

УДК 336.271

Цуркан І.М.

ЗНИЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА БАЗІ ПОКРАЩЕННЯ ВИКОРИСТАННЯ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Розглядається методика розробки шляхів скорочення податкового навантаження на собівартість продукції на прикладі податку з власників транспортних засобів.

The policy of elaborating the ways of tax reduction per product cost is considered in the example of taxing means of transportation.

Сучасні умови функціонування промислових підприємств в Україні, пов'язані зі змінами у зовнішньому середовищі господарювання, які полягають у наявності конкурентної боротьби в промисловості, участі у ній іноземних і створених із залученням іноземних інвестицій компаній; збільшенням тиску з боку природних монополій. Участь у конкурентній боротьбі вітчизняних підприємств ускладнюється наявністю високих витрат ведення бізнесу. Суттєва частка витрат припадає на податкові платежі, які мають складну структуру і методологію стягування, що, у свою чергу, вимагає формування адекватної податкової політики з боку підприємницьких кіл.

У чисельних роботах за даною проблематикою приводиться різне формулювання "податкової оптимізації", проєктуються різні моделі і способи оптимізації або мінімізації оподаткування [1,2,3,4]. У той же час необхідно відзначити, що проблема оптимізації податків розглядається вищезгаданими авторами в основному з позицій практичних рекомендацій про податки керівникам, бухгалтерам, економістам, у яких роз'яснюється методика законного зниження податкових відрахувань, які включаються до ціни товару; з податків, які стягуються із прибутку.

Але проблемі оптимізації податків, які включаються до валових витрат (наприклад, земельного податку, податку з власників транспортних засобів, комунального податку та інших) з точку зору покращання використання ресурсів усіх видів, увага практично не приділялася.

У зв'язку з викладеним, розробка шляхів зниження податкового навантаження на величину валових витрат є актуальним науковим завданням, яке потребує нових рішень і має практичне значення.

Тому метою дослідження, результати якого викладаються у даній статті, є теоретичне обґрунтування можливості та необхідності оптимізації податкового навантаження на собівартість продукції та розробка заходів щодо зниження на цій основі собівартості промислової продукції. Оптимізація у даній статті розглядається як скорочення податкового навантаження. Основною ідеєю автора є думка про те, що податкове навантаження на собівартість продукції може бути знижене шляхом підвищення усіх видів ресурсів підприємства.

Розглянемо процес пошуку шляхів зниження податкового пресу на прикладі податку з власників транспортних засобів.

Одним з податків, який відповідно до статті 5, пп.5.2.5 Закону України „Про внесення змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, включається до складу валових витрат у податковому обліку та до складу витрат виробництва або обігу (у бухгалтерському обліку) є податок з власників транспортних засобів [5].

Об'єктом оподаткування є транспортні засоби [6]. Відповідно до діючого законодавства в Україні ставки податку з власників транспортних засобів визначено в розрахунку на рік: зі 100 куб. см об'єму двигуна, з 1 кВт потужності двигуна, зі 100см довжини транспортного засобу [7].

Як свідчать дослідження, об'єкт оподаткування з цього податку можна зменшити шляхом підвищення ефективності використання транспортних засобів (автомобілів).

Розглянемо шляхи зниження податкового навантаження на величину валових витрат на прикладі машинобудівних підприємств.

Машинобудівне виробництво пов'язане з переміщенням великої кількості матеріалів, напівфабрикатів, оснащення, відходів виробництва й інших вантажів. Тому потужні машинобудівні підприємства мають велику кількість рухомого складу, що впливає на розмір податку з власників транспортних засобів.

