

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ЦЕНТР ПЕРЕПІДГОТОВКИ ТА ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ
КЕРІВНИХ КАДРІВ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ
ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

КАФЕДРА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Навчально-методичний посібник

ВСТУП ДО ПОДАТКОВОГО
МЕНЕДЖМЕНТУ

КИЇВ – 2012

Авторський колектив:

Мельник Ю.В. - кандидат технічних наук, старший науковий співробітник,
завідувач кафедрою «Податкового менеджменту»

Юрченко В.В. – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри
«Податкового менеджменту»

Богданова Н.В. – методист кафедри «Податкового менеджменту»

ЗМІСТ

Розділ 1. Податок як суб'єкт управління в системі ринкових відносин	4
Розділ 2. Функції податків	8
Розділ 3. Розвиток концепцій оподаткування	11
Розділ 4. Податкова політика. Необхідність управління в сфері оподаткування	16
4.1. Податкова політика	16
4.2. Визначення менеджменту	19
Розділ 5. Сутність податкового менеджменту	21
Розділ 6. Податковий процес: його сутність та елементи	28
Розділ 7. Структура податкового менеджменту	34
7.1. Податкове планування	37
7.2. Податкове регулювання	40
7.3. Податковий контроль	43
Розділ 8. Напрями розвитку державного податкового менеджменту	46
Список літератури	49

Розділ 1. Податок як суб'єкт управління в системі ринкових відносин

Податки – дозволена форма грабежу

Ф. Аквинський, філософ и теолог (1225–1276)

Кожний податок є зло, тому що він лишає того хто платить, частини його власності, потрібно тільки з мистецтвом вибрати це зло, тобто потрібно вибрати найлегше

Н.И. Тургенєв, російський економіст (1789–1871)

Податок – частина, яку кожний громадянин дає зі свого майна для того, щоб отримати охорону частини, що залишається, аби користуватися нею з великим задоволенням

Ш. Монтеск'є, французський просвітник і філософ (1689–1755)

Податки – це ціна цивілізованості суспільств

Надпис на фасаді Міністерства внутрішніх доходів США

Ніяке суспільство ніколи не в змозі обходитись без податків

Ф. Нитті, італійський економіст (1868–1953)

Податки – це перш за все об'єктивна фінансова (грошова) категорія. Вона має свою зовнішню форму існування і внутрішній об'єктивний зміст. Причиною виникнення податків є поява і розвиток держави, яка потребує фінансових ресурсів для виконання своїх функціональних обов'язків. Причинно-наслідковий зв'язок тут такий: не було б держави, не було б і податків, і навпаки, немає держави без податків. Тому податкові відносини завжди мають правову примусово-обов'язкову форму і поза цією формою вони перестають бути податковими відносинами. Обов'язкова, правова форма податків – це їх специфіка, але не об'єктивний зміст. Економічною основою та необхідною умовою повноцінного функціонування податків є певний і достатній рівень розвитку товарно-грошових відносин. Більш розвиненому ринку відповідає досконала податкова система, оскільки об'єктивний зміст фінансової категорії податків становить виключно грошові відносини. Таким

чином, податкові відносини – це завжди грошові відносини, але в обов’язковій, публічно-правовій, імперативній формі.

Податки служать невід’ємним атрибутом ринку, ринкового грошового (фінансового) господарства. Тому суть податків і характер управління ними необхідно розглядати у взаємозв’язку з об’єктивними законами та закономірностями функціонування ринку і товарно-грошових відносин. З цих позицій податки розглядаються як ціна суспільних благ, що надаються суспільству державою – повноцінним учасником відтворювального процесу.

Сучасна держава зобов’язана виконувати наступні функції: оборонну, правоохоронну, політичну, соціальну, економічну та інші, виконання яких прямо або побічно дає суспільний споживчий ефект (результат).

У процесі виконання державою названих функцій у рамках її компетентності як макроекономічної юридичної особи створюються і розподіляються суспільні блага, які ще називають послугами держави. Діяльність держави або окремих її структур і представників, не пов’язана з належним виконанням своїх функцій або функціональних обов’язків, як правило, не супроводжується реальним створенням суспільних благ або наданням державних послуг у достатньому обсягу та відповідності якості.

Під **послугою** традиційно розуміються діяльність та її результати, які не мають матеріального змісту, реалізуються або споживаються в процесі здійснення цієї діяльності. Послуги держави мають інший зміст, ніж послуги, що надаються відповідно до основ класичного товарного обміну (послуга – гроші), специфіка реалізації, споживання та прихованість результатів діяльності в процесі їх надання.

Основна маса суспільних благ приймає форму неподільних, невидимих і невідчутних державних послуг, що виключає можливість їх прямої оцінки і купівлі-продажу на ринку як звичайних товарних форм.

Оскільки виробництво і розподіл суспільних благ здійснюється в процесі витрачання податкових доходів, а самі блага найчастіше не підлягають прямому кількісному вимірюванню в натуральній формі та не можуть

продаватися на звичайному ринку, то загальним суспільним мірилом обсягу наданих державою суспільству послуг можуть бути лише державні витрати. Останні включають поточні і капітальні, продуктивні (що приносять прямий економічний ефект) і непродуктивні (економічна вигода виявляється опосередковано). Таким чином, обсяг вироблених та наданих суспільству державних послуг може бути виражений лише побічно через державні витрати.

В умовах товарного виробництва та функціонування держави як макроекономічної юридичної особи в ринковому середовищі державні послуги набувають специфічної товарної форми, яка проявляється у споживчій і міновій вартості (цінності).

Корисність послуги робить її споживчою вартістю. Надання послуг державою при виконанні нею своїх функцій є суспільною необхідністю, що приносить користь суспільству. Такі послуги мають суспільну (колективну та індивідуальну) споживчу вартість, яка проявляється в конкретному змісті суспільних благ (відповідно до затвердженої в країні бюджетної витратної класифікації).

Держава з точки зору макроекономічного аспекту є суб'єктом господарювання, що виробляє та надає сукупні державні послуги у відносній формі цінностей. За таких умов сукупним державним витратам протистоїть сукупна плата суспільства за отримання блага в грошовій податковій формі. Відносини такого специфічного «обміну», як тривалий, безперервний в часі і обов'язковий за формою процес, приймають еквівалентний (поворотний) характер, а сам податок (сукупний податок) виступає як ціна суспільних благ (сукупних послуг держави).

В умовах ринкового середовища податки виникли та набули подальшого розвитку не лише з функції грошей як засобу платежу, але і з функції грошей як міри вартості. Податок – це специфічна, ірраціональна і монопольна ціна послуг держави, пов'язаних з виконанням нею своїх функцій. У цьому випадку під категорією «податок» розуміють не окремо взятий податок, а сукупність

платежів податкового типу, отриманих державою в «обмін» на сукупні послуги в міновій пропорції сукупних державних витрат.

Специфіка податків як ціни послуг держави полягає у тому, що еквівалентний, поворотний характер податкових відносин проявляється не в разовому факті сплати податкового платежу, а лише на рівні макроекономіки, коли держава виступає як відособлений суб'єкт господарювання, що здійснює своє фінансове господарство та має свій «поточний рахунок» – бюджет, в якому відображаються державні витрати і доходи, а державні послуги, витрати і податки розглядаються за бюджетний рік в їх сукупності.

Доведення до свідомості людей цінової суті податків є одним з пріоритетних напрямків формування податкової культури. Платники податків повинні розуміти, що несплата податків рівнозначна крадіжці. Поряд з цим представникам державної влади необхідно усвідомлювати, що розміри встановлених ними податків повинні хоч би приблизно відповідати обсягам та якості фактично наданих послуг, а також те, що податкові відносини потребують управління відповідно до ринкових методів.

Отже, **податки** – це специфічна, ірраціональна і монопольна ціна функціональних послуг держави, а в основі якої лежать державні витрати, пов'язані з їх відтворенням. Проте остаточно розмір податків як цінового поняття формується під впливом попиту на податки і пропозиції джерел їх сплати (доходів і об'єктів оподаткування) в межах досягнутого рівня розвитку економіки.

Попит і пропозиція, як і сама ціна державних послуг, специфічні в своєму прояві.

По-перше, попит на податки формує держава (конкретний уряд), яка зацікавлена в зростанні державних витрат шляхом зростання податкових надходжень. Населення та підприємства також зацікавлені в зростанні цих витрат (соціального характеру, інвестицій в економіку тощо), але не за рахунок посилення податкового тягаря. У обох випадках попит на податки економічно обмежений межею податкових вилучень, величиною податків, та

запропонованими платниками об'єктами і доходами для оподаткування, частину яких вони відносно безболісно могли б віддати у вигляді податків.

По-друге, на попит і пропозицію значний вплив мають політичні, соціальні та інші не ринкові чинники.

По-третє, через примусову форму податкових відносин вплив попиту на цінові параметри більш суттєвий, ніж вплив пропозиції. Попит на податки і витрати постійно перевищує пропозицію джерел – держава здатна прогинути практично будь-яку суму податкових зборів. До того ж за дотримання податкового законодавства, нормами якого зафіксовані всі кількісні та якісні характеристики попиту на податки, встановлено жорсткий державний податковий і фінансовий контроль.

Розділ 2. Функції податків

Сутність податків конкретизується і проявляється на практиці через їх функції. В зв'язку з цим податки як фінансова категорія об'єктивно виконують чотири функції (рис. 1):

- **Сукупного грошового еквіваленту цінності послуг держави** – еквівалентна податкова рівновага в економіці держави яка забезпечується вибором оптимальних варіантів балансування податкових надходжень і бюджетних витрат в інтересах держави, платників податків та суспільства в цілому.
- **Фіскальна** – створення стабільної дохідної бази бюджетної системи держави, достатньої для фінансування необхідних витрат, на базі росту виробництва і доходів в економіці.
- **Регулююча** – свідоме втручання держави в ринкову економіку шляхом використання податків для маніпулювання видами податкових платежів

і елементами оподаткування (податковими ставками, об'єктами, податковими пільгами) у відповідності до прийнятої концепції податкової політики.

- **Контрольна** – контроль за правильністю обчислення та строками уплати податків а також самоконтроль з боку платників податків з метою зниження ризиків застосування податкових санкцій за порушення податкового законодавства.

