування ПДВ у частині операцій з утримання, виховання, навчання дітей як у межах установленого навчальними планами та програмами обсягу, так і понад вказаний обсяг (пп. 197.1.2 ПКУ). Також заклад звільняється від сплати земельного податку (пп. 282.1.4 ПКУ).

Загальний обсяг податків (зборів, платежів), які враховуються при визначенні податкового навантаження на юридичну особу (без ЄСВ) у 2022 р. був менший порівняно з показником за 2021 р. При цьому обсяги сплати ЄСВ збільшилися під впливом підвищення соціальних стандартів та

проведених донарахувань за рахунок доведення оподатковуваних показників до розміру мінімальної зарплати. Збільшення обсягів нарахування і сплати ПДФО та ВЗ відбулося також за рахунок номінального підвищення соціальних стандартів.

Загальний обсяг податків (зборів, платежів), які сумарно враховуються при визначенні податкового навантаження на юридичну особу, відображено на рис. 2.23.

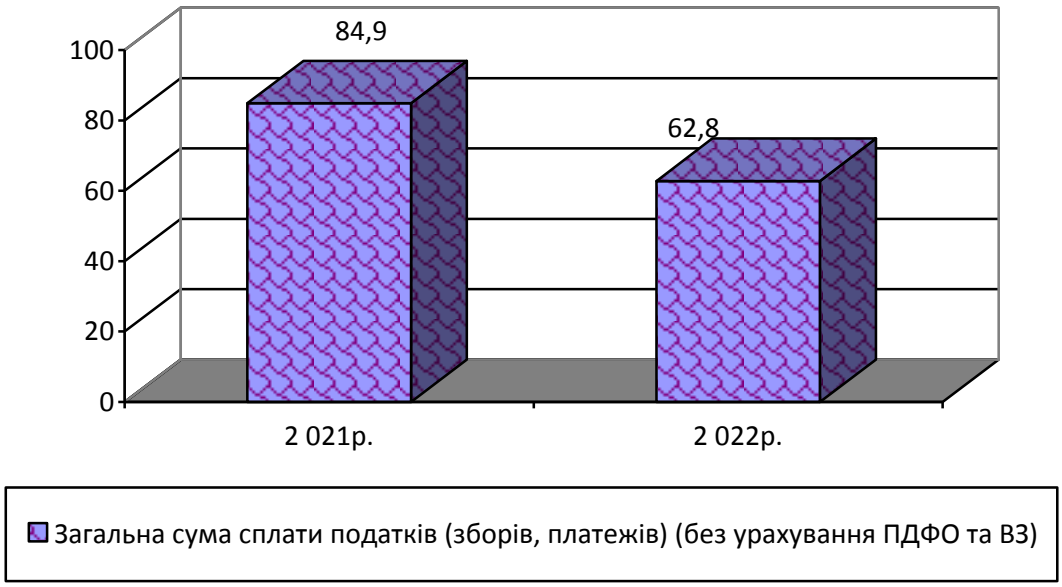


Рис. 2.23. Загальний обсяг сплати податків (зборів, платежів), які сумарно враховуються при визначенні податкового навантаження по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за 2021 та 2022 рр., тис. грн.

За рахунок різнобічного впливу чинників, зазначених вище, загальний розмір сплати ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» податків (зборів, платежів) (без урахування податків, утриманих з працівників) зменшився з 84,9 тис. грн. у 2021 р. до 62,8 тис. грн. у 2022 р. При цьому відбулося значне зменшення доходу закладу: з 525,5 до 392,4 тис. грн.

На основі співвідношення цих показників визначаємо навантаження податків (зборів, платежів) (без урахування ПДФО та ВЗ, утриманих з працівників) на доходи ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Навантаження податків (зборів, платежів) (без урахування податків, утриманих з працівників) на доходи ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» у 2021-2022 рр.

Показник	2021 р.	2022 р.
1. Загальний обсяг сплати суб'єктом господарювання податків (зборів, платежів) з ЄСВ (без урахування податків, утриманих з працівників - ПДФО та ВЗ), тис. грн.	84,9	62,8
2. Дохід, тис. грн.:	525,5	393,9
у т.ч. чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	525,5	392,4
3. Коефіцієнт навантаження податків (зборів, платежів) (без урахування податків, утриманих з працівників) на:		
- сукупні доходи суб'єкта господарювання	0,16	0,16
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	0,16	0,16

Динаміку рівня навантаження податків (зборів, платежів) (без урахування податків, утриманих з працівників) на сукупні доходи та на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» відображено на рис. 2.24.

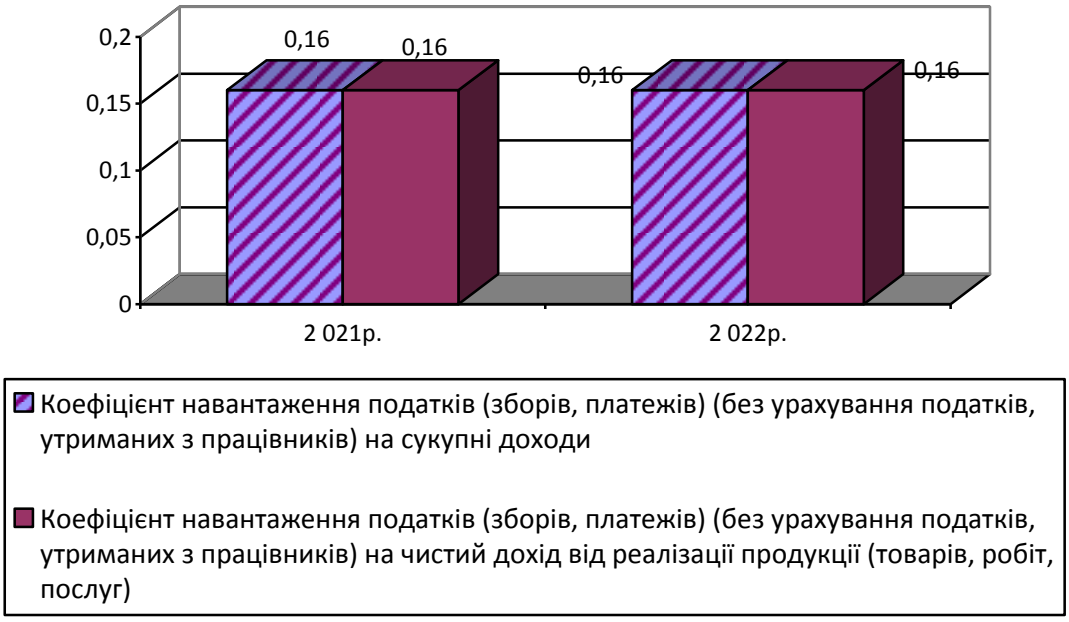


Рис. 2.24. Рівень навантаження податків (зборів, платежів) (без урахування податків, утриманих з працівників) на сукупні доходи та на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», 2021-2022 рр.

Коефіцієнти навантаження податків (зборів, платежів) (без урахування податків, утриманих з працівників) на сукупний дохід закладу та на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у межах кожного року мали одинакові значення. Сукупний дохід ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» у 2021 р. на 100% був отриманий за рахунок доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а в 2022 р. - на 99,62 %.

Висновки до розділу 2

ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» - приватний заклад дошкільної освіти, який діє на підставі модельного статуту та має відокремлений підрозділ - ЗДО «САД АМБРЕЛЛА», який діє на підставі положення про відокремлений підрозділ. Органами управління юридичної особи є загальні збори учасників та директор. Статутний фонд ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» становить 1000,00 тис. грн. Кінцеві бенефіціарні власники мають прямий вирішальний вплив (ПВВ) на діяльність компанії.

З 21.02.2023 р. штат ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» затверджено у кількості 15 штатних одиниць. Прийом дітей здійснює керівник закладу упродовж календарного року. Групи комплектуються за віковими ознаками, а їх наповнюваність не перевищує 10 осіб. Освітній процес організовано за освітньою програмою, розробленою у відповідності з Базовим компонентом дошкільної освіти.

У 2022 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» отримало чистий прибуток в сумі 5,2 тис. грн., дохід від усієї діяльності становив 393,9 тис. грн. На 31.12.2021 р. порівняно з показником на 31.12.2022 р. вартість майна зросла на 5,9 тис. грн.

В основу обліково-інформаційного забезпечення податкового менеджменту в ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» покладено інформаційний ресурс, сформований на основі ведення обліку господарських операцій,

передусім, щодо формування об’єктів оподаткування і показників податкової звітності. При організації податкового менеджменту визначено спектр податків, які заклад має сплачувати до бюджету та позабюджетних фондів.

У 2021 р. ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» було платником єдиного податку третьої групи за ставкою 5 %, а з 2022 р. є платником податку на прибуток. Як податковий агент, заклад нараховує, утримує й сплачує до бюджету податок на доходи фізичних осіб та військовий збір. Також заклад формує податковий розрахунок за сумами доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб-платників податків, сум утриманого податку та нарахованого єдиного внеску.

Однією з особливостей діяльності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» є те, що операції з постачання послуг з надання дошкільної освіти звільняються від оподаткування ПДВ. Також дошкільні заклади, незалежно від форми власності та джерел фінансування, звільнені від сплати земельного податку. Однак при наданні в оренду будівель або споруд, їх частин, земельних ділянок в певній пропорції втрачається право на пільгу з земельного податку.

Закладом оцінюються можливості максимізації прибутку з урахуванням ймовірності виникнення податкових ризиків, здійснюється оптимізація розміщення активів та обираються альтернативні підходи у формуванні облікової політики. Встановлені елементи організації обліку поєднуються з контролем за правильністю розрахунку податкових зобов’язань та здійсненням мінімізації податкових платежів у межах діючого законодавства.