Податок з власників транспортних засобів можна розрахувати за формулою (ф.1):

$$P_{mz} = \sum C_{mz_i} \times Acc_i = \sum \frac{C_{mz_i} \times Q_{pich_i}}{Q_{доб_i} D_{kav_i}} = \sum \frac{C_{mz_i} \times Q_{pich_i} \times (le.z_i + v_{m_i} \beta_i t_{n-p_i})}{T_{n_i} v_{m_i} q_{n_i} \gamma_{c_i} \beta_i D_{kav_i}}, \quad (1)$$

де, P_{mz} – сума податку з власників транспортних засобів однорідних об'єктів;

C_{mz_i} – ставка податку і –го об'єкту оподаткування;

Acc_i – кількість транспортних засобів і-ої марки;

Q_{pich_i} – річний обсяг перевезень і-ою маркою автомобіля;

$Q_{доб_i}$ – продуктивність і-ої марки автомобіля за добу;

D_k – кількість календарних днів у році;

av_i – коефіцієнт випуску і-ої марки автомобіля на лінію;

T_{n_i} – час в наряді і –ої марки автомобіля;

v_{m_i} – технічна швидкість руху і-ої марки автомобіля;

q_{n_i} – номінальна вантажопідйомність і-ої марки автомобіля;

γ_{c_i} – коефіцієнт статичного використання вантажопідйомності і-ої марки автомобіля;

β_i – коефіцієнт використання пробігу і-ої марки автомобіля;

$le.z_i$ – середня відстань вантажної їздки і-ої марки автомобіля;

t_{n-p_i} – час простою і-ої марки автомобіля під час завантаження і розвантаження.

Подання розрахунку у вигляді наведеної формули дає можливість визначити фактори, що впливають на рівень податку, що у свою чергу дає змогу визначити шляхи покращання вхідних параметрів.

Для виявлення резервів зниження податкового навантаження на валові витрати на базі підвищення ефективності використання транспортних засобів необхідний системний аналіз усіх факторів (заходів), що впливають на зміну показників стану і використання транспортних засобів.

На основі узагальнення існуючих пропозицій [8,9,10] рекомендується застосовувати в практичній діяльності класифікацію, представлену в табл.1., основними факторами якої є: підвищення технічного рівня автотранспортного виробництва; удосконалення технології транспортного процесу; поліпшення організації праці і управління.

Важливе значення при плануванні податку з власників транспортних засобів має вірне визначення розміру і структури автомобільного парку.

Знаходити резерви підвищення ефективності використання транспортних засобів зручніше за все шляхом встановлення напрямків можливого поліпшення техніко-експлуатаційних показників роботи використання рухомого складу.

Важливе значення при плануванні податку з власників транспортних засобів має вірне визначення розміру і структури автомобільного парку.

Знаходити резерви підвищення ефективності використання транспортних засобів зручніше за все шляхом встановлення напрямків можливого поліпшення техніко-експлуатаційних показників роботи використання рухливого складу.

Класифікація факторів

Фактори	Результативні показники	
	Найменування результативного показника	Умовна позначка
<i>Підвищення технічного рівня автотранспортного виробництва</i>		
Модернізація і спеціалізація транспортних засобів	Вантажопідйомність Коефіцієнт використання вантажопідйомності	q γ
Підвищення надійності і довговічності автомобілів і їхніх вузлів	Коефіцієнт випуску автомобілів на лінію	a_e
Оснащення причепами	Коефіцієнт використання вантажопідйомності	γ
Оснащення високопродуктивним гаражно-технологічним устаткуванням і сучасними засобами діагностики автомобілів	Коефіцієнт випуску автомобілів на лінію Трудомісткість виконання технічного обслуговування і поточного ремонту	a_e t_p
Упровадження прогресивної технології ремонту й обслуговування рухомого составу	Коефіцієнт випуску автомобілів на лінію	a_e
Централізація ремонту і технічного обслуговування транспортних засобів на спеціалізованих підприємствах	Коефіцієнт випуску автомобілів на лінію	a_e
Поліпшення матеріально-технічного постачання	Коефіцієнт випуску автомобілів на лінію	a_e
<i>Удосконалення технології транспортного процесу</i>		
Впровадження прогресивних форм і методів організації перевезень	Експлуатаційна швидкість Коефіцієнт використання вантажопідйомності	ve γ
Удосконалення оперативного планування роботи рухомого составу	Коефіцієнт використання пробігу	β
Поліпшення диспетчерського управління роботою на лінії	Експлуатаційна швидкість	ve
Впровадження автоматизованих систем диспетчерського управління вантажним і пасажирським автомобільним транспортом	Експлуатаційна швидкість Коефіцієнт використання пробігу Коефіцієнт використання вантажопідйомності	ve β γ
Механізація завантаження і розвантаження автомобілів	Тривалість простою під завантаженням і розвантаженням	t_{n-p}
<i>Поліпшення організації праці і управління</i>		
Удосконалення нормування праці, зменшення числа робітників, що не виконують норм виробітку і змінних завдань	Коефіцієнт випуску автомобілів на лінію Трудомісткість виконання технічного обслуговування і поточного ремонту	a_e t_p
Збільшення змінності рухомого составу	Часи, які автомобіль знаходиться в наряді	T_n