Функції податків (оподаткування)

Сукупного грошового еквіваленту цінності послуг держави	Еквівалентна податкова рівновага в економіці держави яка забезпечується вибором оптимальних варіантів балансування податкових доходів і бюджетних витрат в інтересах держави, платників податків і суспільства в цілому
Фіскальна	створення стабільної дохідної бази бюджетної системи держави, достатньої для фінансування необхідних бюджетних витрат, на базі росту виробництва і доходів в економіці
Регулююча	свідоме втручання держави в ринкову економіку шляхом використання податків для маніпулювання видами податкових платежів і елементами оподаткування (податковими ставками, об'єктами, податковими пільгами) у відповідності до прийнятої концепції податкової політики
Контрольна	контроль за правильністю начислення і строками уплати податків, а також самоконтроль з боку платників податків з метою зниження ризику застосування податкових санкцій за порушення податкового законодавства

Рисунок 1. Функції податків

Фіскальна функція податків визначає їх як основне джерело державних доходів, що акумулюються в бюджетній системі країни. Виконуючи цю функцію, податки обслуговують весь податковий процес: діяльність суб'єктів податкових відносин з податкового планування, складання податкового бюджету, його затвердження і виконання. Вважають, що фіскальна функція

виконується податками ефективно, якщо відбувається стабільне зростання податкових надходжень за вищих або рівніших темпів економічного зростання, тобто не за рахунок посилення податкового тягара, а розширення податкових баз, об'єктів оподаткування та джерел сплати податків.

Регулююча функція податків полягає в обслуговуванні процесів свідомого втручання держави в ринкову економіку. Держава, активно використовуючи податки для стимулювання економічного зростання, регулювання інвестиційної активності, сукупного попиту і пропозиції шляхом маніпулювання видами податкових платежів та елементами оподаткування (податковими ставками, об'єктами, податковими пільгами) формує відповідно до прийнятої концепції податкову політику. Регулюючі властивості податків, найбільшою мірою проявляються в умовах цінової податкової рівноваги. Регулювання – це не самоціль, воно повинне бути підпорядковане ефективному вирішенню фіскальних завдань за оптимальних параметрів податкового навантаження на підприємства. Регулюючі властивості податків найактивніше використовуються державою і підприємствами в процесі управління податковими потоками.

Контрольна функція податків обумовлена законодавчо правовою формою фіскальних платежів. Контрольна функція податків існує лише в органічному поєднанні з фіскальною та регулюючою. Будь-які податкові відносини реалізуються, як правило, одночасно у фіскальній, в регулюючій, і в контрольній функціях. На практиці контрольна функція податків регулюється у формі камеральних та виїзних податкових перевірок, податкових самоперевірок і моніторингу самих платників податків та в інших формах. Для цілей управління податковим процесом контрольна функція податків не менш важлива, ніж всі інші.

Розділ 3. Розвиток концепцій оподаткування

У теоретичне розуміння податку економісти різних шкіл вкладають не однаковий зміст. Більшістю з них податки сприймаються як примусові стягнення у вигляді обов'язкових грошових платежів з фізичних та юридичних осіб, що вилучаються державою для забезпечення потреб суспільства.

Виконання державних функцій: заохочення економіки та торгівлі, підтримка правопорядку та взаємовідносин з іншими державами, створення ринку товарів та інших – обумовлює наявність фінансових ресурсів. Тому суспільство для забезпечення державних послуг змушене винайти спосіб їх фінансування. Держава нічого не може зробити для громадян, якщо громадяни нічого не хочуть зробити для держави.

Рішення суб'єктів господарювання щодо сплати частини власних ресурсів на користь держави було прийнято одночасно з організацією державної влади на певному етапі соціального, політичного й економічного розвитку. Засобом акумуляції фінансових надходжень до державного бюджету стали податки.

Концептуальні положення, утворюють теоретичні основи податкової справи, були викладені ще в XVII столітті англійським економістом В. Петті в «Трактаті про податки і збори». В окремих главах він розглядає такі питання, як напрямки державних витрат, види податків і способи їх утримання, причини незадоволення платників, роль вільних гаваней. Зокрема, він писав: «якій би ні був великий податок, але якщо він лягає на всіх пропорційно, ніхто не втрачає із-за нього будь-якого багатства. Тобто люди залишаються однаково багатими, чи скоротять у них майно наполовину, чи подвоять його, тому що кожний збереже своє колишнє становище, свій сан і звання».

У XVIII столітті шотландський економіст А. Сміт у праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» сформулював основні принципи оподаткування, актуальні і сьогодні. До них відносяться (рис. 2):

- справедливість

покладання однакового податкового обов'язку на осіб з однаковим доходом (горизонтальна справедливість) і покладання податкових зобов'язань пропорційно доходу (вертикальна справедливість). При цьому принцип горизонтальної та вертикальної справедливості розповсюджується не тільки на дохід але і на споживання;

- визначеність

для платника податків не повинно бути невизначеності та сумнівів у виявленні і розрахунку податків що треба сплатити;

- зручність та простота

визначення податкової зобов'язаності, тобто право платника податків вибирати найбільш підходящу йому облікову політику і сприятливі податкові правила;

- ефективність і нейтральність

податки повинні бути націлені на діяльність в цілому, а не на конкретного суб'єкта господарювання, при цьому їх негативний вплив на прийняття платником податків рішень повинний бути мінімальним як з точки зору адміністративних витрат, так і з точки зору втрат грошових коштів;

- мінімальність втрати податків;

- складність можливості ухилення від сплати податків.

Класична теорія податків розглядала податкові платежі як один з видів державних доходів, що повинні покривати витрати на утримання апарату управління. При цьому будь-яка інша роль (соціальна, регулююча) податкам не відводиться. Вважалось, що ринкова економіка – стійка і саморегульована система, у якій попит породжує пропозицію. Податки були джерелом надходжень у бюджет і не використовувалися для активної економічної політики, тобто їхні функції обмежувалися фіскальною необхідністю.

Принципи оподаткування

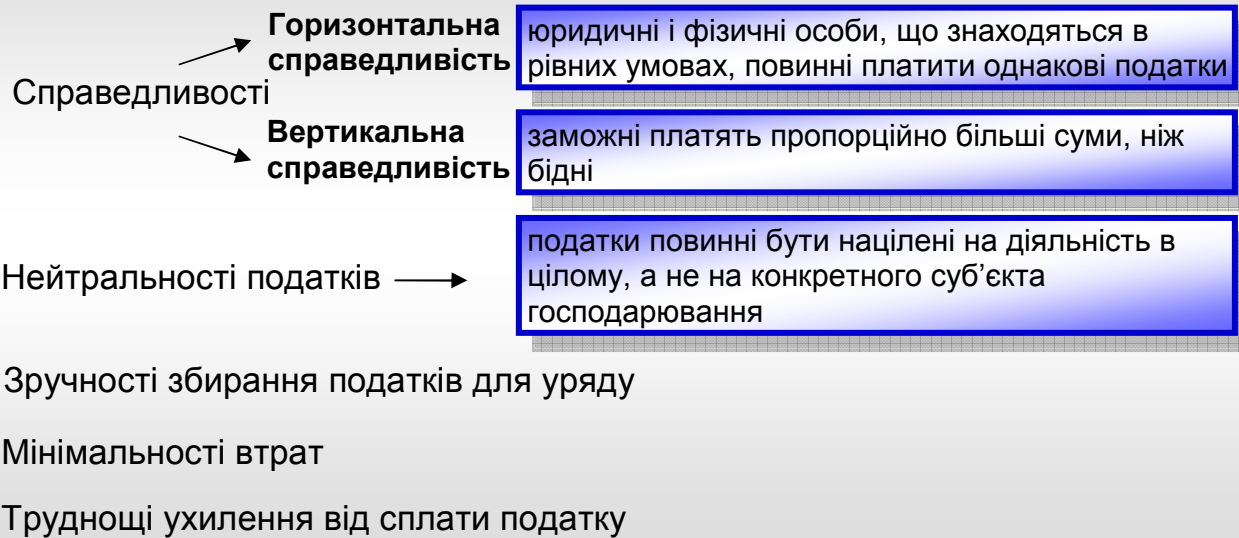


Рисунок 2. Принципи оподаткування

Таку переважно фіскальну функцію податки зберегли до 30-х років XX сторіччя. Під час найглибшої за всю історію розвитку економічної кризи 1929-1933 років стало зрозуміло, що не усі функції, що стабільно забезпечують економічне зростання, можуть бути реалізовані через систему ринкових відносин. Ринкові механізми у визначеній мері треба було доповнити процесами державного впливу. Концепцію державного регулювання економіки науково обґрунтував англійський економіст Дж. Кейнс. У 1935 р. вийшла його книга «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей». Одне з основних положень кейнсіанської теорії полягає у тому, що податки є важливим інструментом регулювання економіки, безпосередньо впливають на попит і споживання. З цього часу фіскальна функція перестала бути єдиною в характеристиці податків.

Податкова теорія монетаризму, висунута в 60-х роках минулого століття професором Чикагського університету М. Фрідменом і заснована на кількісній теорії грошей, пропонує обмежити роль держави тільки регулюванням грошей в обігу. На думку автора, за допомогою податків можна вилучати «зайву» кількість грошей з обороту і обмежити інфляцію. Маніпулювання податками,

процентними ставками і грошовою масою дозволить створити стабільні умови для функціонування підприємств.

В умовах хронічної інфляції і інших кризових явищ, а також з розвитком економічної інтеграції стало необхідним таке податкове регулювання, яке вплинуло б не на попит, а на пропозицію ресурсів. Тому на зміну кейнсіанській концепції «ефективності попиту» прийшла неокласична теорія «ефективності пропозиції». Групою американських економістів на чолі з А. Лаффером були проведені дослідження і зроблені висновки про те, що такі негативні явища як висока інфляція, низькі нагромадження, спади виробництва викликані високими ставками оподаткування. Прихильники теорії «економіки пропозиції» висунули гіпотезу про те, що ріст податкових ставок лише до визначеної межі стимулює збільшення податкових надходжень, після чого їхній ріст вповільнюється. Далі спостерігається або поступове зниження доходів бюджету, або їхнє різке падіння. Таким чином, коли податкова ставка досягає визначеного рівня – втрачаються стимули до прояву підприємницької ініціативи і розширенню виробництва, зменшуються доходи і, як наслідок, платники податків переходять з «легального» у «тіньовий» сектор економіки. За теорією А. Лафера, розвиток тіньової економіки має зворотній зв'язок з податковою системою, тобто підвищення податків збільшує розміри тіньової економіки, легального і нелегального відхилення від оподаткування, при якому велика частина доходів не декларується. І навпаки, зниження податкових ставок створює стимули до виробничої діяльності і розвитку економіки. Доходи бюджету збільшуються за рахунок розширення податкової бази, а не рахунок підвищення податкової ставки до рівня податкового ярма (Рис. 3).