Загальний обсяг сплати ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» податків (зборів, платежів) з ЄСВ (без урахування ПДФО та ВЗ, утриманих з працівників) зменшився з 84,9 тис. грн. у 2021 р. до 62,8 тис. грн. у 2022 р. При цьому відбулося зменшення доходу закладу з 525,5 до 392,4 тис. грн., а рівень навантаження податків (зборів, платежів) (без урахування податків, утриманих з працівників) на сукупні доходи та на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) залишився незмінним.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПРИВАТНИМ ЗАКЛАДОМ ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ

3.1. Рекомендації щодо удосконалення організації податкового менеджменту

Більшість рішень в сфері оподаткування ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» приймається директором з урахуванням особистих знань та інтуїції, а також положень чинного законодавства України. Потреба в удосконаленні організації податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти значною мірою зумовлюється тим, що у податкове законодавство часто вносяться зміни всупереч його початковим положенням, а підзаконні акти інколи спричинюють нерозуміння нововведень, що негативно впливає на формування практичних підходів у сфері оподаткування.

На прийняття рішень в сфері оподаткування конкретного суб'єкта господарювання, зокрема і приватного закладу дошкільної освіти, негативно впливають такі зовнішні чинники:

- корегування положень нормативно-правових актів на рівні держави здійснюється з урахуванням практики господарювання суб'єктів, а не у відповідності з їх економічною доцільністю. На макроекономічному рівні рішення в сфері оподаткування приймаються з урахуванням поточних потреб держави у фінансуванні дохідної частини бюджету;

- відсутність координації між окремими розділами ПКУ та неточність деяких його формулювань призводить до неоднозначного трактування порядку визнання податкових зобов'язань. Це часто спричинює судові спори та призводить до зловживань з боку платників податків;

- діяльність представників влади при формуванні законодавчої бази з питань оподаткування не позбавлена від лобіювання власних інтересів. При цьому інтереси суб'єктів господарювання, у тому числі й приватних закладів дошкільної освіти, враховуються не завжди, а недостатня узгодженість методик обрахування й сплати певних видів податків (зборів, платежів) ускладнює контроль за їх нарахуванням та сплатою;

- відсутність цілісної системи прогнозування й економічного планування, спрямованої на забезпечення соціальної, науково-технічної та фінансово-економічної політики держави. Низька якість прогнозування і планування в сфері оподаткування на макроекономічному рівні, відсутність належної організації процесу розробки та координації податкових планів та прогнозів на рівні держави та її територій - одна з причин вимушеного скорочення видатків, що негативно позначається на функціонуванні суб'єктів господарювання, у тому числі й у сфері дошкільної освіти;

- недосконаліть системи податкового регулювання через економічно необґрунтовану систему пільг, внаслідок чого за окремими видами податків та зборів сума надходжень не перекриває суму наданих пільг, відсутній комплекс податкових пільг стратегічної дії, спрямований на розвиток соціальних програм та компенсування фінансових втрат при модернізації техніко-технологічних процесів й зміцненні основ малого бізнесу.

Зазначені чинники істотно впливають на ефективність процесу управління оподаткуванням в Україні. В умовах сучасної трансформації економіки даний процес потребує вдосконалення.

При розробці рекомендацій з удосконалення організації податкового менеджменту, як на загальнодержавному рівні, так і на рівні суб'єкта господарювання потрібно враховувати загальні особливості формування механізму управління оподаткуванням.

Дубинецька П.П. встановила такі передумови та вихідні позиції, що забезпечують обґрунтування поняття механізму управління процесами і

явищами в економічній сфері, у тому числі й механізму управління оподаткуванням:

1. Механізм формується з елементів, що знаходяться у певних відносинах один з одним, а також з елементами системи іншого призначення й природи, на яку він впливає;

2. Важливі моменти у дослідженні механізму - оцінка складу його елементів та зв’язків між ними, оцінка характеру таких зв’язків та рівня їх взаємного сприяння;

3. Елементами механізму виступають окремі інструменти (важелі), групування яких здійснюється за формами, методами, іншими принципами;

4. У динаміці механізм розглядається як процес, представлений послідовністю етапів;

5. Дію механізму забезпечують: інформація, інституції, нормативно-правові акти, методологія і т. ін.;

6. Механізм діє у певному середовищі, яке впливає на ефективність його функціонування, що залежить від: адекватності його системі, вплив на яку він здійснює; специфіки середовища реалізації такого впливу; рівня розвитку його характеристик. [24]

Процес реформування механізму оподаткування повинен здійснюватися з урахуванням наступних умов:

- забезпечення єдності, послідовності та узгодженості у підходах щодо формування регуляторних актів та відстеження їх результативності;

- оприлюднення інформації щодо здійснення регуляторної діяльності та проектів регуляторних актів, викладення їх положень у доступний та однозначний для розуміння спосіб;

- залучення суб’єктів господарювання до процесу податкових реформ та їх громадських обговорень.

Дієвість податкового механізму забезпечується нормативно-правовими актами, належно сформованою інформаційною базою, економічними розрахунками та аналітикою, суспільною податковою культурою. Від

взаємодії цих елементів залежить значною мірою ефективність функціонування податкового механізму та якість прийнятих рішень в сфері оподаткування.

Першопричиною неефективності інституціонального середовища податкового менеджменту є невірне формування його основоположних засад - інституційних суб'єктів та інституцій.

Моделі інституційних суб'єктів та інституцій можуть бути створені на основі індивідуального їх конструювання з урахуванням соціально-економічних та ментальних особливостей суспільства, або запозичуються з інших суспільних систем з урахуванням наближеності тенденцій їх інституціонального розвитку.

В Україні інституції та інституційні суб'єкти податкового менеджменту сформовані на основі інституціонального імпорту, часто без урахування вітчизняних реалій, що і є основною перешкодою для нормального функціонування інституту податкового менеджменту.

Значним недоліком інституціонального середовища податкового менеджменту в Україні стало руйнування власних інституційних надбань в сфері оподаткування. Неможливо в один момент зламати існуючу інституціональну систему, а натомість, за рахунок інституціонального імпорту, збудувати нову.

На сучасному етапі розвитку в Україні існують, зокрема, такі інституціональні пастки, як тіньова економіка та ухилення від сплати податків, які є ключовими проблемами становлення системи податкового менеджменту.

Вагому частку тіньової економіки формує саме ухилення від сплати податків, зумовлене різними об'єктивними та суб'єктивними факторами. Так, багато суб'єктів господарювання прагнуть зменшити прибуток (частину доходу, яка залишається у їхньому розпорядженні як платника податків) для скорочення його податкового вилучення шляхом несплати податкових платежів. Таке прагнення є, з одного боку, каналом незаконного збагачення, а

з іншого, - відповіддю суспільства на недосконале та обтяжливе оподаткування.

Першочергового значення в сучасних умовах набуває удосконалення наявних інституцій та інституційних суб'єктів з урахуванням принципу компліментарності, при якому інституціональні зміни є взаємопов'язаними, а інституціональні елементи - взаємодоповнюючими. Виходячи з цього, податкові реформи потрібно запроваджувати одночасно з соціально-економічними та політичними реформами, що б дало синергетичний поштовх для ефективних інституціональних змін та прискореного соціально-економічного розвитку.

Важливим чинником раціональних інституційних змін у сфері податкового менеджменту є розбудова інституту державно-приватного партнерства. При цьому на рівні держави прийняття рішень у сфері оподаткування повинне супроводжуватися адекватними інституціональними змінами. На основі коригування напрямів розвитку податкових інституцій буде поступово модернізуватися система податкового менеджменту.

Отже, інституціональні пастки в сфері загальнодержавного податкового менеджменту характеризуються високим рівнем небезпеки й тяжкими соціально-економічними наслідками, у зв'язку з чим важливим завданням є їх подолання. При цьому вивчення неефективних інституцій в сфері податкового менеджменту сприяє обґрунтуванню рекомендацій науково-практичного характеру стосовно їх нейтралізації, які можуть бути використані у процесі розробки соціально-економічної політики держави.

На основі урахування наукових доробок фахівців та соціально-економічних реалій, узагальнимо ключові шляхи подолання інституціональних пасток, які є перешкодою для ефективного розвитку загальнодержавного податкового менеджменту:

- узгодження норм законодавства у податковій площині з нормами бюджетного, митного, адміністративного, кримінального законодавства;

- збалансування інтересів усіх учасників податкових відносин на основі широкого обговорення змін до податкового законодавства, формування інститутів державно-приватного партнерства в сфері оподаткування та дієвих механізмів податкового контролю;

- дотримання принципу стабільності податкового законодавства, його соціальної справедливості з подальшим посиленням прогресивності в оподаткуванні фізичних осіб, а також рівня відповідальності за ухилення суб'єктів господарювання від сплати податків;

- посилення значення позитивної податкової репутації та підвищення в суспільстві рівня податкової культури, розробка та наукове обґрунтування цілісної системи ефективних інституціональних змін у процесі загальнодержавного податкового менеджменту.

У практичній площині податковий менеджмент впроваджується через сукупність елементів, які є відносно самостійними компонентами в сфері оподаткування. Застосування комплексу податкових заходів основане на урахуванні протилежних пріоритетів фіскальних інтересів держави та суб'єктів господарювання, проте досягнути оптимальний результат можна лише за умов їх раціонального поєднання та забезпечення тісної взаємодії наступних складових:

- належне нормативно-правове та інформаційне забезпечення;

- ефективно організоване оптимізаційне регулювання, податкове планування та прогнозування;

- налагоджена система контролю, внутрішньої та зовнішньої координації;

- економічний аналіз та ризик-менеджмент рішень в сфері оподаткування.