ФІНАНСИ ГАЛУЗІ ТА ПІДПРИЄМСТВА

Ступінь використання наявного парку автомобілів, тягачів і інших транспортних засобів для роботи на підприємстві характеризує коефіцієнт випуску автомобілів на лінію, що розраховується окремо для кожного типу і моделі рухомого складу за формулою [11]:

$$\alpha_6 = \frac{A_{Дроб}}{A_{Дгос}}, \quad (2)$$

де $A_{Дроб}$ – автомобіле - дні роботи; $A_{Дгос}$ – автомобіле - дні на підприємстві.

Виявити можливості збільшення коефіцієнту випуску автомобілів на лінію можна шляхом аналізу балансу автомобіле - днів (табл.2).

Таблиця 2

Баланс автомобіле - днів

Показники	За планом	По факту автомобілі КамАЗ 5320			
		00-29ДНН	05-00ДНА	47-17ЯАА	58-04ДНН
Автомобіле – днів:					
на підприємстві за рік	365	365	365	365	365
у роботі	181	123	96	154	131
у простої	184	242	269	211	234
В тому числі у простої:					
а) у ремонті і технічному обслуговуванні	24	35	60	45	55
б) у справному стані:					
у вихідні і святкові дні	110	110	108	110	110
через хворобу водіїв	26	14	5	20	7
через незабезпеченість шинами	–	2	3	3	5
простої без роботи	–	81	93	33	57
інші причини	24	–	–	–	–
Коефіцієнт випуску автомобілів на лінію	0,49	0,33	0,26	0,42	0,35

Як видно з даних табл.2, за поточний рік на підприємстві, що розглядається, коефіцієнт випуску автомобілів КамАЗ-5320 на лінію був нижчий за плановий. Якщо фактичний коефіцієнт випуску автомобілів на лінію менший за плановий, це говорить про те, що транспорт неефективно використовується або він зайвий. На підприємстві, що аналізується, за поточний рік з 181 запланованого дня автомобілі працювали від 96 до 123 днів. При розгляді звітних даних з'ясувалося, що простої технічно справних автомобілів склали значну величину через простої без роботи. Якби кожен автомобіль відробив 181 день, то на чотири автомобілі це б склало 724 автомобіле-дні за рік, що на 220 автомобіле-днів більше ніж автомобілі відробили фактично – 504 автомобіле-дні. Тобто, той обсяг перевезень, що виконали чотири машини, можна було виконати трьома машинами. Це дозволило б звільнити одну машину і зменшити розмір податку з власників транспортних засобів на 1627,5 грн. (Сума податку = об'єм циліндра × ставку податку = 10850×15/100=1627,5 грн.)

Наступним етапом планування податку з власників транспортних засобів є визначення оптимального варіанту роботи автомобільного парку.

У зв'язку з цим має місце така постановка задачі моделювання: розробити модель планування перевезення вантажів (матеріалів необхідних для виробництва готової продукції) спрямованої на мінімізацію сумарної величини транспортних витрат.

В процесі моделювання у якості об'єкта управління розглядається 9 типів вантажних бортових автомобілів (11 машин). Відомі вантажі, які треба перевозити, а також відстань перевезень. Планується перевезення вантажів на місяць. За ступенем використання вантажопідйомності вантажі поділяються на 3 класи. Відома собівартість перевезення вантажу кожного класу кожного автомобіля в залежності від відстані перевезення (табл.3).