Крива Лафера

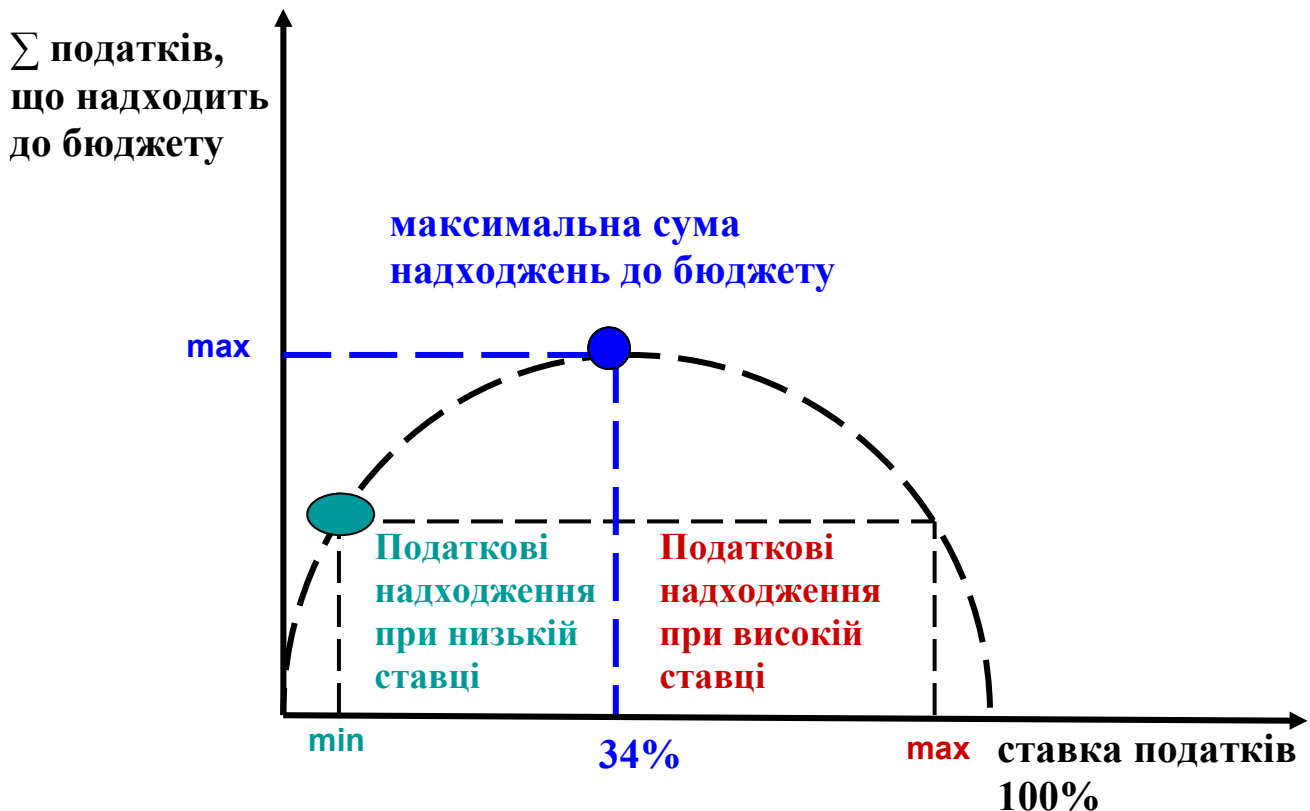


Рисунок 3. Крива Лафера

Ідеї американських економістів домінують в сучасних теоріях. Регулююча функція податків одержала подальший розвиток і доповнена наступними положеннями:

- **антимонопольна спрямованість**

податкова система не повинна сприяти концентрації виробничих факторів на ефективних ринках;

- **принцип вигоди**

пропорційність податкових зобов'язань тій вигоді, що платники податків одержують від реалізації урядових програм;

- **принцип платоспроможності**

залежність податків від економічного потенціалу, розмірів доходів і майна, тобто платоспроможності платників податків;

- **гнучкість, чіткість, прозорість, стабільність податків.**

Таким чином, на кожному етапі соціально-економічного розвитку концепції оподаткування трансформуються в залежності від цілей і функцій, що покладаються на податкову систему.

Розділ 4. Податкова політика. Необхідність управління в сфері оподаткування

4.1. Податкова політика

Сучасне суспільство домоглося перетворення податків із суто фіскального державного заходу на важливий економічний, соціальний та політичний фактор. Реальне використання суспільних благ, забезпечення яких здійснює держава, є головною причиною, що повинна спонукати кожну людину сплачувати податки. Їх витрачають не тільки на утримання суто державних інституцій, а й на охорону здоров'я, освіту, розвиток культури, захист навколишнього середовища, на субсидії найбіднішим регіонам країни і найбіднішим громадянам тощо.

Не менш дієвий вплив система оподаткування має на функціонування і ділову активність підприємницьких структур, тобто на ту ланку господарської діяльності, де створюється фінансовий потенціал країни. Це потребує запровадження виваженої податкової політики на основі збалансування інтересів держави і господарчих суб'єктів. Отже, **податкова політика** – це діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків для забезпечення сталої фінансової бази держави, яка необхідна для виконання функцій, делегованих їй суспільством. Її призначенням є практичне застосування широкого арсеналу різних власних інструментів (податкових ставок, способів оподаткування, податкових пільг), що становлять податковий механізм.

Проведення такої діяльності ґрунтується на обліку податкових надходжень від окремих платників податків, що, в свою чергу, обумовлює, з одного боку, необхідність своєчасного нарахування та сплати податків, а з іншого – необхідність постійного адміністрування цього процесу, від обліку платників податків до примусового стягнення боргів, тобто управління податками як на мікро-, так і на макроекономічному рівні.

Відомі три форми податкової політики (Рис. 4).

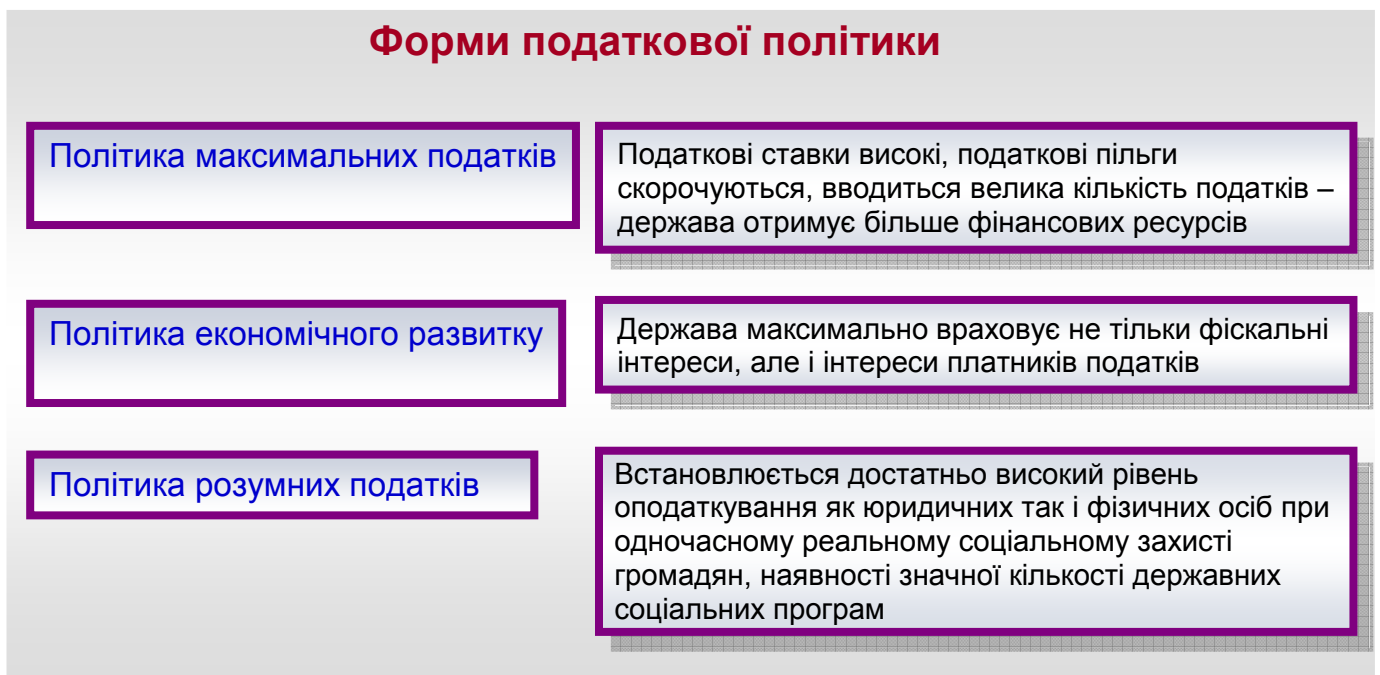


Рисунок 4. Форми податкової політики

Основними цілями податкової політики є:

- забезпечення повноцінного формування доходів бюджетної системи держави;
- досягнення сталого розвитку економіки, пріоритетних галузей і видів діяльності, окремих регіонів;
- забезпечення соціальної справедливості при оподаткуванні учасників господарської діяльності і фізичних осіб.

При формуванні державної податкової політики прийнято керуватися наступними принципами:

- **стабільність**

види податків і механізми їх отримання визначений термін часу повинні бути не змінними;

- **обов'язковість**

встановлення норм по сплаті податків та відповідальності за порушення податкового законодавства;

- **соціальна справедливість**

орієнтація на принципи соціальної політики;

- **економічна ефективність** (у фінансовому та регулюючому аспектах)

збалансованість отримання та фінансовий інструмент розвитку;

- **рівність**

зобов'язання перед бюджетом встановлюється для усіх платників податків за їх можливостями і результатами діяльності;

- **гнучкість**

своєчасне реагування на зміни в економіці і соціальної сфері;

- **рівномірність сплати**

встановлення строків сплати податків для своєчасного наповнення бюджету;

- **ефективність адміністрування**

процедура податкового адміністрування повинна бути максимально простою;

- **введення податкової квоти**

рівень оподаткування доходу платника податків повинен забезпечувати розширене відтворення виробництва та потреб.