В сучасних умовах ключовими завданнями у сфері податкового менеджменту на макроекономічному рівні повинні бути: обґрунтоване прогнозування податкових надходжень з урахуванням прогнозних розрахунків та динаміки змін доходів суб'єктів господарювання; розробка

різних концепцій в оподаткуванні, спрямованих на забезпечення розвитку як підприємництва, так і соціальних програм; обґрунтування політики протекціонізму в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Ефективність податкового менеджменту на макроекономічному рівні залежить значною мірою від урахування особливостей формування баз та об'єктів оподаткування. Змінюючи податкову політику та маніпулюючи податковим механізмом, держава створює можливості для стимулювання або стримування економічного розвитку.

Виходячи з позицій забезпечення ефективності в реалізації завдань податкового менеджменту, їх доцільно розподіляти за такими групами:

- реформування способів адміністрування податків та зборів;

- реформування системи адміністраторів.

Удосконалення системи податкового менеджменту на макроекономічному рівні повинне бути основаним на таких основних принципах:

- фіскальної достатності (при цьому формування дохідної частини бюджету за рахунок податкової складової повинне бути спрямованим на досягнення рівня, достатнього для здійснення функцій держави, а також на забезпечення обов'язковості в сплаті податків та справедливості розподілу податкового навантаження між суб'єктами господарювання);

- недопущення проявів дискримінації відносно окремих категорій платників податків, а також товарів українського чи іноземного походження.

Важливими завданнями на макроекономічному рівні є підвищення ефективності адміністрування податків, створення підзвітної суспільству високопрофесійної податкової служби, зацікавленої в чіткій реалізації податкової політики держави й урядових програм. Це сприятиме виконанню показників щодо наповнюваності бюджету, а отже й належному фінансуванню важливих державних та соціальних програм по завершенню воєнного стану, підвищенню якості життя громадян та ступеня їх довіри до органів влади.

Важливою складовою функціонування податкової системи з огляду на необхідність забезпечення фінансових потреб країни на засадах формування необтяжливих умов оподаткування суб'єктів господарювання, в тому числі за рахунок упорядкування системи планування податкових платежів, рівномірності розподілу податкового навантаження, використання сучасних аналітичних інструментів, які дозволяють визначити приховану базу оподаткування, запобігти ухиленню від оподаткування, забезпечити ефективність податкового адміністрування загалом є ефективний податковий контроль.

Основними напрямами удосконалення організації податкового контролю є:

- удосконалення системи обліку бюджетних надходжень та контрольної роботи, а також методології проведення податкового аудиту;

- удосконалення системи стягнення податків, роботи з платниками, взаємодії податкової служби з усіма органами виконавчої влади;

- розширення бази оподаткування, покращення системи внутрішнього контролю, прогнозування й планування податкових надходжень.

Труднощі в організації корпоративного податкового менеджменту пояснюються тим, що порядок адміністрування податків в Україні є автоматично перенесеним із зарубіжної практики без його належного опрацювання, що призводить до певних протиріч при веденні обліку в сфері оподаткування. При цьому зміни, які часто вносяться до ПКУ, ускладнюють процес організації податкового менеджменту суб'єктів господарювання.

Також на сьогодні в Україні існує парадокс ділової культури. Так, з одного боку, мета підприємницької діяльності - отримання прибутку, з іншого - суб'єкт господарювання витрачає безліч зусиль на зменшення прибутку для мінімізації податкових витрат.

Одним із факторів, що ускладнює організацію податкового менеджменту на рівні суб'єкта господарювання, є відсутність чітко розробленої системи забезпечення платника інформацією щодо змін в

податковому законодавстві та пояснень щодо певних аспектів здійснення розрахунку податків, відображення інформації в обліку та податковій звітності.

З урахуванням тенденцій розвитку корпоративного податкового менеджменту, складові системи податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти доцільно представити такими елементами (рис. 3.1):

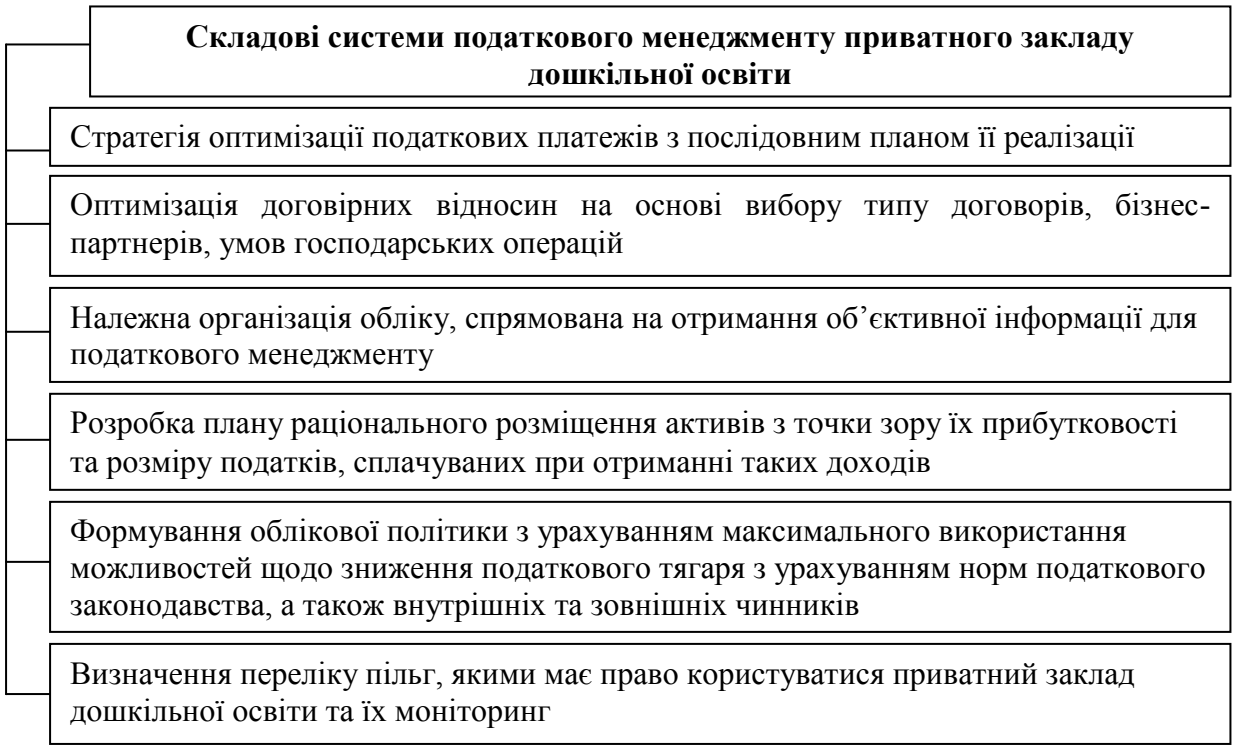


Рис. 3.1. Узагальнення складових системи податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти

Важливе значення повинне надаватися процесу формування інформаційного забезпечення розрахунків за податками на рівні конкретного суб'єкта господарювання, у тому числі й приватного закладу дошкільної освіти. При цьому рекомендуємо в інформаційному забезпеченні розрахунків за податками виокремлювати дві складові: обліково-контрольне та аналітичне забезпечення; звітне забезпечення.

Пропоновані складові компоненти інформаційного забезпечення розрахунків за податками представлені на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Складові інформаційного забезпечення розрахунків за податками

У межах формування обліково-контрольного й аналітичного, а також звітного забезпечення розрахунків суб'єкта господарювання за податками пропонуємо виокремлювати такі компоненти:

- методичну складову інформаційного забезпечення (з урахуванням організаційних підходів до його формування);

- інструменти та управлінські процедури;

- вимоги до інформаційного забезпечення (з виокремленням у його межах нормативно-правового регулювання розрахунків за податками та програмно-технічного забезпечення таких розрахунків).

Податковий менеджмент приватного закладу дошкільної освіти основується на загальних принципах управління (науковість, комплексність та системність, ефективність і т. ін.) та спеціальних принципах (законність, точність, безперервність, своєчасність, періодичність,конфіденційність).

Систему податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти доцільно формувати з урахуванням впливу податкових ризиків, сформованих у межах як внутрішнього, так і зовнішнього середовища.

Так, до складу зовнішніх податкових ризиків відносять:

- ризики, які пов’язані із змінами податкового законодавства, внаслідок чого може збільшитися рівень податкового навантаження за рахунок введення нових податків, збільшення податкових ставок, відміни податкових пільг;

- ризики, що пов’язані з посиленням податкового контролю, результатом чого є часті податкові перевірки, які можуть призвести до нарахування штрафів, пені та виявлення податкових недоїмок;

- ризики втрати репутації у зв’язку з можливим набуттям статусу недобросовісного платника податків, наслідком яких може бути відмова від співпраці, втрата потенційних та існуючих контрагентів;

- ризики кримінального переслідування із-за умисного ухилення від сплати податків, результатом чого може бути позбавлення права займатися певною діяльністю, накладання штрафів, позбавлення волі посадових осіб.

У межах внутрішнього середовища приватного закладу дошкільної освіти формуються такі види ризиків:

- можливість виникнення помилок у процесі ведення обліку й здійснення податкового планування;

- навмисні порушення нормативно-правових актів з ціллю скорочення обсягу податкових платежів.

Зовнішні та внутрішні ризики розподіляються на мінімальні, прийнятні та високі. Ними можна управляти шляхом використання заходів, які дозволяють прогнозувати настання ризикових подій та приймати відповідні рішення, спрямовані на зниження ступеня ризику.