Таблиця 3

Залежність собівартості перевезень вантажу від відстані перевезень

Автомобіль	Собівартість 1 класу вантажів	Собівартість 2 класу вантажів	Собівартість 3 класу вантажів
ГАЗ 52-27	4,02 + 1,013x	3,75 + 1,01x	3,6 + 1,1x
ГАЗ 53-27	5,24 + 1,13x	4,77 + 1,1x	4,56 + 1,2x
ЗІЛ 138(1)	5,91 + 1,28x	5,31 + 1,26x	5,01 + 1,34x
ЗІЛ 138(2)	5,66 + 1,28x	5,08 + 1,26x	4,79 + 1,34x
ЗІЛ 431610	6,78 + 1,34x	6,05 + 1,32x	5,67 + 1,41x
КамАЗ 5320	9,02 + 2,01x	7,9 + 1,98x	7,38 + 1,99x
МАЗ 53371	10,2 + 1,87x	8,89 + 1,85x	8,23 + 1,92x
КамАЗ 53212 (1)	10,78 + 2,04x	9,33 + 1,96x	8,56 + 2,09x
КамАЗ 53212 (2)	10,15 + 2,04x	8,78 + 1,96x	8,05 + 2,09x
КрАЗ 250	15,03 + 2,77x	12,82 + 2,69x	11,59 + 2,75x
КрАЗ 65201	16,56 + 2,8x	14,05 + 2,73x	12,66 + 2,78x

Для визначення можливостей кожної машини за обсягом перевезень встановлено залежність тривалості рейсу машини від відстані перевезень.

Модель тривалості рейсу задається у вигляді:

$$t = a + b1x + b2d + b3dx,$$

де $d = 0$ – робота в межах міста ($x \leq 30$ км);

$d = 1$ – робота за містом ($x > 30$ км).

$a, b1, b2, b3$ – параметри функції, визначені методом регресійного аналізу.

Для кожного автомобілю і кожного класу вантажу отримані залежності наведені у табл.4.

Відомо бюджет робочого часу кожної машини на планований період. Потрібно скласти план перевезень вантажів машинами таким чином, щоб сумарна величина транспортних витрат була мінімальною.

Введемо позначення: Q_i – обсяг вантажів, який необхідно перевезти; q_i – вантажопідйомність машин; T_i – бюджет часу машини на місяць; t_{ij} – тривалість рейсу i -ї машини за j -м вантажем; y_{ij} – число рейсів i -ї машини за j -м вантажем; z_{ij} – собівартість одного рейсу i -ї машини за j -м вантажем; $j=1, 2, \dots, m$; $i = 1, 2, \dots, n$, де m – кількість вантажів, n – кількість машин.

Економіко-математична модель містить такі групи обмежень.

1. Сумарні витрати часу на перевезення вантажів не повинні перевищувати планового фонду робочого часу кожної машини:

$$\sum_{j=1}^m y_{ij} t_{ij} \leq T_i, i = 1, 2, \dots, n, \tag{1}$$

2. Сумарний обсяг перевезених вантажів повинен бути не менший за запланований обсяг вантажів на місяць:

Залежність тривалості рейсу від відстані перевезень

Автомобіль	t 1 клас вантажів	t 2 клас вантажів	t 3 клас вантажів
ГАЗ 52-27	$0,5+0,16x+2,351d - 0,07837dx$	$0,46+0,16x+2,351d - 0,07837dx$	$0,45+0,16x+2,351d - 0,07837dx$
ГАЗ 53-27	$0,6+0,16x+2,351d - 0,07837dx$	$0,54+0,16x+2,351d - 0,07837dx$	$0,52+0,16x+2,351d - 0,07837dx$
ЗІЛ 138(1)	$0,66+0,16x+2,351d - 0,07837dx$	$0,6+0,16x+2,351d - 0,07837dx$	$0,56+0,16x+2,351d - 0,07837dx$
ЗІЛ 138(2)	$0,66+0,16x+2,351d - 0,07837dx$	$0,6+0,16x+2,351d - 0,07837dx$	$0,56+0,16x+2,351d - 0,07837dx$
ЗІЛ 431610	$0,73+0,16x+2,351d - 0,07837dx$	$0,65+0,16x+2,351d - 0,07837dx$	$0,61+0,16x+2,351d - 0,07837dx$
КамАЗ 5320	$0,86+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$0,76+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$0,71+0,1667x+2,551d-0,08503dx$
МАЗ 53371	$0,91+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$0,79+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$0,74+0,1667x+2,551d-0,08503dx$
КамАЗ 53212 (1)	$1+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$0,86+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$0,8+0,1667x+2,551d-0,08503dx$
КамАЗ 53212 (2)	$1+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$0,86+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$0,8+0,1667x+2,551d-0,08503dx$
КрАЗ 250	$1,3+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$1,1+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$1+0,1667x+2,551d-0,08503dx$
КрАЗ 65201	$1,43+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$1,2+0,1667x+2,551d-0,08503dx$	$1,1+0,1667x+2,551d-0,08503dx$