На сучасному етапі розвитку України, на жаль, ще не всі вище перелічені принципи є фактичними (не декларативними).

4.2. Визначення менеджменту

Не зважаючи на понад столітню історію науки менеджменту, величезну кількість виконаних досліджень і публікацій, поняття «менеджмент» ще й досі залишається складним, а його суть і сьогодні не з'ясована остаточно. Адже під менеджментом розуміють і певний вид діяльності, і групу людей, які її здійснюють. І галузь досліджень, і навчальну дисципліну.

У літературі часто звертають увагу на англomовне походження поняття «менеджмент», хоча це не зовсім точно. До англійської мови цей термін прийшов з французької: французьке слово «manager» означає буквально «домоведення». Але в англійській мові дієслово «to manage» набуло справді сучасного значення, яке виражається низькою перекладів: «управляти», «керувати», «завідувати», «бути на чолі», «бути здатним справитися з чимось, якоюсь проблемою». Від зазначеного дієслова «to manage» утворився іменник «management» із подібними значеннями: управління, керівництво, завідування тощо.

Багатозначність поняття «менеджмент» яскраво віддзеркалює фундаментальний Оксфордський словник, в якому даються чотири його значення: 1) спосіб, манера спілкування з людьми; 2) влада і мистецтво управління; 3) особливого роду вміння, адміністративні навички; 4) орган управління, адміністративна одиниця. Всі ці значення слова «менеджмент» цілком прийнятні як для політики, так і для бізнесу.

Передумови менеджменту:

- 1) менеджмент як управлінська діяльність притаманна організаціям, які функціонують у певному ринковому середовищі. Будь-якій організації для досягнення своїх цілей потрібен менеджмент, а останній не може існувати поза організацією;
- 2) потреба в менеджменті виникає у зв'язку з необхідністю координації діяльності більшої або меншої кількості людей. Кожен з яких виконує певну роботу;

3) для досягнення цілей організації завжди доводиться використовувати певну кількість обмежених ресурсів (матеріальних, фінансових, людських, інформаційних, природних). Менеджмент і є тією ланкою, яка забезпечує ефективне використання зазначених ресурсів. Самі ж ці ресурси менеджери отримують від їхніх власників для відповідного розпорядження;

4) раціональний менеджмент ґрунтується на певному балансуванні між успіхом організації (досягнення її цілей), а також продуктивністю (рівнем використання ресурсів).

З урахуванням сказаного можна запропонувати таке визначення.

Менеджмент це цілеспрямований вплив на діяльність усіх працівників організації для успішного досягнення встановлених ними ринкових цілей у змінному середовищі шляхом продуктивного використання наявних ресурсів.

У відповідності до цього визначення можна сказати, що менеджер це працівник якій прийняв на себе відповідальність за якісне виконання доручених йому виробничих процесів, і з цією метою керує підлеглими йому працівниками які безпосередньо зайняті у цих процесах (Рис.5).

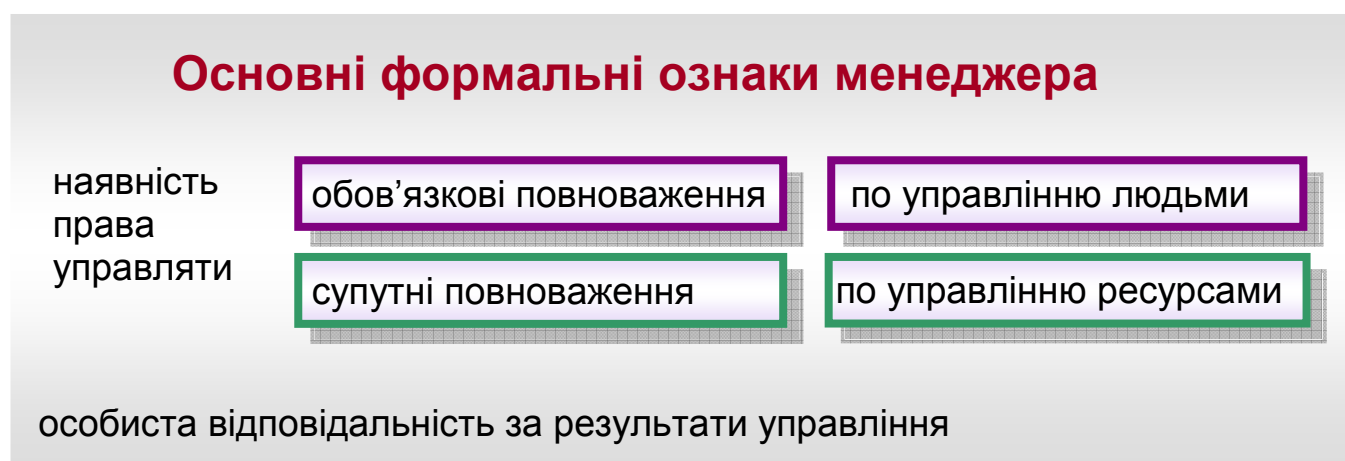


Рисунок 5. Основні ознаки менеджера

Підсумовуюче викладене: менеджмент це в першу чергу управління; менеджер це в першу чергу керівник.

Розділ 5. Сутність податкового менеджменту

Податковий менеджмент – це частина загальної системи управління ринковою економікою, тобто складова загального менеджменту в цілому. У основі податкового менеджменту лежать загальні принципи і фундаментальні положення управління економікою, системного підходу та аналізу. Управління в теорії менеджменту, з одного боку, пов’язане з реалізацією основних функцій управління (плануванням, аналізом і контролем), а з іншого – трактується як особливий вид діяльності, спрямований на здійснення управління людьми (Рис. 6).

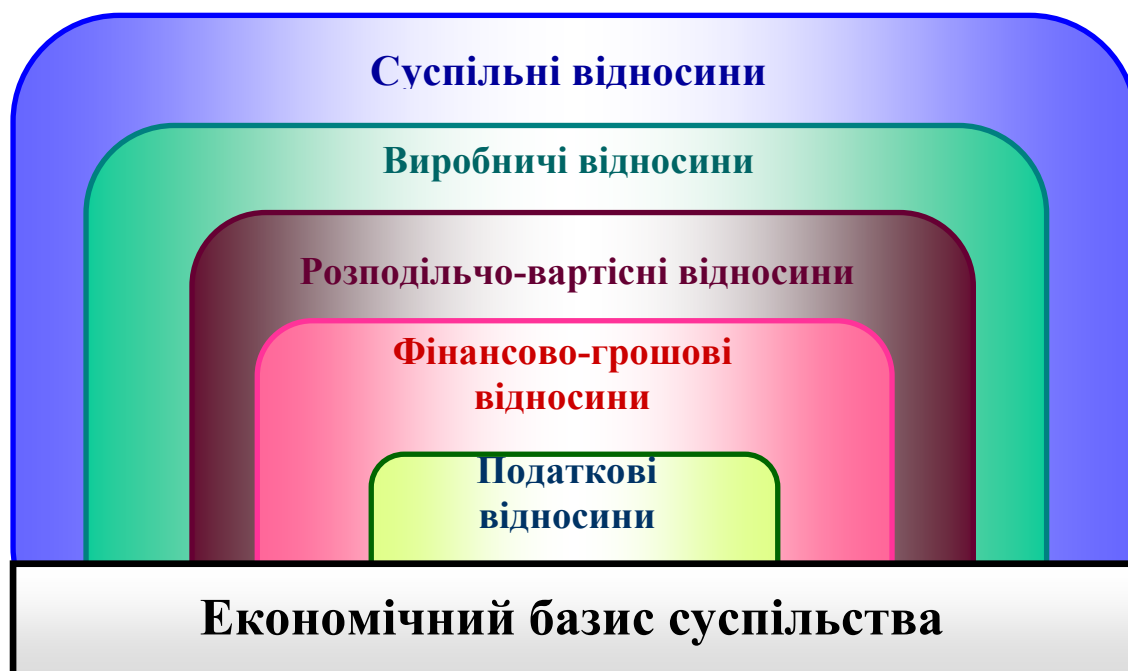


Рисунок 6. Місце податкових відносин в системі суспільних відносин

Об’єктом фінансової науки і практики є фінансове господарство держави та підприємств. Податки є найважливішим елементом державних фінансів. Близько 90 % всіх бюджетних (державних і муніципальних) потоків складають податкові. Більше того, фінансова теорія і практика впродовж тривалого періоду, до початку XX ст., розвивалася в основному як наука про податки.

Тому є всі підстави вважати науку про фінанси теоретичним підґрунтям податкового менеджменту. Податковий менеджмент виступає складовою частиною фінансового менеджменту підприємств, системи управління їх фінансовими (грошовими) потоками шляхом ухвалення стратегічних і тактичних рішень.

Виокремлюють два рівня податкового менеджменту:

- макрорівень – державний податковий менеджмент;
- мікрорівень – податковий менеджмент підприємств (організацій), або корпоративний податковий менеджмент.

Податковий менеджмент, з одного боку, є результатом застосування наукових знань, а з іншого – сферою практичної діяльності. У першому випадку йдеться про розроблення концептуальних основ податкового менеджменту: його предмета і об'єкта, сукупності принципів, підходів та інструментарію; у другому – про конкретні форми, методи і прийоми ухвалення рішень з управління податками, оподаткуванням і податковими потоками на різних рівнях.

Існує велике розмаїття поглядів на суть та значення податкового менеджменту. Зокрема, Юткіна Т.Ф. вважає, що податковий менеджмент включає в себе вироблення правових засад оподаткування на основі історичного досвіду, сучасних досягнень економічної науки і практики, і забезпечення умов функціонування конкретного податкового механізму, його елементів (планування, регулювання, контролю), і створення обліково-аналітичних, звітних правил, документів тощо. Карп М.В. схиляється до думки, що податковий менеджмент – це процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики. Ідентичної думки притримується і Ісаншина Г.Ю.