У системі податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти доцільно виділяти два рівні: стратегічний та оперативний.

У межах стратегічного податкового менеджменту здійснюється постійний моніторинг нормативно-правових актів з питань оподаткування, визначаються шляхи оптимізації податкових платежів на основі вибору прийнятної податкової політики (обережної, виваженої чи ризикової), відслідковується динаміка податкового навантаження, досліджуються причини його зростання, здійснюється розробка плану стратегічних дій для недопущення зростання податкового навантаження.

Оперативний податковий менеджмент спрямований на мінімізацію податкових витрат та передбачає розробку оптимістичного, сталого й песимістичного варіантів податкового бюджету, визначення рівня податкового навантаження за кожним з цих варіантів та вибір прийнятного для закладу варіанта, розрахунок обсягу податкових платежів та забезпечення своєчасного подання податкової звітності, сплата податків у відповідності з платіжним календарем, збалансування вхідного та вихідного грошового потоку, контроль ефективності реалізації обраної податкової політики.

З урахуванням зазначеного вище, можна запропонувати приватним закладам дошкільної освіти застосовувати концептуальну модель податкового менеджменту, представлену на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Концептуальна модель податкового менеджменту

На основі урахування взаємодії між складовими концептуальної моделі формуються передумови для розробки способів реалізації важливих напрямів оперативного та стратегічного податкового менеджменту.

3.2. Напрями оптимізації податкового навантаження в системі управління приватним закладом дошкільної освіти

Податкове середовище, у якому перебувають нині заклади дошкільної освіти, характеризується невизначеністю умов у зв’язку з воєнним станом та частими змінами законодавства, що призводить до зменшення доходів,

збільшення податкового навантаження, погіршення стійкості до впливу чинників зовнішнього й внутрішнього середовища.

Покращення якості управління фінансовими ресурсами можливе завдяки підвищенню ефективності системи управління закладом загалом, розробці й впровадженню напрямів оптимізації податкового навантаження.

Вагому роль у створенні ефективної структури управління відіграє податковий аспект, як один з переліку найбільш відповідальних в системі менеджменту, оскільки своєчасність сплати податкових платежів є свідченням фінансової спроможності приватного закладу дошкільної освіти. Тому потрібно проводити аналіз впливу податкових платежів за їх видами на числові індикатори фінансово-господарської діяльності, передусім на формування обсягу доходів та прибутку.

Ключовим параметром у визначенні впливу податків на функціонування приватного закладу дошкільної освіти виступає дохід, а також прибуток, як важливе джерело фінансових ресурсів для подальшого розвитку основної діяльності.

Податок на прибуток вилучається з отриманого прибутку до оподаткування. ПДВ є важливим ціноутворюючим елементом, який водночас може обмежувати величину прибутку із-за неможливості значно підвищити ціну товару чи послуг в умовах конкуренції. Проте операції з постачання послуг із надання дошкільної освіти звільняються від оподаткування ПДВ. Також заклади дошкільної освіти, незалежно від форми власності й джерел фінансування, звільнені від сплати земельного податку (за виключенням операцій з надання в оренду будівель або споруд чи їх частин). Водночас, вагомий вплив на діяльність закладу дошкільної освіти здійснює ЄСВ, адже фактична собівартість послуг включає й суму ЄСВ, яка нараховується на заробітну плату персоналу.

Для діагностики податкової сфери доцільно проводити детальний аналіз даного сегменту. При цьому потрібно враховувати, що податкове навантаження може вимірюватися як в абсолютних, так і у відносних

величинах. Зокрема, абсолютними показниками є суми усіх податків (зборів, платежів), які сплачуються приватним закладом дошкільної освіти до бюджетів. У той же час, аналіз абсолютних сум сплати податків не дає змогу здійснити об'єктивну оцінку ступеня впливу податкових платежів на результати фінансово-господарської діяльності закладу. Тому при визначенні податкового тиску доцільно долучати відносні показники, за якими визначають загальне податкове навантаження та податкове навантаження за конкретним податком.

Пропонуємо приватним закладам дошкільної освіти визначати загальні показники податкового навантаження, запропоновані Швецем Ю. О. та Завальнюк А. О. [108, с. 120]:

1. Рівень податкомісткості наданих (реалізованих) послуг ($Прп$) :

$$Прп = \frac{Пзаг}{Р} \tag{3.1}$$

де $Пзаг$ - загальна сума податкових платежів;

$Р$ - виручка від реалізації послуг;

2. Рівень податкового навантаження доходів ($Пнд$):

$$Пнд = \frac{Пзаг}{Д} \tag{3.2}$$

де $Пзаг$ - загальна сума податкових платежів;

$Д$ - загальна сума доходу;

3. Рівень податкового навантаження витрат ($Пнв$):

$$Пнв = \frac{Пзаг}{В} \tag{3.3}$$

де $Пзаг$ - загальна сума податкових платежів;

$В$ - загальна сума витрат;

4. Рівень податкового навантаження прибутку ($Пнп$):

$$Пнп = \frac{Пзаг}{П} \quad (3.4)$$

де $Пзаг$ - загальна сума податкових платежів;

$П$ - загальна сума прибутку;

Розраховуємо за цією методикою загальні показники податкового навантаження по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР». Результати розрахунку узагальнюємо в табл. 3.1:

Таблиця 3.1

Загальні показники податкового навантаження по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» за 2021-2022 рр.

Показник	2021 р.	2022 р.
1. Рівень податкомісткості наданих (реалізованих) послуг	0,16	0,16
2. Рівень податкового навантаження доходів	0,16	0,16
3. Рівень податкового навантаження витрат	0,16	0,16
4. Рівень податкового навантаження прибутку	9,13	9,97

У 2022 р. порівняно з 2021 р. по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» відбулося збільшення рівня податкового навантаження прибутку, а інші показники залишалися незмінними. При цьому відбулося зменшення обсягів діяльності: доходи закладу скоротилися з 525,5 тис. грн. у 2021 р. до 393,9 тис. грн. у 2022 р., а прибуток до оподаткування - з 9,3 до 6,3 тис. грн.

Зважаючи на обсяг отриманого у 2022 р. доходу, за умови спрощеної системи оподаткування для третьої групи за ставкою 5 %, по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» єдиний податок перевищив би фактично сплачений податок на прибуток в 17,9 рази. Враховуючи пільги з ПДВ та земельного податку для закладів дошкільної освіти різних форм власності та значні витрати діяльності, за рахунок чого є невисокою окупність витрат прибутком, більш вигідною для закладу є саме загальна система оподаткування.

Для закладів дошкільної освіти, які перебувають на загальній системі оподаткування, доцільним є використання приватних показників податкового навантаження:

1. Рівень навантаження податку на прибуток на загальний дохід закладу ($Ппзд$) :

$$Ппзд = \frac{Пп}{Д} \tag{3.5}$$

де $Пп$ - сума податку на прибуток;

$Д$ - загальна сума доходу;

2. Рівень навантаження податку на прибуток на загальні витрати закладу ($Ппзв$) :

$$Ппзв = \frac{Пп}{В} \tag{3.6}$$

де $Пп$ - сума податку на прибуток;

$В$ - загальна сума витрат;

3. Коефіцієнт оподаткування прибутку ($Кп$) :

$$Кп = \frac{Пп}{Поп} \tag{3.7}$$

де $Пп$ - сума податку на прибуток;

$Поп$ - прибуток до оподаткування.

Здійснюємо розрахунок показників податкового навантаження на прибуток ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» (табл. 3.2).

Важливою складовою податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти є податкове планування, яке базується на:

1. Пасивному підході (застосуванні податкових пільг; виборі більш прийнятної системи оподаткування);

2. Активному підході (використанні «податкових лазівок» з питань діяльності, що не є досконало урегульованими податковим законодавством; застосуванні схем оптимізації податкових платежів).

Таблиця 3.2

Показники податкового навантаження на прибуток ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», 2022 р.

Показник	2022 р.
1. Рівень навантаження податку на прибуток на загальний дохід закладу	0,03
2. Рівень навантаження податку на прибуток на загальні витрати закладу	0,03
3. Коефіцієнт оподаткування прибутку	0,18

Для впровадження засобів податкового планування у приватному закладі дошкільної освіти доцільно:

- щотижнево здійснювати моніторинг нормативно-правової бази, чітко знати, платником яких податків є заклад, за якою базою та ставками вони нараховуються, терміни сплати податкових платежів, а також податкові пільги;

- складати податковий календар з метою оптимізації грошових потоків та прогнозу обсягів податкових зобов'язань, на системній основі здійснювати контроль діяльності, у т.ч. й у податковій площині.

Серед методів податкового планування доречним є використання: заміни або розподілу відносин, відстрочення податкового платежу, прямого скорочення об'єкта оподаткування.

Для ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», як для суб'єкта господарювання, для якого більш вигідним є перебування на загальній системі оподаткування, основні напрями оптимізації оподаткування на основі законних підходів передбачають: нарощування доходів з одночасною оптимізацією витрат; використання методів податкового планування; дослідження грошових потоків з формуванням податкового календаря.

Загалом для приватних закладів дошкільної освіти рекомендованими напрямами оптимізації оподаткування можуть бути: зіставлення різних варіантів використання ставок та об'єктів оподаткування, використання оптимізаційних схем; визначення баз оподаткування за видами податкових платежів при плануванні обсягу таких платежів на наступні звітні періоди.

Отже, можливості оптимізації податкового навантаження в системі управління приватним закладом дошкільної освіти є доволі широкими, а їх упровадження на практиці потребує поєднання аналітичних підходів та знання норм податкового законодавства.