$$\sum_{i=1}^n y_{ij} q_i \geq Q_j, j = 1, 2, \dots, m, \quad (2)$$

3. Повинна виконуватися умова невід'ємності і цілочисельності:

$$y_{ij} \geq 0, i = 1, 2, \dots, n, y_{ij} - \text{ціле}. \quad (3)$$

При визначенні вантажопідйомності машини враховується, працює вона з повним завантаженням або з недовантаженням.

Цільова функція повинна забезпечувати мінімум загальних витрат на перевезення усіх вантажів

$$F = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m y_{ij} z_{ij} \rightarrow \min, \quad (4)$$

Запропонована модель містить лінійну цільову функцію, а отже розв'язання задачі має виконуватись методами лінійної оптимізації з використанням стандартного програмного забезпечення.

Шляхом аналізу балансу автомобіле – днів з урахуванням класифікації факторів можливого поліпшення техніко-експлуатаційних показників роботи використання рухомого складу та застосуванням цієї економіко-математичної моделі в задачах планування та оперативного управління підприємство може раціонально використовувати транспортні засоби, зменшити витрати виробництва і мати податок з власників транспортних засобів оптимальної величини.

Аналогічні розрахунки проведені автором з інших податків і зборів, які стягуються з підприємств і відносяться на собівартість продукції. Для кожного з податків встановлено фактори, що впливають на параметри розрахункової формули податку. Визначено напрямки оптимізації податкових платежів на базі покращення використання ресурсів. Подальші дослідження передбачається спрямувати на розробку цілісної системи зниження податкового пресу на базі покращення використання всіх видів ресурсів.

Література

1. Єлиссєв А.В., Підлужний М.П. Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами. – Л.: Ліга-Прес, 2003. – с.274.
2. Чернякова Т.М. Налоговое планирование: оптимизация или минимизация // Економіка. Менеджмент. Підприємство. Зб. наук. Праць Східноукраїнського національного університету. Вип.6. – Луганськ: СНУ, 2001. – с.229–233.
3. Конторщикова О. Податковий менеджмент як інструмент мінімізації податкових платежів // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. - №8. – с.25–27.
4. Оптимизация налогов: практический аспект // Налоги и бухгалтерский учет. Спецвыпуск. – 2002. - №5. - с.2–47.
5. Закон України „Про внесення змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97р. № 283/97 – (електрон. ресурс)/спосіб доступу: URL:<http://www.rada.gov.ua>.
6. Закон України „Про внесення змін до Закону України „Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” від 18 лютого 1997 р. №75/97 – (електрон. ресурс)/спосіб доступу: URL:<http://www.rada.gov.ua>.
7. Закон України “Про внесення змін до деяких Законів України щодо фінансування дорожнього господарства” від 16 липня 1999 р. №986-XIV. – (електрон. ресурс)/спосіб доступу: URL:<http://www.rada.gov.ua>.
8. Организация, планирование и управление в автотранспортных предприятиях / Под ред. Л.А. Бронштейна. – М: Высшая школа, 1973. – 512с.
9. Техтрансфинплан автотранспортного предприятия. Корчагин В.А. – К.; Донецк: Вища школа. Головное изд-во, 1982. – 136с.
10. Шпенст В.И. Повышение производительности труда на автомобильном транспорте. - М.: Транспорт, 1979. – 168с.
11. Анализ производственно-финансовой деятельности автотранспортного предприятия. /Аксенова З.И. – М.: Изд-во "Транспорт", 1972. – 240с.

Рекомендовано до публікації
д.е.н., проф. Галушко О.С. 11.12.03

Надійшла до редакції
01.12.03