Тимченко О.М. стверджує, що податковий менеджмент – це сукупність прийомів та методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування доходної частини бюджету та впливу на розвиток виробництва і соціальної сфери.

Скворцов М.Н. розглядає податковий менеджмент як елемент державного менеджменту, який виконує специфічні функції по організації податкової системи і діяльності по збору податків, відтворенню і розширенню податкової бази.

Литвиненко Я.В. акцентує увагу на тому, що податковий менеджмент являє собою систему принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з вибором податкової системи, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їх здійсненням.

Можна запропонувати узагальнюючий варіант вище наведених визначень: **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.

Мета державного податкового менеджменту та корпоративного відрізняються. Держава зацікавлена у зростанні податкових надходжень, а підприємства – у зменшенні податкових платежів. Проте спільна мета податкового менеджменту, незважаючи на його рівень, полягає у зміцненні фінансів, підвищенні економічної ефективності, забезпеченні економічного зростання.

В теорії: податки не повинні управляти діяльністю підприємства, компанії, фірми. Вони не повинні суттєво змінювати філософію бізнесу.

На практиці: податки є потужним інструментом економічного регулювання які втручаються в сферу стратегічних рішень, що змушує керівників кардинально змінювати стратегію та тактику дій компаній.

Здійснюючи податковий менеджмент, неможливо повністю уникнути ризиків, оскільки це складний, трудомісткий і багатостадійний процес, що вимагає системного підходу.

У держави виникають ризики недоотримання запланованих податкових доходів, а у підприємств – ризики втрати доходів у вигляді штрафних

податкових санкцій в результаті ухвалення неефективних управлінських рішень і дій.

Вважається, що податковий менеджмент необхідно розглядати у трьох аспектах:

- як систему управління податками;
- як визначену категорію людей, соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками;
- як форму підприємництва (стосується корпоративного і персонального податкового менеджменту).

Державний податковий менеджмент є системою управління податковими потоками з боку органів державної влади в межах встановлених процедур і елементів податкового процесу за допомогою ринково орієнтованих форм і методів з метою фінансового забезпечення виробництва та надання необхідного обсягу і якості суспільних благ (вигод, послуг). У основі державного податкового менеджменту лежать принципи стратегічної оцінки тенденцій та закономірностей формування структури розвитку економічного, фінансового і податкового потенціалу, а також методи забезпечення їх продуктивного впливу на фактори економічного зростання.

Така система управління державним фінансовим господарством, включаючи його податкову складову, поки відсутня в Україні, розрізнено функціонують лише окремі її елементи.

Кожна система управління (у тому числі й управління оподаткуванням) складається з двох взаємопов'язаних складових – об'єкту і суб'єкту управління. На якості управління позначаються як знання об'єкту (або керованої системи), так і суб'єкту (або керуючої системи).

Об'єктом державного податкового менеджменту є вхідні і вихідні податкові потоки, які рухаються в межах встановленого податкового процесу від платників податків до бюджетної системи при виконанні податкових зобов'язань та спрямовані на приріст суспільних благ, стимулювання економічного зростання в країні і податкового адміністрування.

Суб'єктами державного податкового менеджменту виступають органи державної законодавчої та виконавчої влади, які безпосередньо здійснюють управління потенційними і фактичними податковими потоками. До таких суб'єктів належать Верховна Рада України, законодавчі і виконавчі органи влади, зокрема, органи місцевого самоврядування, Президент України, Адміністрація Президента, Міністерство фінансів України і підвідомчі йому Державна податкова служба, Державне казначейство, Державна митна служба.

Законодавчі органи влади розглядають та приймають законодавчі акти у сфері оподаткування, бюджети на черговий рік та звіти про їх виконання, а також ведуть діяльність щодо правового забезпечення податкового процесу в країні. Уряд України здійснює загальне керівництво та контроль за розробленням і реалізацією державної податкової політики, надає вказівки міністерствам щодо розроблення конкретних проблем у сфері оподаткування, здійснює нормативне забезпечення податкового процесу і податкової політики.

Міністерство фінансів України (Мінфін України) разом із Міністерством економіки розробляє податкову політику, а також самостійно готує проекти законів з питань оподаткування і розвитку податкової системи.

Державний податковий менеджмент забезпечує стійку податкову рівновагу, довгострокову збалансовану підтримку податками всіх своїх функцій на основі раціоналізації процедур і елементів податкового процесу, оптимізації вхідних і вихідних податкових потоків.

Мета державного податкового менеджменту – забезпечення надходжень в державний бюджет оптимальних сум податків у відповідності з можливостями платників податків.

Центральне місце в структурі державного податкового менеджменту відводиться оптимізації податкових потоків шляхом ухвалення ефективних управлінських рішень у сфері податкових доходів, податкових витрат і використання податкового прибутку.

Державний податковий менеджмент є наукою, мистецтвом і практикою ухвалення багатьох варіантів управлінських податкових рішень на

багатоваріантній основі шляхом вибору з них найбільш ефективних. Ухвалення управлінських рішень спрямовується на досягнення мети та вирішення **функціональних завдань державного податкового менеджменту**. До таких функціональних завдань можна віднести такі:

- оцінка з податкових позицій показників економічного зростання, фінансового стану платників податків, державних доходів і витрат;
- забезпечення оптимальної цінової рівноваги між сукупним податковим тягарем та обсягом і якістю суспільних благ (вигод, послуг), що надаються, раціоналізація структури податкового тягара і державних витрат;
- розроблення податкової концепції та пріоритетів податкової політики у фіскальному, регулюючому і контрольно-фіскальному напрямках, забезпечення функціональної податкової рівноваги;
- ухвалення довгострокових, стратегічних податкових рішень у сфері визначення оптимальних параметрів і структури системи податків, ухвалення рішень щодо її зміни або заміни окремих їх видів або елементів;
- ухвалення довгострокових, стратегічних рішень щодо вибору найбільш ефективних форм і методів оподаткування та податкового регулювання, які забезпечують необхідний фіскальний і регулюючий ефект;
- розроблення доходної і витратної частини середньострокового і поточного податкових бюджетів, управління їх виконанням та моніторинг;
- інші функції, що стосуються захисту від ризиків податкових надходжень, зниження податкових недоїмок, створення системи внутрішнього контролю і інформаційного забезпечення тощо.

Державний податковий менеджмент у цілому і ухвалення податкових рішень зокрема здійснюється в межах встановленого податкового процесу та його елементів (податкового права, системи оподаткування, податкової

політики, податкового механізму). З процесуальних позицій державний податковий менеджмент забезпечує організацію податкового процесу, державне податкове планування (прогнозування), державне податкове регулювання та державний податковий контроль.

Організація податкового процесу суб'єктами державного податкового менеджменту є всією організаційною діяльністю щодо складання, розгляду і затвердження бюджетів, безпосереднього справляння податкових платежів, правового забезпечення податкового процесу, формування концепції державної податкової політики, державного податкового регулювання і державного податкового контролю.

Основне завдання державного податкового менеджменту щодо регламентування податкових норм і правил полягає у встановленні і зміні елементів податкової системи для забезпечення надходжень до бюджету, стимулювання економічного зростання. Тобто, йдеться про оптимальне поєднання фіскальної і регулюючої функції податків. Податковий менеджмент діяльності державних органів влади повинен бути спрямованим на забезпечення інтересів як держави, так і платників податків. Таким чином державні органи влади вирішують **двоєдине завдання податкового менеджменту**, а саме:

- вилучити у платника податків максимальну суму на користь державного бюджету;
- залишити платнику податків стільки грошових коштів, скільки необхідно для здійснення розширеного відтворення та розвитку податкової бази.

Ефективність податкового менеджменту залежить від ступеня його відповідності можливостям економіки, потребам соціально-економічного розвитку країни та інтересам громадянського суспільства.

Також вирішуються такі завдання:

- формування доходної частини бюджетів і позабюджетних фондів усіх рівнів шляхом мобілізації податкових доходів;

- оптимальний розподіл податкових ресурсів між ланками бюджетної і податкової систем;
- створення раціональної системи податків на основі оптимізації рівня та структури податкового тягара по сферах, галузях, групах платників податків;
- розроблення короткострокових, річних, середньострокових та довгострокових планів і програм надходження податків, які слугують основою для ухвалення управлінських рішень, а також їх виконання;
- організація процедур податкового бюджетування і ухвалення до виконання податкових бюджетування і ухвалення до виконання податкових бюджетів;
- організація та здійснення податкового контролю за діяльністю платників податків, моніторингу дій щодо виконання управлінських рішень суб'єктами державного податкового менеджменту.

Державний податковий менеджмент як особливий науково-технічний процес є надзвичайно об'ємним за своїм змістом, умовам організації і цілям. Податковий менеджмент, який ґрунтується на положеннях податкового права і доповнює їх з теоретико-практичної точки зору, можна назвати основою всієї структури податкового механізму. Це і розробка правових засад оподаткування на основі історичного досвіду, сучасних досягнень економічної науки і практики; і забезпечення умов функціонування конкретного податкового механізму та його елементів (планування, регулювання, контролю); і створення обліково-аналітичних процедур. В зв'язку з чим державний податковий менеджмент займає провідне місце в системі управління економікою.

Розділ 6. Податковий процес: його сутність та елементи

Державний податковий менеджмент як система управління податковими потоками функціонує в межах встановлених процедур та елементів податкового процесу. Враховуючи, що податкові потоки не можуть виникати і здійснювати

рух поза податковим процесом, останній одночасно виступає і умовою, і об'єктом управління.

Сутність податкового процесу на макрорівні слід розглядати з двох позицій: вузької – бюджетно-процесуальної та широкої – економічної.

У вузькому розумінні податковий процес є діяльністю органів державної влади та місцевого самоврядування зі складання, розгляду і виконання податкових бюджетів.

З широкої точки зору податковий процес включає складання, розгляд і виконання податкових бюджетів, а також податкове право, систему оподаткування, систему податків, податкову систему, податковий механізм і податкову політику, тобто є складною системою, що синтезує весь комплекс відносин управління податками в країні. Таким чином, сутність **податкового процесу** полягає у закріпленні нормами податкового права відносини щодо управління державним податковим менеджментом податковими бюджетами на основі чинних систем оподаткування, податкової системи і податкового механізму в межах ухвалені концепції державної податкової політики.

