

10. Ткачова О. Ефективність державного управління: поняття та підходи до оцінювання. *Вісник Нац. акад. держ. упр. при Президентові України*. 2013. № 2. С. 30–37. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnadu_2013_2_6.

11. Про схвалення Концепції запровадження посад фахівців з питань реформ. *Урядовий портал. Єдиний веб-портал органів виконавчої влади України*. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npras/249552384>.

12. Конкурентоспроможність економіки України в умовах глобалізації / Я. А. Жаліло, Я. Б. Базиліук, Я. В. Белінська та ін.; за ред. Я. А. Жаліла. Київ: НІСД, 2005. 388 с.

13. Конкурентоспроможність економіки України: стан і перспективи підвищення / за ред. д-ра екон. наук І. В. Крючкової. Київ: Основа, 2007. 488 с.

14. Полунєєв Ю. В. Конкурентоспроможність країни як національна ідея або останній шанс для України. *Економічний аналіз*. 2011. Вип. 8, ч 1. С. 152; Полунєєв Ю. В. Підвищення міжнародної конкурентоспроможності країни як домінанта стратегічного антикризового управління. *Економічний часопис – XXI*. 2011. № 1/2. С. 23–27.

15. The Global Competitiveness Index. Report 2017. *The World Economic Forum*. URL: <https://www.weforum.org/reports>.

16. The IMD World Competitiveness Yearbook. 2017. URL: <http://www.imd.org/wcc/news-wcy-ranking/>.

17. Берестенко В. І. Сучасні підходи до аналізу національної конкурентоспроможності. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2011. № 2. С. 62–68.

18. Енциклопедичний словник з державного управління. Ч. 1: А–Г / уклад. Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко та ін.; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трощинського, Ю. П. Сурміна; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. Київ: НАДУ, 2010. С. 1–128.

Надійшла до редколегії 15.05.2018 р.

УДК 336.22:658

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ВАРІАТИВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ СТРАТЕГІЇ В ДЕРЖАВНОМУ ТА КОРПОРАТИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ МЕНЕДЖМЕНТІ

Ревенко О. В.,

*к.е.н., доц., доцент кафедри митної справи та оподаткування,
Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця,
м. Харків*

Розглянуто специфіку податкового планування з точки зору різних суб'єктів податкового менеджменту. Вдосконалено методичний підхід до формування варіативних елементів стратегії у державному та корпоративному податковому менеджменті на основі принципу альтернативності.

Ключові слова: державний податковий менеджмент, корпоративний податковий менеджмент, еквіфінальність, податкова стратегія.

Revenko O. V.,

*PhD in Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of Custom Business and Taxation Department,
KhNUE, Kharkiv*

FEATURES OF THE FORMATION OF VARIATIONAL ELEMENTS OF THE STRATEGY IN PUBLIC AND CORPORATE TAX MANAGEMENT

The specifics of tax planning in terms of different subjects of tax management are considered. The methodical approach to the formation of variational elements of the strategy in the state and corporate tax management on the basis of the principle of alternative is improved.

Key words: state tax management, corporate tax management, equal finality, tax strategy.

Постановка проблеми. Податковий менеджмент як особливий тип ринкового управління податковими відносинами може застосовуватися тільки в умовах існування ринкового середовища. У динамічно мінливих умовах першочергове значення має підвищення дієздатності держави за рахунок створення ефективного конкурентного середовища. Дане середовище безпосередньо залежить від рівня розвитку суб'єктів господарювання та податкової політики, останню при цьому повинно бути спрямовано на досягнення економічного та соціального ефекту від державного регулювання податкових відносин. Отже, і держава, і підприємство повинні обґрунтовувати вибір податкової стратегії, враховуючи сукупність факторів впливу і узгоджуючи при цьому свої цілі і стратегічні можливості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми реформування податкової системи країни та забезпечення ефективності податкового менеджменту досліджувались у роботах В. Баришнікова, В. Вишневського, О. Воронкової, О. Долгого, Н. Зікуна, Ю. Іванова, І. Майбурова, А. Соколовської, В. Фесюніна та ін. Проте в сучасних умовах реформування виникають нові проблеми, що вимагають вдосконалених підходів визначення доцільності управлінських рішень, заснованих на зміні податкової політики. Одночасно у вітчизняній науковій літературі не вистачає комплексного аналізу характеру взаємного впливу змін податкової стратегії та податкової політики з урахуванням специфіки антикризового управління та різних суб'єктів податкового менеджменту.

Мета дослідження. Вказані вище проблеми зумовлюють мету даної статті, що полягає у вдосконаленні методичного підходу до формування варіативних елементів стратегії у державному та корпоративному податковому менеджменті на основі принципу альтернативності.

