

8. Регіональна політика в країнах Європи. Досвід для України / за ред. С. Максименка. – К. : Логос, 2000. – 171 с.
9. Регіони України: проблеми та пріоритети соціально-економічного розвитку : монографія / за ред. З. С. Варналя. – К. : Знання України, 2005. – 498 с.
10. Стратегическое планирование экономического развития: 35 лет канадского опыта / науч. ред. д.э.н. Б. С. Жихаревич. – СПб. : Международный центр социально-экономических исследований “Леонтьевский центр”, 2004. – 288 с.
11. *Стеченко Д. М.* Управління регіональним розвитком : навч. посіб. / Д. М. Стеченко. – К. : Вища шк., 2000. – 223 с.
12. *Петровська І. О.* Фінанси (з елементами статистики фінансів). Навчальний посібник / І. О. Петровська, Д. В. Клиновий. – К. : ЦУЛ, 2012. – 308 с.
13. *Фуруботн Э. Г.* Институты и экономическая теория: Достижения новой институциональной экономической теории / Э. Г. Фуруботн, Р. Рихтер ; пер. с англ. ; под ред. В. С. Катяло, Н. П. Дроздовой. – СПб. : ИД СПб. гос. ун-та, 2005. – 702 с.
14. *Шромнік А.* Територіальний маркетинг. Проблеми формування маркетингової стратегії міст і регіонів / А. Шромнік. – Тернопіль : Територіальний інститут соціальних та інформаційних технологій, 2011. – 52 с.
15. Экономические аспекты региональной политики в странах Европы: Опыт для России : сб. обзоров / кол. авт. Н. А. Макашева, В. Г. Былов. – М. : ИНИОН РАН, 2006. – 131 с.
16. *Blakely E.* Planning Local Economic Development : Theory and Practice / E. Blakely. – London : SAGE Publications, 2006. – 416 p.

Надійшла до редколегії 18.02.2013 р.

УДК 336.22

О. В. РЕВЕНКО, Т. В. РЕВЕНКО

СТРАТЕГІЧНІ ТА ТАКТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Досліджено проблеми та особливості реалізації податкового менеджменту на рівні держави і підприємства. Обґрунтовано специфіку управлінських рішень у рамках тактичного та стратегічного державного податкового менеджменту.

Ключові слова: податковий менеджмент, податкова політика, податкова стратегія, синергійний ефект.

The problems and the features of the implementation of tax management at the state and enterprises. Substantiated specific management decisions in the tactical and strategic state tax management.

Key words: tax management, tax policy, tax strategy, synergy.

У реаліях українського бізнесу все більш актуальнішою стає проблема високого рівня податкового тягаря підприємства, управління яким можливе тільки при комплексному врахуванні при податковому плануванні податкових наслідків можливих варіантів управлінських рішень. Фінансово-економічні відносини суб'єкта господарювання складають основу його стратегічної поведінки. Таким чином, у процесі розробки фінансової та, зокрема, податкової стратегії прогноуються основні тенденції розвитку фінансів, формування концепції їх залучення і використання, визначаються принципи організації взаємодії із зацікавленими суб'єктами ринку (державою, споживачами, постачальниками інвесторами тощо).

Доведення до свідомості людей цінової сутності податків є одним із напрямків формування податкової культури, що має лягти в основу податкової політики кожної держави. Платники податків повинні розуміти, що несплата податків рівнозначна злочину, а представники державної влади – що величини встановлених ними податків повинні приблизно відповідати обсягу і якості дійсно наданих суспільних благ. Це підтверджує той факт, що податковими відносинами потрібно управляти ринковими методами.