Податкове право, оподаткування, система податків, податкова система і податкова політика є елементами податкового процесу. Кожен з них займає в структурі податкового процесу відповідну нішу, і саме на їх основі здійснюється безпосереднє управління податковими бюджетами всіх рівнів.

Податкове право пронизує весь комплекс податкових відносин, формуючи правове забезпечення податкового процесу. **Податкове право** – це сукупність законодавчих та інших нормативних актів, що регламентують основи і організацію податкового процесу, податкової системи, справляння встановлених податків і зборів за елементами оподаткування і податкового контролю. У податковому праві безпосередньо реалізується специфічна законодавчо-правова, примусова форма податкових відносин.

Податкове законодавство – це сукупність чинних законодавчих та нормативно-правових актів, що регулюють відносини щодо встановлення та скасування податків, зборів та обов'язкових платежів, а також відносин, які

виникають у процесі виконання обов'язків щодо сплати їх сплати, здійснення податкового контролю та визначення фінансової та іншої відповідальності за порушення у сфері оподаткування.

Правове регулювання податкових відносин базується на певних загальновизнаних принципах, до яких відносять:

- **Стабільність**

незмінність законодавства з питань оподаткування, видів податків, правил їх справляння протягом тривалого періоду.

- **Економічної обґрунтованості**

встановлення податків та зборів відповідно до фінансових можливостей платників з урахуванням оптимальної збалансованості доходів та витрат бюджету.

- **Передбачуваності**

зміни до податкового законодавства мають прийматись відкрито з урахуванням соціально-економічної обґрунтованості.

- **Антиінфляційної спрямованості податків**

запобігання інфляції шляхом оптимальних податкових вилучень.

- **Рівності**

рівного обов'язку платників податків за рівних умов господарювання та розмірів доходів.

- **Стимулювання**

формування економічної та правової зацікавленості у здійсненні певної діяльності з огляду на умови її оподаткування.

- **Економічності**

витрати на адміністрування податку не повинні перевищувати надходження від цього податку.

Основними принципами сучасної податкової діяльності в Україні декларуються:

- **стимулювання науково-технічного прогресу**, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок, високотехнологічної продукції;
- **стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності** – введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;
- **обов'язковість** – впровадження норм щодо сплати податків і зборів, визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;
- **рівнозначність і пропорційність** – справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів на рівні прибутки і пропорційно більших податків і зборів – на більші доходи;
- **рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації** – забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання, включати нерезидентів, при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів;
- **соціальна справедливість** – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічного обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;
- **стабільність** – забезпечення незмінності податків і зборів і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;
- **економічна обґрунтованість** – встановлення податків і зборів на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності витрат бюджету з його доходами;

- **рівномірність сплати** – встановлення строків сплати податків і зборів виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;
- **компетенція** – встановлення і скасування податків, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;
- **єдиний підхід** – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов’язковим визначенням платника податку і збору (обов’язкового платежу), об’єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору, податкового періоду, ставок податку і збору, строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;
- **доступність** – забезпечення дохідливості положень і норм податкового законодавства для платників податків і зборів.

У сучасній Україні податкове право перебуває на стадії становлення. Зокрема не повною мірою врегульовані відносини платників податків та податкових органів. Не відповідають міжнародним нормам правила застосування штрафних податкових санкцій.

Сучасне українське податкове законодавство характеризується такими негативними рисами:

- значна кількість нормативних документів та невідповідність законів і підзаконних актів, що регулюють податкові відносини;
- нестабільність податкового законодавства через часті та численні його зміни;
- наявність законів, що належать до інших галузей права, але регулюють податкові відносини;
- відсутність достатніх правових гарантій для суб’єктів податкових відносин.

Проте головним недоліком українського податкового права залишається його нестабільність, відсутність довготривалої науково обґрунтованої стратегії політики податкового реформування.

Під **оподаткуванням** слід розуміти законодавчо встановлений процес організації порядку справляння податків, зокрема, обчислення, сплати та контролю податковими органами за дотриманням податкового законодавства.

До поняття системи оподаткування близьке за своєю сутністю поняття системи податків і податкової системи. В економічній літературі ці поняття досить часто ототожнюють, що не відповідає вимогам основних позицій управління.

Система податків – це заснована на податкових відносинах, встановлена податковим законодавством країни сукупність податкових платежів у певній комбінації відповідно до класифікаційних груп і видів.

Податкова система є закріпленою в податковому законодавстві комбінацією податкових форм і видів податкових платежів, елементів, принципів і методів оподаткування, а також прав, обов'язків та відповідальності суб'єктів податкових відносин (платників податків, податкових агентів, органів, що здійснюють податковий контроль і управління податковим процесом). Податкова система включає: систему податків, систему оподаткування та сукупність податкових повноважень суб'єктів податкових відносин, включаючи органи, що здійснюють податковий контроль і управління податковим процесом. Таким чином, система податків входить у податкову систему лише як один з елементів останньої.

Безпосереднє державне управління податковою системою і податковими потоками країни здійснюється через податковий механізм, який є як одним із найважливіших елементів податкового процесу. **Податковий механізм** приводить в дію законодавчо сформовану систему податків і оподаткування відповідно до пріоритетів державної податкової політики. Таким чином, податковий механізм є сукупністю закріплених нормами податкового права форм, методів та інструментів державного податкового планування, організації

виконання бюджетів, державного податкового регулювання і податкового контролю, що реалізовується в межах ухваленної концепції, стратегії і тактики державної податкової політики.

Як категорія державного податкового менеджменту податковий механізм складається з наступних елементів, що наповнюють його конкретним практичним змістом:

- організація виконання податкових бюджетів;
- державне податкове регулювання;
- державний податковий контроль.

Через зазначені елементи податкового механізму функціонує податкова система і реалізується податкова політика держави за її фінансовим, регулюючим і контрольним напрямками.

Розділ 7. Структура податкового менеджменту

Податковий менеджмент структурно поділений на три взаємопов'язані складові (Рис. 7).



Рисунок 7. Структура податкового менеджменту

Податковий менеджмент можна представити через його складові у вигляді системи управління.

Можна виділити наступні складові державного податкового менеджменту (рис. 8):

1. Податкове прогнозування і планування.
2. Податкове регулювання.
3. Податковий контроль.



Рисунок 8. Складові державного податкового менеджменту

Податковий менеджмент як система управління податками складається з декількох структурних елементів, що конкретизують її функціональне призначення:

- організації управління податковим процесом;
- податкового планування;
- податкового регулювання;
- податкового контролю.

Організація управління податкового менеджменту – це сукупність координаційних дій і рішень суб'єктів управління, що забезпечують функціонування податкового процесу і досягнення намічених цілей та завдань податкового планування, регулювання і контролю. Управління податковими потоками неможливе без організації податкового процесу. Податковий менеджмент вже є організованою певним чином системою, яка включає всі організаційно-фінансові категорії управління податковим процесом (податкове право, податкову політику, процедури оподаткування, податкову систему і податковий механізм).

Організація державного і корпоративного податкового менеджменту має свої особливості.

До організації **державного** податкового менеджменту в **широкому розумінні** належить координація всього податкового процесу та його елементів. У вузькому значенні – організація лише виконання податкового бюджету в масштабах країни і регіонів. На сьогодні в Україні організаційно система управління оподаткуванням в основному вже склалася. Вона є багаторівневою і багатоаспектною системою з нечіткими відносинами між виконавчими та законодавчими органами різних рівнів державного устрою.

Організація **корпоративного** податкового менеджменту в **широкому розумінні** – це сукупність координаційних дій і рішень органів управління підприємством у сфері податкового планування, оптимізації, саморегулювання і самоконтролю; у вузькому – це організація створення умов для оптимізації податкових потоків в межах корпоративного податкового бюджетування.

7.1. Податкове планування

Це важливий функціональний елемент податкового менеджменту. За допомогою планування встановлюються основні напрями зусиль і ухвалення рішень, які забезпечують досягнення мети. Під час реалізації цієї функції управління слід не лише передбачити результат, якого необхідно досягти в процесі управління податковими потоками, але і має бути визначений найефективніший спосіб його досягнення. Конкретні способи формує система управління, опираючись на певні уявлення про те, як функціонуватиме керований об'єкт у плановому періоді. Саме тому при управлінні будь-якими соціально-економічними процесами планування завжди супроводжується прогнозуванням, основою якого слугують узагальнення і аналіз наявної інформації з подальшим моделюванням можливих результатів розвитку подій.

Податкове планування – це заснований на прогнозних параметрах процес визначення державою та суб'єктом господарювання найбільш ефективних напрямів руху і оптимізації обсягу, складу та структури вхідних і вихідних податкових потоків на майбутній рік або перспективу (Рис. 9).

Мета і завдання податкового планування на макро- і макрорівнях відрізняються. Держава прагне запланувати якомога більше податкових доходів для бюджету і позабюджетних фондів, а підприємство – намітити вже в процесі планування шляхи і методи зниження податкових зобов'язань.

Мета державного податкового планування полягає в оптимальному за обсягом, складом і структурою фінансовому забезпеченні витратних повноважень органів влади всіх рівнів у межах реалізації концепції державної економічної, фінансової, соціальної та податкової політики.

Метою корпоративного податкового планування є оптимізація податкових потоків підприємства в межах реалізації його економічної, фінансової та податкової політики.



Рисунок 9. Податкове планування

Ключову роль в податковому плануванні відіграє збір і обробка аналітичної інформації, яка надходить як від платників податків, так і з державних джерел для ухвалення управлінських рішень. У цілому податкове планування – це процес аналітичний і одночасно пошуковий, творчий, такий, що вимагає індивідуального підходу. На базі проведеного аналізу складаються різні варіанти діяльності суб'єкта загального податкового менеджменту. Головне завдання на даному етапі полягає в порівнянні розроблених варіантів планів щодо виявлення найбільш оптимального за умов, що складаються, і ухвалення такого, що дає змогу досягти поставленої мети з найбільшим ефектом.

Наступний етап податкового планування – розроблення загальної концепції оподаткування, що забезпечує реалізацію стратегічних економічних цілей податкового менеджменту, тобто практичне впровадження планів.

Податкове планування тісно пов'язане з податковою політикою не лише на державному рівні. Проте на державному рівні податкова політика певною мірою зводиться до податкового планування: всі параметри податкової політики знаходять відображення в податковому плануванні. Податкова політика складається із стратегії і тактики, так само, як і податкове планування поділяється на стратегічне і тактичне. До того ж податкове планування є ефективним за умови, коли має місце тісна взаємодія обох його складових.