Висновки до розділу 3

Складові системи податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти доцільно представити такими основними елементами: стратегія оптимізації податкових платежів; оптимізація договірних відносин; належна організація обліку; розробка плану раціонального розміщення активів; визначення переліку пільг та їх моніторинг.

В інформаційному забезпеченні розрахунків за податками рекомендовано у межах формування його обліково-контрольного й аналітичного, а також звітного забезпечення виокремлювати такі компоненти: методичну складову; інструменти та управлінські процедури; вимоги до інформаційного забезпечення. Це дасть можливість формувати ефективні рішення в сфері оподаткування на рівні суб'єкта господарювання.

Систему податкового менеджменту суб'єкта господарювання доцільно формувати з виокремленням двох рівнів, - стратегічного та оперативного. На основі цього розроблено концептуальну модель податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти, яка поєднує цілі, завдання, принципи, види податкових ризиків та податкової політики, загальні методи

податкового менеджменту та спеціальні методи податкового планування, а також інформаційні ресурси та персонал.

При оцінці податкового навантаження рекомендується поєднувати абсолютні та відносні показники. По ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» у 2022 р. порівняно з 2021 р. відбулося збільшення рівня сукупного податкового навантаження на прибуток. При цьому інші узагальнюючі показники податкового навантаження залишалися незмінними, доходи скоротилися з 525,5 тис. грн. у 2021 р. до 393,9 тис. грн. у 2022 р., а прибуток до оподаткування - з 9,3 до 6,3 тис. грн.

Зважаючи на обсяг отриманого у 2022 р. доходу, за умови спрощеної системи оподаткування для третьої групи за ставкою 5 %, по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» єдиний податок перевищив би фактично сплачений податок на прибуток в 17,9 рази. Розрахунки показали, що за наявності пільг з ПДВ та земельного податку і при невисокій окупності витрат прибутком більш вигідно застосовувати загальну систему оподаткування.

Для приватних закладів дошкільної освіти напрямами оптимізації оподаткування можуть бути: зіставлення різних варіантів використання ставок та об’єктів оподаткування, використання оптимізаційних схем; визначення баз оподаткування за видами податкових платежів при плануванні обсягу таких платежів на наступні звітні періоди.

Розроблені пропозиції впроваджуються у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», що підтверджується актом впровадження результатів дослідження (додаток З).

ВИСНОВКИ

На основі узагальнення результатів дослідження можна зробити такі висновки:

Податковий менеджмент на макроекономічному рівні є процесом управління податками суб'єкта господарювання, який регулює їх фінансові взаємовідносини з державою у процесі перерозподілу доходів. На мікроекономічному рівні податковий менеджмент скеровується на внутрішньо-фірмове регулювання з урахуванням вибору суб'єктом господарювання організаційно-правових форм діяльності з точки зору їх впливу на процес оподаткування, укладення договорів, здійснення податкової оптимізації та планування з урахуванням тенденцій розвитку податкової політики країни.

Податковий менеджмент доцільно класифікувати за рівнями, часовим періодом, формою реалізації. Його елементами є: на державному рівні - податкове прогнозування і планування, податковий контроль та податкове регулювання, на мікроекономічному рівні - контроль повноти та правильності обчислення й дотримання термінів сплати податкових зобов'язань, поточне та стратегічне податкове планування, складання податкового календаря.

Функції податкового менеджменту на рівні держави - планування податкової системи, її організація, контроль та регулювання, а на рівні суб'єкта господарювання - планування та прогнозування, організація, контроль, координація, регулювання. В Україні податковий менеджмент у своєму становленні пройшов п'ять етапів. В системі нормативно-правових актів, що забезпечують його функціонування, виокремлюють шість рівнів.

Організація податкового менеджменту передбачає: на макроекономічному рівні - поєднання принципів та методів розробки й реалізації рішень щодо нормативно-правового забезпечення процесу оподаткування, повноти та правильності розрахунку очікуваних та

фактичних обсягів податкових надходжень, здійснення контролю за вчасним перерахуванням податків до бюджету, а на рівні суб'єкта господарювання - поєднання сукупності принципів та методів розробки й реалізації рішень щодо вибору системи оподаткування, забезпечення повноти та правильності розрахунку податкових платежів, здійснення контролю за їх вчасним перерахуванням до бюджету.

Роботу виконано з використанням інформації ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» - приватного закладу дошкільної освіти, який діє на підставі модельного статуту й органами управління яким є загальні збори учасників та директор. У 2022 р. заклад отримав чистий прибуток в сумі 5,2 тис. грн., дохід від усієї діяльності становив 393,9 тис. грн. На 31.12.2021 р. порівняно з показником на 31.12.2022 р. вартість майна зросла на 5,9 тис. грн.

В основу обліково-інформаційного забезпечення податкового менеджменту в ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» покладено інформаційний ресурс, сформований на основі ведення обліку, передусім, щодо формування об'єктів оподаткування і показників податкової звітності. У 2021 р. заклад був платником єдиного податку третьої групи за ставкою 5 %, а з 2022 р. є платником податку на прибуток. Заклад формує податковий розрахунок щодо єдиного внеску і, як податковий агент, нараховує, утримує й сплачує до бюджету податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Однією з особливостей діяльності ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» є те, що операції з постачання послуг з надання дошкільної освіти звільняються від оподаткування ПДВ. Також дошкільні заклади, незалежно від форми власності та джерел фінансування, звільнені від сплати земельного податку. Однак при наданні в оренду будівель або споруд, їх частин, земельних ділянок в певних випадках втрачається право на пільгу з земельного податку.

Закладом оцінюються можливості максимізації прибутку з урахуванням ймовірності виникнення податкових ризиків, здійснюється оптимізація розміщення активів та обираються альтернативні підходи у формуванні облікової політики. Встановлені елементи організації обліку

поєднуються з контролем за правильністю розрахунку податкових зобов'язань та здійсненням мінімізації податкових платежів у межах діючого законодавства.

Загальний обсяг сплати ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» податків (зборів, платежів) з ЄСВ (без урахування ПДФО та ВЗ, утриманих з працівників) зменшився з 84,9 тис. грн. у 2021 р. до 62,8 тис. грн. у 2022 р. При цьому відбулося зменшення доходу закладу з 525,5 до 392,4 тис. грн., а рівень навантаження податків (зборів, платежів) (без урахування податків, утриманих з працівників) на сукупні доходи та на чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) залишився незмінним.

Складові системи податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти доцільно представити такими основними елементами: стратегія оптимізації податкових платежів; оптимізація договірних відносин; належна організація обліку; розробка плану раціонального розміщення активів; визначення переліку пільг та їх моніторинг.

На основі узагальнення складових системи податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти виокремлено компоненти інформаційного забезпечення розрахунків за податками у межах формування його обліково-контрольного й аналітичного, а також звітного забезпечення: методичну складову (з урахуванням організаційних підходів до формування інформаційного забезпечення); інструменти та управлінські процедури; вимоги до інформаційного забезпечення (з виокремленням у його межах нормативно-правового регулювання розрахунків за податками та програмно-технічного забезпечення таких розрахунків). Це дасть можливість формувати ефективні рішення в сфері оподаткування на рівні суб'єкта господарювання.

Розроблена концептуальна модель податкового менеджменту приватного закладу дошкільної освіти, яка поєднує цілі, завдання, принципи, види податкових ризиків та податкової політики, загальні методи податкового менеджменту та спеціальні методи податкового планування, а також інформаційні ресурси та персонал. На основі урахування взаємодії між

цими складовими формуються передумови для розробки способів реалізації важливих напрямів податкового менеджменту.

При оцінці податкового навантаження приватного закладу дошкільної освіти рекомендується поєднувати абсолютні та відносні показники, розраховувати загальні відносні показники податкового навантаження (рівень податкомісткості наданих (реалізованих) послуг; рівні податкового навантаження доходів, витрат, прибутку), а для закладів, які перебувають на загальній системі оподаткування, - рівні навантаження податку на прибуток на сукупні доходи та витрати, коефіцієнт оподаткування прибутку.

По ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» у 2022 р. порівняно з 2021 р. відбулося збільшення рівня сукупного податкового навантаження на прибуток. При цьому інші узагальнюючі показники податкового навантаження залишалися незмінними, доходи закладу скоротилися з 525,5 тис. грн. у 2021 р. до 393,9 тис. грн. у 2022 р., а прибуток до оподаткування - з 9,3 до 6,3 тис. грн.

Зважаючи на обсяг отриманого у 2022 р. доходу, за умови спрощеної системи оподаткування для третьої групи за ставкою 5 %, по ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР» єдиний податок перевищив би фактично сплачений податок на прибуток в 17,9 рази. Розрахунки показали, що за наявності пільг з ПДВ та земельного податку і при невисокій окупності витрат прибутком більш вигідно застосовувати загальну систему оподаткування.

Для ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», як для суб’єкта господарювання, який перебуває на загальній системі оподаткування, основні напрями оптимізації оподаткування передбачають: нарощування доходів з одночасною оптимізацією витрат; використання методів податкового планування; дослідження грошових потоків з формуванням податкового календаря.

Отже, податковий менеджмент приватних закладів дошкільної освіти на сучасному етапі потребує покращення на основі удосконалення чинної

законодавчої бази, залучення фінансових ресурсів та кваліфікованих кадрів, впровадження ефективної системи управління. Будучи органічною складовою менеджменту фінансів країни, податковий менеджмент закладів дошкільної освіти сприяє науковому передбаченню розвитку системи оподаткування загалом, а його ефективність та дієвість значно підвищуються за умови цілеспрямованої й правильної організації цього процесу.