Проблеми забезпечення ефективності податкової політики та управління в податковій сфері досліджувалися у роботах С. Баруліна, А. Воронкової, Ю. Іванова, Р. Ісаншиної, А. Крисоватого, В. Карпової, М. Карпа та ін. Проте в сучасних умовах реформування податкової сфери виникають нові проблеми, що вимагають удосконалених підходів до податкового менеджменту. Одночасно у вітчизняній науковій літературі не вистачає комплексного аналізу особливостей стратегічного і тактичного податкового менеджменту, характеру його впливу на ефективність податкової політики.

Вказані вище проблеми зумовлюють мету даної статті, що полягає у визначенні напрямків реалізації та вдосконалення податкового менеджменту з урахуванням його стратегічної та тактичної складової.

Взаємодія суб'єкта та об'єкта податкового менеджменту здійснюється через постановку стратегічних і тактичних цілей. Відповідно до ділення загальної системи фінансів на державні фінанси і фінанси підприємств необхідно виділяти два рівні податкового менеджменту: державний (макрорівень) і корпоративний (мікрорівень).

У динамічно змінних ринкових умовах першочергове значення має підвищення дієздатності держави за рахунок створення ефективного конкурентного середовища, що безпосередньо залежить від рівня розвитку суб'єктів господарювання та податкової політики, яка має бути спрямована на досягнення економічного і соціального ефекту від державного регулювання податкових відносин. Отже, підприємство повинно обґрунтовувати вибір фінансової та в її рамках податкової стратегії, враховуючи сукупність факторів впливу та узгоджуючи свої цілі й стратегічні можливості.

Приймаючи в даній роботі процесний підхід до розгляду податкової стратегії, який виражається у визначенні фактичного та бажаного положення

підприємства (податкового навантаження та потенціалу податкового планування) і сукупності способів переходу до кінцевого результату, визначимо її сутність. У такому підході вона ототожнюється з планом та моделлю дій, що впливає з теорії ігор, згідно з якою податкову стратегію коректно розглядати як сукупність дій у певній ситуації, формування якої відбувається під впливом вчинків суб'єктів податкових відносин з урахуванням взаємодії "гравців" на певному ринку. Таке розуміння тісно пов'язане зі стратегічним і податковим плануванням дій щодо досягнення цілей розвитку суб'єкта господарювання.

Будь-який підхід до проблеми скорочення витрат і ризику змушує застосовувати комплекс спеціальних заходів з адаптації до непостійного законодавства. Активна діяльність у цьому напрямі при справедливому посилюванні фіскального контролю з боку держави є неможливою без розуміння і дотримання принципів податкового планування. Ефективність податкового планування завжди слід співвідносити з витратами на його проведення, а цілі податкового планування – зі стратегічними і фінансовими пріоритетами підприємства.

Оскільки цілі податкового планування базуються на гіпотезах розвитку в майбутньому, їх обґрунтованість залежить від правильності бачення і точності припущень щодо зміни податкових умов діяльності та перспектив підприємства. Чим більш віддалений період розглядається, тим вище невизначеність майбутнього і тим у більш загальному вигляді формулюються основні положення фінансової політики та цілі суб'єкта господарювання. Якщо основоположні знання про перспективи достатньо надійні, доцільне точне слідування сформованої податкової стратегії.

У випадку, якщо можна передбачити з високим рівнем імовірності набір можливих ситуацій у податковому середовищі, необхідно складати ситуаційні плани з урахуванням усіх можливих варіантів поведінки. Якщо невизначеність може бути зведена до обмеженої сукупності можливих станів середовища, імовірність прийняття оптимального рішення в податковому плануванні вище, але якщо майбутнє складно визначити, для збереження стійкості управління податковими відносинами підприємства має бути гнучким.

Найчастіше сучасні підприємства мають наміри уникати невизначеності шляхом ухилення від прийняття рішень, пов'язаних з ризиком невизначеності податкового середовища, розглядаючи тільки невідкладні проблеми (наприклад, уведення в дію прописаних, але призупинених на певний час порядків оподаткування окремих операцій) і не розробляючи довгострокових стратегій, які можуть ґрунтуватися на знаннях про очікувані податкові реформи. Ця найпоширеніша помилка керівництва, обумовлена нерозвиненістю стратегічного мислення, може призвести до поступової втрати стратегічних позицій на ринку через формування кризового стану суб'єкта господарювання внаслідок критичних податкових наслідків діяльності.