Виклад основного матеріалу. Суб'єктами податкових відносин та управління ними виступають і платники податків, і держава в особі відповідних органів, які організують, планують, регулюють і контролюють податковий процес кожен на своєму рівні. Тому доцільно говорити про податковий менеджмент як про управління підприємством і домогосподарствами своїми грошовими потоками податкового характеру, а також про процес державного управління фінансовим господарством та податками ринковими методами. Тобто розглядати його специфіку з точки зору різних суб'єктів податкового менеджменту.

Державний податковий менеджмент проявляється двояко: по-перше, як процес прийняття управлінського рішення, а по-друге, як система управління. Відповідно, державний податковий менеджмент, будучи складовою частиною системи державного управління, повинен виконувати ряд функцій. Метою при цьому є забезпечення довгострокової збалансованої реалізації податками всіх своїх функцій (фіскальної, регуляторної, соціальної і контрольної) на основі раціоналізації процедур і елементів податкового процесу, оптимізації вхідних і вихідних податкових потоків. Центральне місце в структурі державного податкового менеджменту відводиться оптимізації податкових потоків шляхом прийняття ефективних управлінських рішень щодо податкових доходів і податкових витрат.

Враховуючи мету дослідження, науковий інтерес становлять питання *стратегії і тактики в державному податковому менеджменті*. На державному рівні розмежування стратегічних і тактичних аспектів податкового менеджменту трохи складніше. Причина в тому, що стратегія і тактика тут

сильно взаємозалежні. Вибір стратегії зумовлює успіх чи невдачу всього процесу. Разом з тим сама по собі стратегія існувати не може. Без конкретних дій вона є відірваною від життя абстракцією. Тому говорити про принципову відмінність стратегії від тактики не зовсім коректно, їх необхідно розглядати в підрядних відносинах. Тактика – це сукупність управлінських рішень, що віддзеркалюють найкращий варіант реалізації стратегії в умовах, що існують, з урахуванням нових і непередбачуваних обставин. Тактика також може бути стратегією для підпорядкованих їй тактик, і особливо рельєфно це простежується саме на макрорівні. Стратегія досягає основної мети через вирішення проміжних тактичних завдань. Як показано на рис. 1 (складено на основі [1, с. 54–55]), тактика є інструментом реалізації стратегії і підпорядкована основній меті стратегії.



Рис. 1. Специфіка рішень в рамках стратегічного і тактичного державного податкового менеджменту

Процес розроблення стратегії державної податкової політики включає:

- аналіз попередньої стратегії податкової політики держави;
- обґрунтування стратегічних цілей і завдань податкової політики на макро-, мезо- і мікрорівнях;
- визначення термінів дії стратегії податкової політики;
- конкретизацію стратегічних цілей податкового характеру, періодів їх виконання, критеріїв оцінювання ефективності податкового менеджменту.

Певні нюанси має процес організації *корпоративного податкового менеджменту*. У процесі розроблення фінансової, зокрема податкової, стратегії прогнозуються основні тенденції розвитку фінансів, формування концепції їх залучення й використання, визначаються принципи організації взаємодії з зацікавленими суб'єктами ринку (державою, споживачами, постачальниками, інвесторами тощо). Однак окремі заходи щодо оптимізації оподаткування не стануть повноцінною системою податкового планування підприємства, 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.

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

Слід зауважити, що податковий фактор може виступати як критерій стратегічного контролю, оскільки вибір тієї чи іншої стратегії зумовлює певні фінансово-господарські операції, які, у свою чергу, можуть спричиняти різні способи оподаткування. Стратегічний контроль є еквіфінальним по відношенню до майбутніх управлінських рішень [2].

Характеристику ситуацій *еквіфінальності* та особливості податкового планування наведено нижче.

Ситуація з незначною еквіфінальністю вимагає від суб'єктів податкового менеджменту коригування параметрів внутрішнього середовища і слідування за сприятливими умовами зовнішнього середовища з метою стабілізації, котра, зокрема, може бути досягнута шляхом зниження витрат. При цьому майже відсутній вибір альтернативних дій та, як наслідок, формується стандартний, звичний для нього перелік сплачуваних податків.

Інша крайність – досить складно в умовах багатокритеріальності та різноспрямованості приймати несуперечливі рішення. У ситуації з *найбільшою еквіфінальністю* доцільно приділити увагу стратегіям, спрямованим на вирішення протиріч внутрішнього і зовнішнього середовища. При цьому хоча і виконується умова щодо значної альтернативності дій, але може бути доцільною зміна критеріїв оптимальності в податковому плануванні, оскільки існує велика ймовірність настання несприятливої для суб'єктів податкового менеджменту ситуації, що значно підвищує ризик від прийняття певних рішень з податкового планування.