Розроблені пропозиції щодо удосконалення організації податкового менеджменту в системі управління приватним закладом дошкільної освіти впроваджуються у ТОВ «АМБРЕЛЛА ФОРЕВЕР», що підтверджується актом впровадження результатів дослідження (додаток З).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алєксєєв І. В., Паранчук С. В., Червінська О. С., Синютка Н. Г. Управління податковим навантаженням підприємств. *Регіональна економіка*. 2016. № 4. С. 145-152. URL: https://re.gov.ua/doi/re2016.04.145_u.php (дата звернення: 10.11.2023).
2. Безкровний О. В., Арестов О. О., Гончар М. О. Корпоративний податковий менеджмент : сутність, функції та необхідність розвитку. *Приазовський економічний вісник*. 2018. № 5(10). С. 322-326. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2018/5_10_uk/57.pdf (дата звернення: 12.10.2023).
3. Бечко П. К., Бечко В. П., Лиса Н. В., Пташник С. А. Податковий менеджмент у системі податкового адміністрування. *Економіка та держава*. 2021. № 11. С. 79-83. URL: DOI: 10.32702/2306-6806.2021.11.79 (дата звернення: 18.10.2023).
4. Брежнєва-Єрмоленко О. В. Податкове планування в системі державного податкового менеджменту. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія : Економіка*. 2013. Т. 21. Вип. 7(1). С. 48-53. URL: https://www.dnu.dp.ua/visnik/fecon/1 (дата звернення: 07.11.2023).
5. Букрєєва Д. С. Удосконалення механізму розвитку малого бізнесу в Україні : податково-інтеграційний аспект. *Економічний простір*. 2016. № 109. С. 85-97.
6. Васільєва Л. М. Теоретичні аспекти податкового прогнозування та планування як невід'ємних механізмів державної податкової політики. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2019. № 1(20). С. 31-36. URL: http://customs-admin.umsf.in.ua/archive/2019/1/4.pdf (дата звернення: 14.10.2023).
7. Венгерова О. В. Оцінювання ефективності податкового стимулювання як фактора збільшення бюджетних надходжень. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*, 2013. № 6(75). С. 96-99. URL:

http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2013/6_2013/21.pdf (дата звернення: 21.10.2023).

8. Власова О. Є. Податковий менеджмент та адміністрування : конспект лекцій для студентів другого (магістерського) рівня вищої освіти за спеціальностями 071 - Облік і оподаткування, 073 - Менеджмент, спеціалізації «Управління фінансово-економічною безпекою». - Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2021. 140 с.
9. Воронкова О. М., Гордей О. Д. Суспільно-політичні аспекти податкового менеджменту в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2014. № 2. С. 47-56.
10. Воронкова О. М. Інституціональні пастки ефективного розвитку податкового менеджменту в Україні. *Ефективна економіка*. 2014. № 2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2757 (дата звернення: 23.11.2023).
11. Воронкова О. М. Теоретичні засади податкового менеджменту. *Вісник економічної науки України*. 2011. № 2. С. 25-29. URL: http://dspace.nbuv.gov.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/36089/06-Voronkova.pdf?sequence=1 (дата звернення: 20.09.2023).
12. Галущак М. П., Галущак О. Я., Кужда Т. І. Прогнозування соціально-економічних процесів: навчальний посібник для економічних спеціальностей. Тернопіль: ФОП Паляниця, 2021. 160 с.
13. Гелухова Н. М., Синякова Л. П., Крот М. В. Роль корпоративного податкового менеджменту в системі управління фінансами підприємств. *Психолого-педагогічні основи гуманізації навчально-виховного процесу в школі та ВНЗ*. 2015. Вип. 2. С. 25-30. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ppog_2015_2_5 (дата звернення: 05.09.2023).
14. Гладченко Т. Б. Поняття податкового механізму та його елементи. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція*. 2016. № 21. С. 62-64. URL: http://www.vestnik-

pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc21/18.pdf (дата звернення: 12.09.2023).

15. Глущенко Я. І., Корогодова О. О., Черненко Н. О., Моісеєнко Т. Ю. Податкове планування ТНК на засадах ризико-орієнтованого підходу в умовах проекту BEPS та діджиталізації економіки. *Економічний вісник НТУУ «Київський політехнічний інститут»*. 2023. № 25. С. 38-43. URL: http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/278595 (дата звернення: 16.10.2023).
16. Голяш І. Д., Романів С. Р., Черешнюк О. М. Податкове планування підприємства як засіб запобігання правопорушенням. *Інфраструктура ринку*. 2018. № 18. С. 309-312. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/handle/316497/32250 (дата звернення: 22.10.2023).
17. Грановська О. В. Сучасний стан розвитку оподаткування малого бізнесу в Україні. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*, 2021. №3(120). С. 114-121. URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2021/3_2021/20.pdf (дата звернення: 28.10.2023).
18. Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с.
19. Гринчук Ю. С., Гринчук В. Ю. Податкове планування як складова податкового менеджменту. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. № 22. С. 48-50. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2011/13.pdf дата звернення: 18.09.2023).
20. Гринчук Ю. С., Гринчук В. Ю. Податковий менеджмент в системі управління підприємством. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. С. 125-128. URL: https://rep.btsau.edu.ua/handle/BNAU/2370 (дата звернення: 10.11.2023).

21. Гудима О. В. Становлення та розвиток системи податкового адміністрування в Україні. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*, 2013. № 6(75). С. 100-103. URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2013/6_2013/22.pdf (дата звернення: 13.10.2023).
22. Дема Д. І., Шевчук І. В., Мартинюк Г. П. Податковий менеджмент: навч. посібник / За заг. ред. Д. І. Деми. Київ: Алерта, 2017. 256 с.
23. Дем'янчук І. А., Коваль Л. А., Ліщук Н. В., Козак С. В. Сутність податкового адміністрування в умовах реалізації сучасної податкової політики України. *Ефективна економіка*. 2020. № 2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2020/55.pdf ; DOI: 10.32702/2307-2105-2020.2.53 (дата звернення: 04.10.2023).
24. Дубинецька П. П. Теоретичне конструювання механізму податкового регулювання економіки. *Ефективна економіка*. 2014. № 4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2937 (дата звернення: 14.09.2023).
25. Євтушевська О. О. Податкове планування у системі корпоративного податкового менеджменту. *Food Industry Economics*. 2021. Т. 13(2). С. 34-37. URL: https://doi.org/10.15673/fie.v13i2.2038 (дата звернення: 10.10.2023).
26. Єлісєєв А. В., Підлужний М. П. Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами. - Львів: Ліга-Прес, 2003. 274 с.
27. Зайцев О. В. Податковий менеджмент : підручник. - Суми: Сумський державний університет, 2017. 412 с.
28. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент : підручник. - Київ: Знання, 2008. 525 с.
29. Клочковська В. О., Клочковський О. В. Сучасні особливості оподаткування в Україні. *Економіка і організація управління*. 2021. № 2(42). С. 86-93. URL: https://jeou.donnu.edu.ua/issue/view/387 (дата звернення: 03.11.2023).

30. Коваль Н. І., Подолянчук О. А. Податковий менеджмент в умовах сучасних реалій: теоретичні та правові основи. *Ефективна економіка*. 2023. № 3. URL: https://nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/1280 (дата звернення: 11.09.2023).
31. Колєсніченко А. С. Податкова політика й облікова політика суб'єкта господарювання : теоретико-аналітичний та регуляторний аспекти. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. 2019. № 34. С. 144-149. URL: https://ej.journal.kspu.edu/index.php/ej/article/view/476 (дата звернення: 07.09.2023).
32. Концева В., Антоненко Н., Карлова І. Обліково-аналітичне забезпечення оцінки податкового навантаження підприємства. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 29. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/547 (дата звернення: 19.10.2023).
33. Корецька С. О. Планування розвитку податкового потенціалу підприємств на основі комплексного підходу. *Ефективна економіка*. 2011. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=722 (дата звернення: 27.11.2023).
34. Короткова О. В. Особливості формування податкової політики підприємства в сучасних економічних умовах. *Ефективна економіка*. 2013. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1743 (дата звернення: 26.10.2023).
35. Косова Т. Д., Ползікова Г. В., Захарченко Н. В. Механізми податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики: монографія. - Дніпро : ПДАБА, 2020. 224 с.
36. Кузьменко Г. І., Лисенко А. М. Оцінка ефективності системи інформації про податковий потенціал суб'єкта господарювання. Духовність українства XXI століття : збірник матеріалів XIV

всеукраїнської науково-практичної конференції 24 квітня 2014 р. - Кіровоград : КІРоЛ, 2014. С. 202-208.

37. Кузьменко Г. І., Лисенко А. М. Принципи формування системи інформації про податковий потенціал підприємства та оцінка її ефективності. *Теоретичні та прикладні питання економіки : збірник наукових праць*. 2015. Вип. 1(30). С. 301-313. URL: http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2015_30/zb30_31.pdf (дата звернення: 10.09.2023).
38. Купчак М. Я., Саміло А. В. Податковий менеджмент. Навчальний посібник. - Львів, 2020. 185 с.
39. Курносов О. В. Роль податкового менеджменту в удосконаленні механізмів державної податкової політики. *Держава та регіони. Серія : Державне управління*. 2016. № 3(55). С. 112-117. URL: http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/3_2016/20.pdf (дата звернення: 01.10.2023).
40. Лагодієнко Н. В., Бондаренко Г. Ю., Тарасенко В. П. Особливості податкового планування в управлінні підприємством: методи та інструменти. *Modern Economics*. 2019. № 17. С. 121-126. URL: DOI: https://doi.org/10.31521/modecon.V17(2019)-19 (дата звернення: 14.10.2023).
41. Лагодієнко Н. В., Євтушевська О. О., Накісько О. В. Місце податкового менеджменту в системі управління державними фінансами. *Ефективна економіка*. 2022. № 4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=10172. DOI: 10.32702/2307-2105-2022.4.6 (дата звернення: 12.11.2023).
42. Лисенко А.М., Акімов С.С. Методи прогнозування та податкового планування: вплив їх вибору на формування рішень у сфері оподаткування, аудиту та аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2023. Вип. 81. С. 208-212. URL: http://bses.in.ua/uk/81-2023 (дата звернення: 02.09.2023).