Однак і в тих ситуаціях, які керівництво може передбачити, також містяться певні елементи ризику. Це пов'язано з тим, що:

– навіть якщо очікування про податкові умови бізнесу в майбутньому будуть правильними, підприємство може проводити діяльність з певними відхиленнями від плану;

– перспективи майбутніх правових умов діяльності, на яких основані припущення щодо специфіки податкових відносин, самі є оцінками можливих обставин;

– у процесі реалізації стратегії підприємство обов'язково стикнеться з жорсткою конкуренцією інших суб'єктів діяльності, які активно і успішно використовують податкову оптимізацію, що призводить до підвищення інтенсивності суперництва і спробам мінімізувати ефективність діяльності конкурентів.

Таким чином перспективи реалізації обраної податкової стратегії залежать від таких основних джерел невизначеності [4, с. 230]:

– суперечливості і помилковості оцінки загальних результатів і податкових наслідків діяльності;

– неточності прогнозування податкового середовища та можливість його змін;

– непередбачуваності реакції конкурентів і груп впливу на специфіку податкових відносин (зміну масштабів діяльності, режиму оподаткування, контрагентів і посередників).

Отже, механізм податкового планування має базуватись не тільки на знаннях сучасного податкового законодавства, а й прогнозуванні змін ринкової кон'юнктури, правового поля економічних і податкових відносин, моделях діагностики та коригування фінансових наслідків реалізації обраної стратегії підприємства.

Більшість тенденцій оточення керівництвом підприємства не в змозі своєчасно передбачити і оцінити їх наслідки. За таких обставин виникає потреба у визначенні і врахуванні при прийнятті управлінських рішень щодо податкового планування рівня нестабільності (невизначеності) зовнішнього середовища та пов'язаних з нею ризиків.

Процес аналізу ризику стратегічного рішення в податковому плануванні підприємства складається з наступних взаємопов'язаних елементів: визначення, оцінка ризику та управління ним [4, с. 231].

Остаточний вибір податкової стратегії суб'єкта господарювання має ґрунтуватись на такій моделі дій, яка максимально відповідатиме прийнятному рівню ризику.

Оскільки результати податкового планування тісно пов'язані з певним рівнем ризику, виникає необхідність у перегляді складових обраного плану дій. Коригування податкової стратегії в рамках фінансової має відбуватися за результатами оцінки її відповідності стану зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства. Адекватність податкового планування може бути забезпечено тільки при системному розгляді взаємовпливу реакції суб'єкта господарювання (виробничої, конкурентної, інноваційної, підприємницької) на зміни як внутрішнього, так і зовнішнього середовища та податкових наслідків його діяльності.

Виробнича і конкурентна реакції спрямовані на забезпечення прибутку підприємства від реалізації продукції на наявних ринках. У цій сфері податкове планування має відповідати на питання щодо обмежень масштабів виробництва, напрямів регулювання збуту на внутрішніх і зовнішніх ринках, рекламних та благодійних заходів, доцільної структури витрат, виробничих фондів, амортизаційної політики. Метою інноваційної реакції є оптимізація розробки нової продукції (технології) та забезпечення за цей рахунок стійкої стратегічної позиції підприємства у зоні господарювання. Успішність інноваційної реакції залежить перш за все від науково-технологічних можливостей підприємства, які мають оцінюватись з урахуванням податкових наслідків інноваційних розробок, використання аутсорсингу, послуг стартапів тощо. Підприємницька реакція утворює умови для довгострокового зростання підприємства за рахунок балансування стратегічного набору і тісної взаємодії і взаємовпливу із зовнішнім середовищем. У цьому аспекті важливим є узгодженість висновків менеджерів, юристів і бухгалтерів з приводу доцільності вибору альтернативних способів оформлення господарських операцій щодо купівлі-продажу, надання послуг, способів формування оборотного капіталу (кредитування, факторинг, інвестиції, депозитні рахунки тощо).