Стратегічне податкове планування є довгостроковим плануванням для поставлених стратегічних цілей, тобто плануванням податкових потоків на тривалу перспективу на основі стратегічних параметрів податкової політики. За сучасних умов стратегічне планування на підприємстві недостатньо розвинене. В першу чергу це обумовлено нестабільністю в країні – це стосується правового поля, економічного середовища, політичної обстановки. У масштабі країни процес стратегічного податкового планування розвиненіший. Це обумовлено наявністю в цілому налагодженого процесу планування у всіх сферах діяльності і на всіх рівнях. Податкове планування завжди було притаманне економіці нашої країни. Складаються прогностні значення податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, аналізуються причини недоїмок. Проте говорити про те, що сьогодні в Україні є діюча система податкового планування як елемента податкового менеджменту, ще зарано.

На рівні окремо узятих платників податків найбільш поширене тактичне та оперативне податкове планування. В Україні воно започатковане із середини 1990-х років. Такий вид податкового планування передбачає складання прогностичних даних і розроблення планів податкових надходжень в розрізі податків на поточний рік. Проте на підприємствах розроблення таких річних податкових планів неминуче переростає в стратегічне податкове планування, якщо цей суб'єкт господарювання продовжує використовувати вироблену концепцію податкової політики, що враховує змінні зовнішні і внутрішні чинники.

Загалом податкове планування як елемент податкового менеджменту складається з таких процесів:

- податкового прогнозування;
- стратегічного і тактичного податкового планування, зведеного податкового планування (розробки концепції податкової політики);
- податкового бюджетування, орієнтованого на результат;
- раціонального використання отриманих додаткових доходів на фінансування ефективних витрат.

Найважливішою формою фінансового планування є бюджетування, яке на відміну від податкового менеджменту безпосередньо спрямоване на оптимізацію податкових потоків. Виступаючи центральною ланкою податкового менеджменту, податкове бюджетування в податковому плануванні потребує підвищення його ролі.

7.2. Податкове регулювання

Податкове регулювання безпосередньо пов'язане з податковим плануванням і належить до найбільш мобільних елементів податкового менеджменту.

Регулювання згідно з теорією управління – це детальне розроблення способів реалізації планових завдань, а також розроблення дій, спрямованих на їх виконання. Податкове регулювання є сполучною ланкою між плануванням та контролем, оскільки регулювання повинне не лише детально обґрунтовувати визначений варіант плану щодо ресурсів, методів та періоду реалізації, але і виявити, а потім зафіксувати сукупність параметрів плану, яка буде достатньою для здійснення ефективного контролю за виконанням затверджених планових завдань.

Податкове регулювання – складова процесу управління податками, спрямована на забезпечення реалізації концепцій податкової політики держави та підприємств. Податкове регулювання як функціональний елемент

податкового менеджменту не слід ототожнювати з регулюючою функцією податків, за допомогою якої разом з іншими функціями реалізується суспільне призначення податків. Функція податків об'єктивна категорія і вона передбачає потенційну можливість регулювання соціально-економічних процесів. Податкове регулювання – це суб'єктивна діяльність людей щодо застосування на практиці регулюючих можливостей податків, які можуть бути використані з різними коефіцієнтами корисної дії в межах затверджених податкових завдань та податкової концепції. Воно також є процесом детального розроблення способів реалізації податкових планів, формування і введення за необхідності нових та коригування діючих податкових режимів, спрямованих на реалізацію цінового, фіскального, регулюючого і контрольного призначення (функцій) податків, що отримали кількісне і якісне відображення в бюджетно-податкових завданнях, цільових установках і податковій концепції на конкретній період.

Основна **мета податкового регулювання** полягає в урівноваженні суспільних, корпоративних та особистих економічних інтересів. Практика податкових взаємин свідчить, що на сьогоднішній день серед функцій податків реально функціонує (і не завжди ефективно) лише фіскальна, тоді як регулююча – лише теоретично.

Форми і методи податкового регулювання різняться в межах державного і корпоративного податкового менеджменту.

У державному податковому менеджменті податкове регулювання є макрорегулювання економіки, фінансів країни і всього податкового процесу в суспільстві. Крім того, податкове регулювання – це процес науково вивіреного і практично обґрунтованого оперативного втручання в хід виконання податкових бюджетів. У практичному розумінні податкове регулювання складається з наступних етапів: ухвалення рішень, їх деталізація із забезпечення повного та своєчасного виконання і по вертикалі, і по горизонталі завдань податкового адміністрування (Рис. 10). Ефективність податкового регулювання може бути забезпечена лише за наявності чіткої макроекономічної стратегії в рамках загальної системи державного регулювання економіки, розробленої відповідно

до довгострокової програми соціально-економічного розвитку країни. Всі економічні, фінансові і податкові методи державного регулювання повинні бути тісно взаємопов'язані, що є необхідною умовою достатньої результативності кожного з них зокрема.

Податкове регулювання

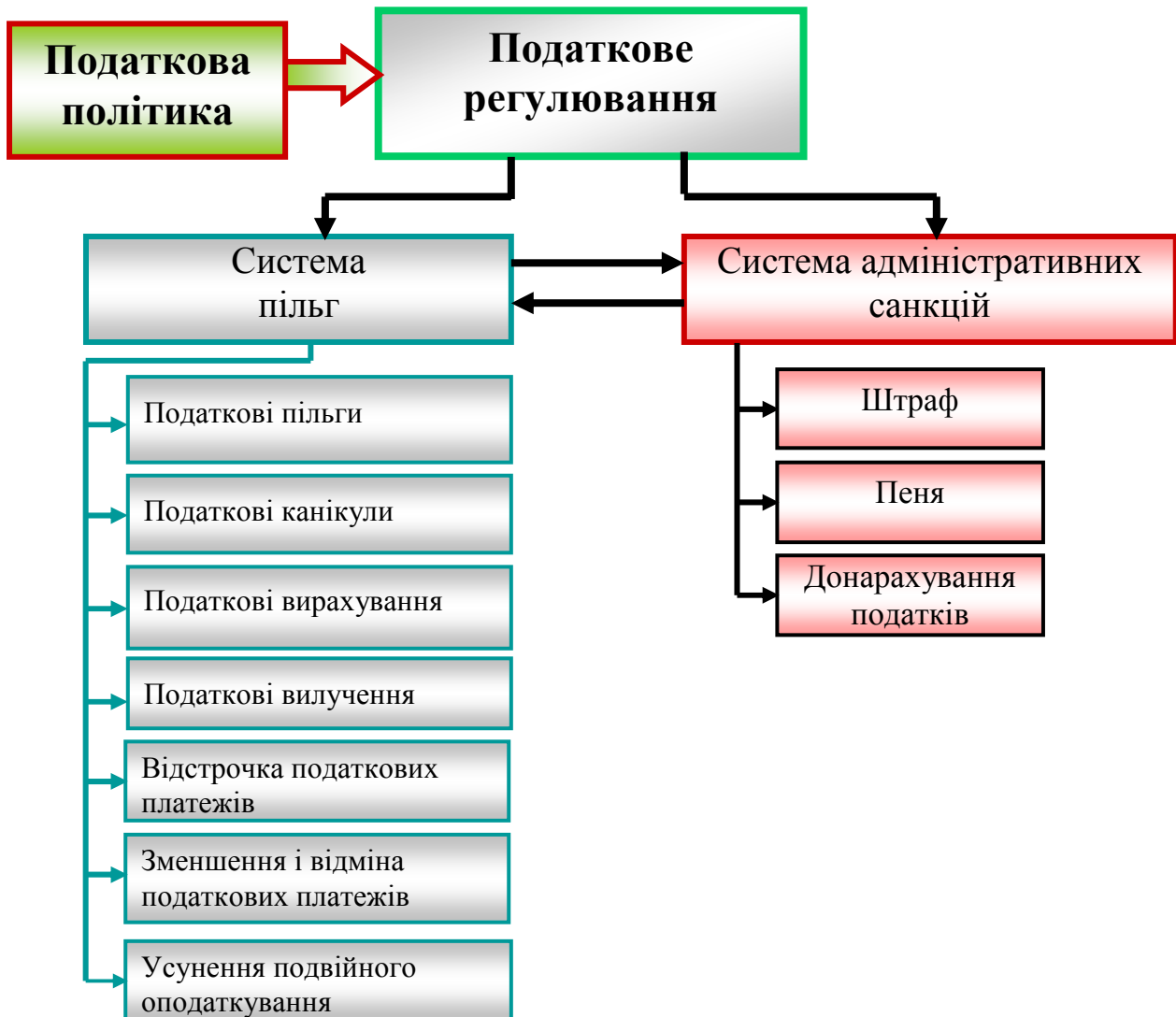


Рисунок 10. Податкове регулювання

У межах корпоративного податкового менеджменту податкове регулювання є процес (механізм) коригування параметрів податкового

планування і бюджетування, а також оптимізація податкових потоків на рівні господарчого суб'єкта.

Методи податкового регулювання мають свої особливості, пов'язані із специфікою виконання планових і бюджетних завдань із податків. Плановий рівень податкових надходжень не має чіткого адресного розпису за конкретними виконавцями, і тому його виконання визначається підсумково за рахунок різноманітних результатів господарської діяльності платників податків, зорієнтованих на реалізацію власних інтересів. Унаслідок цього методи податкового регулювання повинні включати як методи прямого (законодавчого) впливу, так і методи непрямого впливу на поведінку платників податків, які стимулюють ухвалення ними рішень, необхідних суспільству. Загалом методи податкового регулювання пов'язані з елементами системи податків і оподаткування, податковими пільгами та іншими складовими податкового процесу на макро- і макрорівнях.

7.3. Податковий контроль

Податковий контроль як функціональний елемент податкового менеджменту необхідний для ефективного управління оподаткуванням. Весь процес управління податковими потоками завершується саме податковим контролем. За його наслідками ухвалюються рішення щодо коригування податкового процесу.