43. Лисенко А.М., Акімов С.С., Чадай Ю.В. Методологія, методика, метод: сутність понять та особливості їх прояву у сфері податкового планування, аналізу та аудиту. *Наукові праці МАУП. Економічні науки*. Київ: МАУП, 2023. Вип. 3(70). С. 129-136. URL: http://journals.maup.com.ua/index.php/economics/article/view/2645 (дата звернення: 12.09.2023).
44. Лисенко А.М., Бакай А.В. Податкове навантаження суб'єктів господарювання та його вплив на формування важливих показників розвитку економіки України. *Центральноукраїнський науковий вісник : Економічні науки*. 2018. вип. 1(34). С.180-188. URL: http://economics.kntu.kr.ua/pdf/1(34)/21.pdf ; DOI: https://doi.org/10.32515/2663-1636.2018.1(34).180-188 (дата звернення: 10.09.2023).
45. Лисенко А.М. Детермінований факторний аналіз у дослідженні фінансово-господарської діяльності малого підприємства: методичний аспект. *Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво*, 2020, №3 (114), Ч. 2, с. 116-122. URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/archive?id=129 (дата звернення: 15.09.2023).
46. Лисенко А. М. Інструменти податкового регулювання як засіб стимулювання інноваційної активності суб'єктів господарювання. Стан та умови розвитку економіки в Україні: теорія, методологія, практика / Під ред. д.е.н., проф. О. О. Непочатенко. - Умань: Видавець «Сочінський М. М.», 2018. С. 81-87. URL: https://dspace.kntu.kr.ua/items/9a09554d-22db-4c79-93e9-36d55b151aeb (дата звернення: 07.09.2023).
47. Лисенко А.М. Методологічні основи прогнозування та планування в сфері розробки стратегічних рішень в аудиті, аналізі та оподаткуванні. *Науковий журнал «Економіка і регіон»*. Полтава: ПНТУ, 2023. Т. 2(89).

С. 112-117. URL: http://journals.nupp.edu.ua/eir/article/view/2942 (дата звернення: 18.09.2023).

48. Лисенко А. М., Овчаренко А. В. Особливості створення та оподаткування приватних закладів дошкільної освіти. Інноваційна модернізація економіки України в умовах євроінтеграційних процесів : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 27-28 листопада 2023 р., м. Кременчук. - Кременчук : КрНУ, 2023. С. 209-211. URL: https://dspace.kntu.kr.ua/handle/123456789/13543 (дата звернення: 26.12.2023).
49. Лисенко А. М. Прогнозування, планування та моделювання в системі розробки рішень в аналізі, аудиті та оподаткуванні. *Економіка та суспільство*. 2023. № 51. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2504/2423. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-51-54 (дата звернення: 12.10.2023).
50. Лисенко А.М. Складові елементи методики аналізу фінансової звітності малого підприємства. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. Видавничий дім «Гельветика», Т. 31(70), №4, 2020, ч. 2, с. 119-125. URL: http://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/31_70_4/31_70_4_2/21.pdf; DOI: https://doi.org/10.32838/2523-4803/70-4-45 (дата звернення: 19.10.2023).
51. Лисенко А. М. Сутність податкового планування та фактори, що здійснюють вплив на якість податкових планів. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*, 2023. Вип. 9(42). С. 204-212. URL: http://economics.kntu.kr.ua/archive/9(42)/42_Lysenko.html ; DOI: https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).204-212 (дата звернення: 10.11.2023).

52. Лисенко А.М. Фінансова звітність як джерело інформації для аналізу фінансового стану мікропідприємства та малого підприємства. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства : збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 115-річчю Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана; 09-10 грудня 2021 року. - Київ: КНЕУ, 2021. С. 297-299. URL: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/handle/123456789/12063 (дата звернення: 08.09.2023).
53. Литвин В. В. Використання інструментарію прямих та непрямих податків у політиці держави. Науковий вісник Академії муніципального управління : Серія «Управління». 2015. № 3-4. С. 164-172.
54. Литвин В. В. Наукові засади реалізації механізмів державної податкової політики. *Наукові розвідки з державного та муніципального управління : збірник наукових праць*. 2015. Вип. 2. С. 133-142.
55. Лісовий А. В., Лісова Т. А. Податковий менеджмент : проблеми та перспективи розвитку. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 2. С. 267-269. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_2_57 (дата звернення: 06.10.2023).
56. Луценко І. С. Оподаткування платників єдиного податку в сучасних умовах впровадження податкової реформи. *Економіка та держава*. 2020. № 6. С. 131-135. URL: DOI: 10.32702/2306-6806.2020.6.131 (дата звернення: 08.11.2023).
57. Магопець О.А. Визначення сутності поняття «оподаткування» в контексті його сприйняття як соціального процесу. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 33. Кропивницький: ЦНТУ*, 2018. С. 111-119. URL: http://economics.kntu.kr.ua/pdf/33/15.pdf (дата звернення: 17.10.2023).

58. Магопець О.А. Генезис розвитку та становлення податкової системи України. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки, вип. 8(41). Кропивницький: ЦНТУ*, 2022. С. 180-189. URL: DOI: https://doi.org/10.32515/2663-1636.2022.8(41).178-192 (дата звернення: 16.10.2023).
59. Магопець О. А. Податковий менеджмент як система управління податковим процесом та його елементи. Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали V Міжнародної наук.-практ. конф., 19-20 вересня 2017 р. - Кропивницький : Ексклюзив-Систем, 2017. С. 125-127.
60. Маліков В. В., Абрамова О. С. Розробка стратегії податкового планування на підприємстві. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2012. № 2. С. 13-17. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/piprp_2012_2_5 (дата звернення: 12.11.2023).
61. Мартиненко В. П. Податковий менеджмент суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника. Економічні науки : науковий збірник*. - Івано-Франківськ. 2010. Вип. 6. Т. 2. С. 23-27. URL: https://dspace.nuft.edu.ua/jspui/handle/123456789/14308 (дата звернення: 21.10.2023).
62. Марченко А. М. Роль корпоративного податкового менеджменту в системі управління підприємством. Актуальні проблеми та перспективи розвитку України в галузі управління та адміністрування: ініціативи молоді. Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих вчених, 22 жовтня 2021 р. - Харків: ДБТУ, 2021. С. 198-199. URL: https://repo.btu.kharkov.ua/jspui/handle/123456789/633 (дата звернення: 05.10.2023).

63. Меліхова Т. О., Рибачонок К. В. Обґрунтування функцій податкового планування для зміцнення фінансової безпеки підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2012. Вип. 2. С. 96-100.
64. Мороз Е. Г. Податковий менеджмент: навч. посібник. Рівне: НУВГП, 2020. 412 с.
65. Нікітішин А. О. Основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання. *Ефективна економіка*. 2016. № 2. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4789 (дата звернення: 17.11.2023).
66. Овчаренко А., Лисенко А. Податковий менеджмент в системі управління суб'єктом господарювання. Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної трансформації соціально-економічних систем : матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції, м. Кропивницький, 30 листопада 2023 р. - Кропивницький : ЦНТУ, 2023. С. 338-340.
67. Овчаренко А., Лисенко А. Поняття та рівні податкового менеджменту. Наукове забезпечення розвитку національної економіки : досягнення теорії та проблеми практики: матеріали X Всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, 09 листоп. 2023 р. - Полтава: ПДАУ, 2023. С. 228-230. URL: https://dspace.kntu.kr.ua/handle/123456789/13523 (дата звернення: 08.12.2023).
68. Овчаренко А. Податковий контроль нарахування та сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. / Запрошення і програма проведення Дня науки-2023, 20.04.2023 р. - Кропивницький : ЦНТУ, 2023. С. 50. URL: http://www.kntu.kr.ua/doc/science/den23.pdf (дата звернення: 02.09.2023).
69. Оліховська М. В., Оліховський В. Я. Концепція податкового планування в системі менеджменту організацій. *Приазовський економічний вісник*. 2018. Вип. 6(11). С. 248-252. URL:

http://pev.kpu.zp.ua/journals/2018/6_11_uk/46.pdf (дата звернення: 26.09.2023).

70. Орищин Т. М. Напрями оптимізації податкового навантаження підприємств в контексті податкового планування. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 25. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-82 (дата звернення: 29.11.2023).
71. Осадча О. О. Аналіз системи оподаткування підприємства в контексті сучасних економічних трансформацій. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2014. № 1(65). С. 284-293. URL: http://docplayer.net/167702435-Analiz-sistemi-opodatkuvannya-pidpriiemstva-v-konteksti-suchasnih-ekonomichnih-transformaciy.html (дата звернення: 04.10.2023).
72. Офіційний вебпортал Державної податкової служби України. URL: https://tax.gov.ua/ (дата звернення: 15.09.2023).
73. Пєтков В. П. Сутність, функції і види стратегічного планування в організації. *Науковий вісник Дніпропетровського ДУВС*, 2022. № 2. С. 58-63.
74. Планування та адміністрування податкових надходжень як складова соціально-економічного розвитку регіону: монографія / За ред. Давидова Г. М., Любченко О. М. Кіровоград: «Імекс-ЛТД», 2007. 374 с.
75. Побережець О. В., Гусєв А. О. Фінансовий аналіз як інструмент оптимізації податкового навантаження підприємства. Ринкова економіка : сучасна теорія і практика управління. 2020. Том 19. № 3(46). URL: https://doi.org/10.18524/2413-9998.2020.3(46).214217 (дата звернення: 03.12.2023).
76. Податкова система: конспект лекцій [Електронний ресурс] : навч. посіб. для студ. спец. 051 «Економіка» / уклад. Гречко А. В. - Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с. URL: https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/47893/1/Podatkova.pdf (дата звернення: 03.10.2023).