Оскільки вищенаведені типи реакції мають підтримуватись на всіх рівнях управління, то найбільш складним є налагодження міжфункціональної співпраці в процесі реалізації податкової стратегії. Тому для взаємоузгодження і формування відповідної реакції на зміни середовища виникає необхідність в ефективній адміністративній реакції, що має на меті фінансово-економічне і організаційно-методичне забезпечення виробничої, конкурентної, інноваційної і підприємницької діяльності. Особливими проблемами в цьому питанні є налагодження ефективної інформаційної бази податкового планування (механізму моніторингу та прогнозування податкового законодавства і змін у внутрішньому середовищі), а також фінансові особливості організаційних перетворень (злиття, поглинання, відокремлення).

У податковому плануванні, як і в стратегічному, особливої уваги необхідно приділити можливості отримання синергійного ефекту. Ринковими умовами використання концепції синергізму є спільне володіння ресурсами й сферами діяльності або добровільне об'єднання зусиль. Саме на синергійний ефект посилаються менеджери, обґрунтовуючи необхідність придбання або злиття підприємств.

У класичному розумінні синергізм – це можливість одержання конкурентних переваг за рахунок з'єднання двох або більшої кількості бізнес-одиниць (господарських підрозділів). Ключове завдання менеджерів щодо податкового планування полягає в тому, щоб визначити доступні для їх підприємств специфічні можливості податкової оптимізації, у зв'язку з чим разом з перевагами у використанні матеріальних ресурсів виникає створення довгострокових переваг у сфері нематеріальних ресурсів (імідж, зв'язки, знання, корпоративна культура, відданість персоналу тощо). Наявність ефекту синергізму й уміння управляти ним створює специфічну конкурентну перевагу,

що реалізується на рівні підприємства в цілому і яка в остаточному підсумку проявляється у зниженні рівня витрат. Метою забезпечення синергізму є підвищення ефективності діяльності за рахунок спільного використання ресурсів (синергія технологій і витрат), ринкової інфраструктури (спільний збут) або сфер діяльності (синергія планування й управління). Значення синергізму податкового планування полягає в тому, що він дозволяє отримати більш високу рентабельність діяльності за рахунок зниження податкових витрат при взаємозв'язку певних процесів або бізнес-єдиниць, ніж у ситуації, коли вони діють окремо.

У. Кінг і Д. Кліланд вважають синергізм важливим елементом вибору, розробки й деталізації стратегії, але який не виявиться сам по собі, його потрібно планувати й вилучати [2]. Синергійний ефект у податковому плануванні найбільше яскраво проявляється на рівні корпоративної стратегії, коли побудована ефективна система формування податкової стратегії різних напрямків діяльності, що створює умови передачі позитивного організаційного досвіду, спільного використання інформаційних джерел методів діагностики правового поля та податкових наслідків діяльності тощо.

Однак синергійний ефект є надзвичайно складним явищем, його одержання залежить від успішного сполучення багатьох різних елементів фінансового та податкового менеджменту. У той же час вважається, що головною небезпекою є недостатня гнучкість, а також можливі компроміси й затримки в прийнятті рішень. Ці недоліки можуть звести нанівець усі вартісні переваги організованої системи податкового планування.

Грунтуючись на викладених основних положеннях робіт стосовно статичного та динамічного синергізму, виявились доцільними їх використання та трансформація для наступних припущень [7; 8]. Якщо реалізація майбутньої податкової стратегії починається раніше, ніж поточна стратегія вичерпає свої переваги, тим краще. На областях ія:поєднання періодів одночасного використання ресурсів та фінансових переваг у такому випадку утворюється статичний синергійний ефект (рис. 1) [6, с. 63].