Податковий контроль – процес, що забезпечує досягнення намічених цілей, завдань та планових параметрів, в тому числі шляхом застосування фінансових санкцій. Контроль передбачає виявлення відхилень між фактично досягнутими результатами за певний період від запланованих, а також вживання заходів, спрямованих на їх усунення. Необхідність такої функції управління обумовлена тим, що об'єкт управління внаслідок непередбаченого впливу зовнішнього середовища, внутрішніх протиріч самого об'єкту може відхилятися від наміченої для нього лінії поведінки. На стадії контролю одним

з можливих рішень може бути перегляд первинних цілей та завдань у зв'язку з неможливістю їх реалізації за певних обставин.

У своїй діяльності платники податків допускають різноманітні порушення як з об'єктивних, так і суб'єктивних причин (Рис. 11). На податковій службі покладено обов'язок щодо контролю за забезпеченням повноти і своєчасності сплати платниками податків, зборів та обов'язкових платежів, передбачених чинним законодавством. Такий контроль називається зовнішнім. За порушення податкового законодавства передбачені різні види відповідальності (фінансова, адміністративна, кримінальна).

Зміст державного податкового контролю

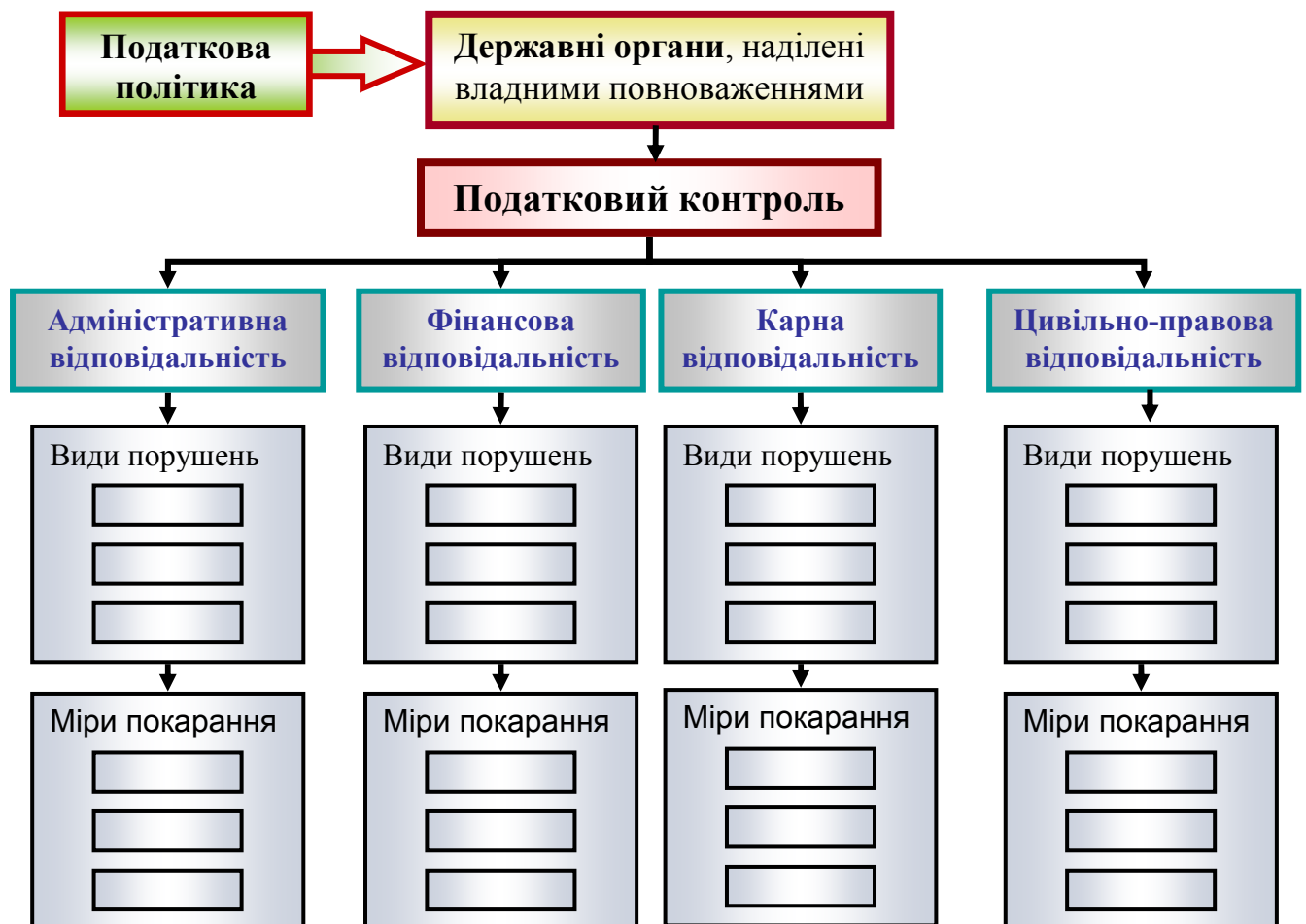


Рисунок 11. Зміст державного податкового контролю

Державний податковий контроль здійснюється Державною податковою службою, митною службою, Міністерством фінансів України та іншими органами державної влади. З метою мінімізації санкцій за податкові правопорушення платники податків організовують внутрішній контроль (самоконтроль) за правильністю і своєчасністю виконання ними податкових зобов'язань. Як правило, внутрішнім податковим контролем займаються податкові менеджери.

Сутність процесу податкового контролю, форми і способи його здійснення істотно різняться залежно від того, державний це чи корпоративний податковий контроль.

Контроль, через який держава впливає на суб'єкти господарювання і зобов'язує їх вірно формувати податкову базу та обчислювати належні їй платежі, називається **державним податковим контролем**.

Корпоративний податковий контроль – це систематична діяльність, спрямована на організацію достовірного податкового обліку на підприємстві, самоконтролю за достовірністю податкових розрахунків, а також виявлення і усунення податкових помилок до перевірки податковими органами.

В основу внутрішнього податкового контролю покладені загальні принципи здійснення цієї функції управління, і поряд з цим він має специфічні організаційно-економічні принципи. До них відносяться:

- дотримання інтересів держави та економічних контрагентів;
- доступність результатів податкового контролю для їх аналізу зі сторони державних контролюючих органів;
- аналітичність та змістовність звіту з внутрішнього податкового контролю для встановлення закономірностей потоків грошових коштів.

Основними завданнями внутрішнього податкового контролює:

- правильне складання фінансових документів;
- своєчасне і належне заповнення всіх реєстрів податкової звітності, декларацій та проміжних розрахунків податкових платежів тощо;

- забезпечення достовірності бухгалтерського і податкового обліку.

Виникнення податкових помилок найчастіше обумовлене суб'єктивними чинниками: недостатньою кваліфікацією працівників, помилками із-за неуважності, несумлінного ставлення до виконання своїх обов'язків тощо. Загалом правильно організований корпоративний податковий контроль дає змогу істотно знизити кількість податкових помилок і тим самим звести до мінімуму розміри штрафних санкцій за наслідками перевірок податковими органами, а також забезпечує підприємству стабільну основу для роботи.

Розділ 8. Напрями розвитку державного податкового менеджменту

Успішне проведення податкової політики держави залежить від раціонального податкового законодавства та ефективності системи державного податкового менеджменту. Державний податковий менеджмент це процес, що повинен поєднувати інтереси держави та суб'єкти господарювання. Тому від грамотного їх поєднання залежить якість та ефективність управління оподаткуванням на загальнодержавному рівні.

У цілому підвищення ефективності державного податкового менеджменту, його розвиток повинні зводитися до зростання результативності заходів щодо всіх функціональних напрямів менеджменту: організації, планування, регулювання та контролю.

Першочергове значення при податковому плануванні має економічне обґрунтування податків, адже обов'язкові платежі не можуть бути довільними. Податки повинні бути ефективними з точки зору «самоокупності», тобто суми надходжень з кожного окремого податку повинні перевищувати витрати на його адміністрування. Крім того, при встановленні податків необхідно враховувати наслідки як для бюджету або певної галузі економіки, так і для конкретного платника податків. Для підвищення ефективності державного

податкового менеджменту у сфері податкового планування потрібно налагодити систему прогнозування з урахуванням стратегічних цілей національної економіки і наявних програм соціально-економічного розвитку регіонів. В Україні досі немає системи податкового прогнозування, проте є закріплення функціональної відповідальності з проведення моніторингу в податковій сфері за конкретним державним органом. Крім того, в Україні поки що не створена єдина інформаційна база податкової звітності, яка відображала б зміни макроекономічних показників по регіонах і в цілому по країні. За сучасних умов суб'єкти господарювання рахують майбутні доходи за власною методикою, тоді як при прогнозуванні та плануванні необхідно застосовувати систему державних мінімальних соціальних стандартів (яка поки що залишається у стадії розроблення).

Державне податкове регулювання як частина податкового менеджменту також потребує змін. Ефективність податкового регулювання статистичними методами відобразити досить складно. В кінцевому рахунку результативність заходів державного втручання в економіку податковими методами визначається збільшенням доходів бюджету на основі зростання виробництва і споживання, доходів підприємств і населення.

Динаміка зміни податків, як правило, дещо відстає від тенденції динаміки зміни показників економічного зростання. Це ускладнює оцінку регулюючої і стимулюючої ролі податків. Зазвичай вважають, що чим більше відставання в часі, тим нижча ефективність податкових заходів впливу.

У зв'язку з податковим регулюванням процесу відтворення в цілому, окремих його сторін і сфер господарсько-фінансової діяльності постає питання оптимізації податкових ставок. Проблема оптимізації податків безпосередньо пов'язана з питанням податкової межі та можливості її кількісного вимірювання.

Далекі від досконалості існуюча система та порядок застосування податкових санкцій. Штрафи все більшою мірою перетворюються з контрольно-регулюючого інструменту у важливе, стабільне джерело державних

доходів. Це ненормальне явище, яке примушує замислитись та переглянути контрольну складову державного податкового менеджменту.

Наукове обґрунтування та раціональне практичне застосування податкових меж повинне створити економічну основу процесу оптимізації як всієї податкової системи в цілому, так і окремих видів податків.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Бечко П. К., Лиса Н.В. Податковий менеджмент: навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл.) / П. К. Бечко, Н. В. Лиса – К: Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
2. А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.
3. Рева Т. М. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Вид. 2-ге, перероб. та доп. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 304 с.
4. Ярема Б.П. Маринець В.П. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Львів: «Магнолія 2006», 2008. – 224 с.