77. 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. URL: https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Podatkova-systema.pdf (дата звернення: 23.09.2023).
78. Податкова система України: Тренінг-курс : навч. посіб. / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін.; за заг. ред. О. М. Тимченко. - Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2012. 656 с. URL: https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=451&num=8 (дата звернення: 13.09.2023).
79. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. №2755-VI (редакція від 03.09.2023 р.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n170 (дата звернення: 07.11.2023).
80. Податковий менеджмент : навч. посібник / О. О. Клокар, С. В. Бойко, І. Г. Кеменяш, Н. М. Рущишин. - Львів : СПОЛОМ, 2017. 320 с.
81. Показники виконання державного бюджету за січень-вересень 2023 року. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_2023-582 (дата звернення: 20.10.2023).
82. Показники державного бюджету на 2022-2023 роки. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/p_DB.pdf (дата звернення: 20.10.2023).
83. Показники державного бюджету на 2025-2026 роки. URL: https://mof.gov.ua/uk/budget_of_2024-698 (дата звернення: 20.10.2023).
84. Ползікова Г. В. Антикризові механізми стратегічного податкового менеджменту. *Ефективна економіка*. 2014. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4706 (дата звернення: 01.12.2023).
85. Положення про заклад дошкільної освіти / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12.03.2003 р. № 305 (редакція від

29.09.2023 р.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/305-2003-%D0%BF#Text (дата звернення: 17.11.2023).

86. Посаднєва О. М. Оподаткування малого бізнесу : проблематика сприйняття. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*, 2020. №1(112). С. 148-153. URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2020/1_2020/27.pdf (дата звернення: 21.10.2023).
87. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX (редакція від 01.01.2022 р.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text (дата звернення: 02.11.2023).
88. Про дошкільну освіту: Закон України від 11.07.2001 р. №2628-III (редакція від 31.03.2023 р.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-14#n44 (дата звернення: 04.10.2023).
89. Ревенко О. В. Вплив податкових факторів на результати діяльності підприємства. *Ефективна економіка*. 2021. № 8. URL: DOI: 10.32702/2307-2105-2021.8.78 (дата звернення: 12.110.2023).
90. Ревенко О. В. Податкова система як засіб реалізації податкової політики держави в сучасних умовах. *Вісник Національного університету цивільного захисту України. серія : Державне управління*. 2014. Вип. 2. С. 71-80.
91. Ревенко О. В., Ревенко Т. В. Стратегічні та тактичні аспекти податкового менеджменту. *Теорія та практика державного управління*. 2013. Вип. 1. С. 261-270. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpdu_2013_1_36 (дата звернення: 09.10.2023).
92. Савчук В. А. Податкове регулювання економіки : сутність та проблеми реалізації в Україні. *Інвестиції : практика та досвід*. 2014. № 1. С. 62-

64. URL: http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=3323&i=11 (дата звернення: 19.10.2023).

93. Самусевич Я. В., Височина А. В. Податкове планування та основи податкової оптимізації: навчальний посібник. Суми: Сумський державний університет, 2021. 344 с.

94. Свищук А. Теоретичні засади податкового регулювання економіки. *Вісник КНТЕУ*. 2013. № 5. С. 57-69. URL: http://visnik.knute.edu.ua/files/2013/05/5.pdf (дата звернення: 13.10.2023).

95. Сідельникова Л. Теоретико-організаційні домінанти податкового адміністрування в системі державного податкового менеджменту. *Економіка та суспільство*. 2020. Вип. 22. URL: DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2020-22-59 (дата звернення: 19.10.2023).

96. Супруненко С. А. Податкове планування як засіб гармонізації взаємовідносин держави та суб'єктів господарювання. *Економічний аналіз*. 2013. Т. 13. С. 194-200. URL: https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/56 (дата звернення: 21.10.2023).

97. Тарасюк М. В. Основні види та принципи державного податкового менеджменту. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2013. Вип. 3. С. 283-288. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2013_3_51 (дата звернення: 03.10.2023).

98. Тарасюк М. В. Теоретичні засади державного податкового менеджменту. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 3-8. URL: https://www.uniep.km.ua/pdf/_3_2013.pdf (дата звернення: 03.10.2023).

99. Ткачик Л. П. Особливості функціонування корпоративного податкового менеджменту. *Бізнес Інформ*. 2013. № 12. С. 333-338. URL: http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2013-12_0-pages-333_338.pdf (дата звернення: 04.09.2023).

100. Томнюк Т. Л. Податкова система : навчальний посібник. - Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с. URL: http://chtei-knteu.cv.ua/ua/content/download/nayka/monography/tomnjuk_2022.pdf (дата звернення: 03.10.2023).

101. Тютюник І. В. Методичний інструментарій оцінювання обсягу податкових розривів за ПДФО. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*, 2019. № 5(110). С. 217-221. URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2019/5_2019/42.pdf (дата звернення: 07.10.2023).

102. Чала О. А. Сучасна податкова система : інноваційні процеси. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*, 2013. № 6(75). С. 133-136. URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2013/6_2013/28.pdf (дата звернення: 24.10.2023).

103. Черкас Т. С., Долженко І. І. Податкове планування як складова системи фінансового управління підприємства. *Молодий вчений*. 2019. № 9(73). С. 491-495. URL: http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2019/9/104.pdf (дата звернення: 23.10.2023).

104. Чеснакова Л. С., Малахова Ю. А. Концептуальна модель податкового менеджменту підприємства. *Вісник Національного транспортного університету*. 2013. № 28. С. 519-524. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vntu_2013_28_74 (дата звернення: 03.12.2023).

105. Чижишин О. І. Фінансово-інвестиційна стратегія збільшення прибутковості вітчизняних підприємств : податковий аспект. *Вісник Львівського національного аграрного університету : Економіка АПК*. - Львів, 2014. № 21(1). С. 19-23. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/11728?mode=full (дата звернення: 04.10.2023).

106. Шалімова Н. С., Магопець О. А., Босенко А. В. Управління оподаткуванням: формування підходів щодо визначення основоположних категорій і понять. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки: Зб. наукових праць. Випуск* 9(42). *Кропивницький: ЦНТУ*, 2023. С. 7-19. URL: http://economics.kntu.kr.ua/archive/9(42)/42_Shalimova.html ; DOI: https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).7-19 (дата звернення: 09.10.2023).

107. Шашина М. В., Мосійчук Д. О. Управління плануванням стратегічного менеджменту на рівні підприємства в умовах економіки війни. *Economic Sinergy*, 2022. № 4. С. 92-103. URL: https://doi.org/10.53920/ES-2022-4-7 (дата звернення: 11.10.2023).

108. Швець Ю. О., Завальнюк А. О. Оптимізація податкового навантаження на підприємстві ПАТ «Янцівський гранітний кар'єр». *Проблеми системного підходу в економіці*. 2018. Вип. 4(66). С. 117-124. URL: http://psae-jrnl.nau.in.ua/66-2018 (дата звернення: 23.11.2023).

109. Юдіна (Каламбет) С. В., Сілін Р. С. Економічні рівні податкового менеджменту. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 2017. Вип. 3(42). С. 152-155. URL: http://business-navigator.ks.ua/journals/2017/42_2017/34.pdf (дата звернення: 13.11.2023).

110. Ярема Я. Р., Лазука Р. Ю., Пелюшкевич В. І. Система податкового менеджменту в Україні та шляхи її удосконалення. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 2018. № 6(49). С. 206-208. URL: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2018/49_2018/45.pdf (дата звернення: 16.11.2023).

111. Kuzmenko, H., Shalimova, N. & Lysenko, A. (2020). Information supporting system about tax capacity of a company and its efficiency: principles of formation and evaluation. *Socio World: refereed & reviewed*

journal social research & behavioral sciences. Estonia, Tallinn. Vol. 1. Pp. 38-44. Available at: http://195.230.140.114/jspui/bitstream/123456789/11642/1/Socio-world-01.01.2020-39-45.pdf (дата звернення: 08.11.2023).

112. Kuzmenko H., Shalimova N. & Lysenko A. (2020). New Technology for the Substantiation of Main Principles and Approaches to the Formation and Evaluation of Information Supporting System about Company`s Tax Capacity. *Eneco proceedings of energy economic research center*. Vol. 04. Issue 04. P. 08-09. Available at: https://zenodo.org/record/4400695#.X_hw1OgzaUl ; http://sc-media.org/. (дата звернення: 09.11.2023).

113. Langham Jo'A., Paulsen N., Härtel Ch. E. J. (October 2012). Improving tax compliance strategies: can the theory of planned behavior predict business compliance? (Special Edition: Atax 10th International Tax Administration Conference). Vol. 10. Issue 2. pp. 364-402. URL: https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/full_edition_v10n2.pdf#page=187 (дата звернення: 21.11.2023).

114. Singh P. K. (2012). Management of Business Processes Can Help an Organization Achieve Competitive Advantage. *International Management Review*. Vol. 8. № 2. pp. 19-26. URL: https://www.proquest.com/openview/3e5084bc2c853e2124664fdfd0d446c6/1?pq-origsite=gscholar&cbl=28202 (дата звернення: 17.11.2023).

ДОДАТКИ