Рис. 1. Умови формування динамічного та статичного синергійного ефекту при плануванні податкової стратегії

Стратегічною метою податкового планування є забезпечення стійкої фінансової переваги, яка і може утворювати статичний синергійний ефект. Використання у практиці тимчасових пільгових режимів, перехідних положень під час реформування податкової системи може надавати можливість формування динамічного синергійного ефекту. Податкове планування, яке спрямоване на створення динамічного синергізму, потребує моделювання цілої послідовності подій, покрокового визначення динамічних змін та їх черговості в часі. Податкова стратегія не може бути спланована на основі тільки одного періоду, тому рішення щодо специфіки податкових відносин підприємства мають розглядатися через призму загального стратегічного процесу. Якщо поточна податкова стратегія не дозволяє генерувати необхідні в майбутньому періоді фінансові ресурси, підприємству доведеться використовувати наявні кошти, тим самим обмежуючи можливості майбутніх стратегічних рішень у податковому плануванні.

У циклі функціонування динамічного синергізму поточний дефіцит фінансових ресурсів і зміни умов господарювання призводять до динамічного дисбалансу фінансових переваг (рис. 1; D_1 , D_2), що змушує підприємство створювати нові методи оптимізації податкових платежів і закріплювати їх як сталі фінансові переваги. У крайніх випадках для формування статичного синергійного ефекту підприємству доведеться здійснювати вхід у нову галузь або вдаватися до послуг посередників з метою отримання фінансових переваг податкового характеру. Отже, кожна модель дій повинна бути обміркована з точки зору загальної мети, за рахунок цього досягається не тільки розвиток, а й динамічна відповідність (синергізм) елементів податкової стратегії.

Аналогічно такий аналіз переваг можна проводити на рівні стратегії реформування податкової системи країни або податкової стратегії регіонів, у зв'язку з чим можливо передбачити податкову конкурентоспроможність держави (регіону) з метою забезпечення дієвої податкової конкуренції та залучення економічних суб'єктів, зокрема іноземних, на свою територію.

Однак окремі заходи щодо оптимізації оподаткування не стануть повноцінною системою податкового планування, поки не будуть здійснюватись у рамках єдиного фінансового і стратегічного плану розвитку підприємства. Без наявності принципових положень, методів і способів розробки (застосування) окремих податково-оптимізаційних заходів і схем податкове планування виступатиме лише в ролі інструмента мінімізації податкових платежів у короткостроковому періоді – без планування діяльності підприємства й розвитку бізнесу на довгострокову перспективу.

Різні фактори (які характеризують особливості функціонування підприємства у зовнішньому і внутрішньому середовищі) мають значний вплив на податкову стратегію, яка є результатом управлінських рішень в сфері фінансової діяльності і податкових відносин, та процес її формування. Найбільш

впливовими серед них є: вид фінансових ресурсів, періодичність та податкові ризики залучення засобів, фінансовий потенціал джерел і їх концентрація, характер дотримання умов податкового законодавства та сконцентрованість податкових платежів у часі, наявність стійких та динамічних фінансових переваг, можливість досягнення синергізму у податковому плануванні, загальні цілі діяльності та специфіка фінансової політики, умови формування партнерських відносин, характер ринку та ін.

Таким чином, з проведеного дослідження витікає, що створення податкового менеджменту є складним, багатоаспектним процесом та вимагає від підприємства наявності обґрунтованої податкової стратегії та розвинутого потенціалу податкового планування, які на функціональному рівні визначають джерела і напрямки використання фінансових ресурсів, економічні, зокрема податкові, наслідки прийнятих управлінських рішень та створюють єдину систему фінансово-економічних відносин як у внутрішньому, так і у взаємодії з зовнішнім середовищем підприємства.

На державному рівні розмежування стратегічних і тактичних аспектів податкового менеджменту трохи складніше. Причина в тому, що стратегія і тактика сильно взаємозалежні. Вибір стратегії зумовлює успіх чи невдачу всієї справи. Разом з тим, сама по собі стратегія існувати не може, без конкретних дій (тактики) вона є відірваною від життя абстракцією. Тому говорити про принципову відмінність стратегії від тактики не зовсім коректно, їх необхідно розглядати в підлеглих відносинах. Тактика – це сукупність управлінських рішень, що відображають найкращий варіант реалізації стратегії в існуючих умовах з урахуванням нових і непередбачених обставин. Тактика також може бути стратегією для підпорядкованих їй тактик, особливо чітко це простежується на макрорівні. Стратегія досягає основної мети через рішення проміжних тактичних завдань. Тактика є інструментом реалізації стратегії і підпорядкована її основній меті (рис. 2).

Процес вироблення стратегії податкової політики держави включає:

- аналіз попередньої стратегії податкової політики держави;
- обґрунтування стратегічних цілей податкової політики;
- визначення термінів дії стратегії податкової політики;
- конкретизацію стратегічних цілей податкового характеру, періодів їх виконання та критеріїв оцінки ефективності податкового менеджменту.

Отже, податковий менеджмент, зокрема така його ланка, як податкове планування, виступає суттєвим важелем забезпечення ефективної діяльності підприємства шляхом балансування руху грошових коштів і формування позитивного фінансового результату. Обрана податкова стратегія підприємства має бути узгоджена з загальною стратегією розвитку та спрямовуватись на реалізацію його головної мети.



Рис. 2. Специфіка рішень в рамках стратегічного і тактичного державного податкового менеджменту

Податкове планування за умови його ефективної організації і реалізації дає підприємству можливість:

- дотримуватися податкового законодавства шляхом правильності розрахунку податків, зборів та інших податкових платежів;
- знизити до мінімуму податкові зобов'язання;
- максимально збільшити прибуток за рахунок визволення фінансових ресурсів та їх подальшого використання;
- розробити структуру взаємовигідних угод з контрагентами;
- ефективно керувати грошовими потоками;
- уникати штрафних санкцій.

Податкове планування доцільне як для успішного підприємства, так і балансуючого на межі рентабельності або в глибокій кризі.

Таким чином, наведений підхід до визначення стратегічних і тактичних аспектів податкового менеджменту дозволяє приймати обґрунтовані управлінські рішення, враховуючи принцип альтернативності, щодо можливих напрямків побудови податкової стратегії на загальнодержавному, регіональному і корпоративному рівнях.

Література:

1. *Іванов Ю. Б.* Налоговый менеджмент: учеб. пособ. / Ю. Б. Иванов, А. И. Крисоватый, А. Я. Кизима, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 525 с.
2. *Кинг У.* Стратегическое планирование и хозяйственная политика / У. Кинг, Д. Клиланд. – М. : Прогресс, 1982. – 200 с.
3. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / [за ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова]. – Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2010. – 540 с.
4. Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту : монографія / [за заг. ред. Ю. Б. Іванова]. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. – 496 с.
5. *Ревенко О. В.* Податкові аспекти формування корпоративної стратегії підприємства / О. В. Ревенко // Фінансові ринки та інститути : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. 7 грудня 2007. – . Т. 2. – С. 205–208.
6. *Ревенко О. В.* Стратегічні аспекти податкового планування підприємства / О. В. Ревенко // Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки : VIII Міжнар. наук.-практ. конф. : у 2 т. – Донецьк : ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2008. – . Т. 2. – С. 61–64.
7. *Itami H.* Mobilizing Invisible Assets. – Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1987. – 124 p.
8. *Prahalad C.* The Core Competence of the Corporation / C. Prahalad, G. Prahalad // Harvard Business Review, 1990. – Vol. 68. – № 3. – P. 79–91.

Надійшла до редколегії 06.02.2013 р.