Підсумовуючи особливості визначених ситуацій еквіфінальності, можна дійти висновку, що вони відбиваються головним чином у таких критеріях,

що мають суттєве значення при ухваленні управлінських рішень як на державному, так і на корпоративному рівні: необхідність перегляду критеріїв ефективності, можливість впливу на зовнішнє середовище (перегляду вимог); наявність великої кількості альтернативних дій.

Стратегічний вибір має ґрунтуватися на аналізі податкових і стратегічних наслідків можливих альтернатив дій, що відповідають певним критеріям. Метод аналізу ієрархій [4] дозволяє зробити такий вибір в умовах багатокритеріальності. Наведімо приклад корпоративного рівня. На першому етапі визначено дев'ять критеріїв, яким має задовольняти обраний напрям дій підприємства в рамках стратегії стабілізації (табл. 1).

Множину альтернатив подано такими елементами:

A_1 – розширення ринку збуту основної продукції;

A_2 – скорочення витрат;

A_3 – вилучення коштів з метою зовнішнього інвестування;

A_4 – інвестування в розвиток внутрішнього середовища;

A_5 – розширення виробництва товарів народного споживання;

A_6 – виробнича реструктуризація.

На другому етапі виконано декомпозицію поставленого завдання в домінуючу ієрархію.

Таблиця 1

Критерії вибору альтернативи податкової поведінки підприємства

<i>№ з/п</i>	<i>Критерій</i>	<i>Пріоритет при парному порів'янні</i>
1	Оперативність реалізації (K_1)	Для розробки і реалізації альтернативи необхідний мінімальний час
2	Необхідність залучення додаткових стратегічних ресурсів (K_2)	Альтернатива може бути максимально забезпечена наявними стратегічними ресурсами
3	Позитивна зміна стану підприємства (K_3)	Альтернатива приведе до максимально позитивної зміни обраних індикаторів розвитку
4	Відповідність очікуванням груп впливу (K_4)	Альтернатива максимально враховує узгодженість інтересів груп впливу
5	Опір змінам з боку персоналу (K_5)	Альтернатива сприймається персоналом без виникнення значних трудових, організаційних, соціально-психологічних та ін. конфліктів
6	Ризик невиконання стратегії (K_6)	Прийнятний ризик діяльності при реалізації альтернативи
7	Спрямованість на довгострокову перспективу (K_7)	Альтернатива відповідає стратегічним цілям підприємства
8	Гнучкість до змін у зовнішньому середовищі (K_8)	Альтернатива може бути скоригована залежно від зміни ситуації без повної переорієнтації дій
9	Можливість впливу на зовнішнє середовище (K_9)	Внутрішні механізми альтернативи спрямовані на проведення активної політики в зовнішньому середовищі

На рис. 2 подано ієрархічну модель вибору пріоритетної моделі дій підприємства з метою досягнення стабілізації.

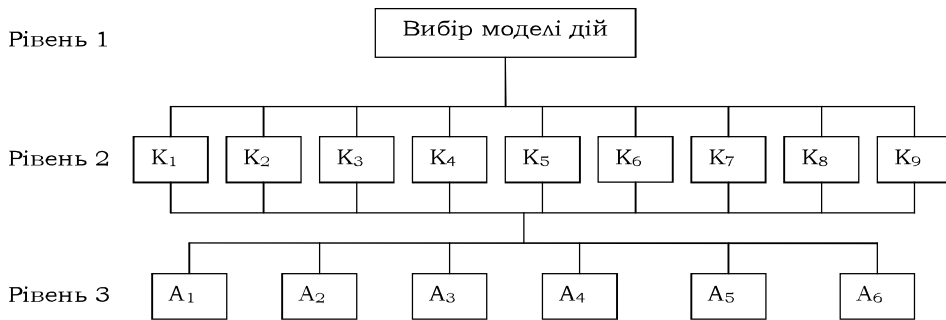


Рис. 2. Ієрархічна модель вибору моделі дій підприємства

На третьому етапі, згідно із законом ієрархічної безперервності проведено парні порівняння елементів другого та третього рівнів домінантної ієрархічної моделі (табл. 2).

Таблиця 2

Матриця попарних порівнянь для другого рівня ієрархії

К	К ₁	К ₂	К ₃	К ₄	К ₅	К ₆	К ₇	К ₈	К ₉	φ	λ _i	Ранг
К ₁	1	3	1/5	1/3	5	1/4	1/3	1/5	1/7	0,511	0,042	7
К ₂	1/3	1	1/3	1/9	1/5	1/3	1/7	1/3	1/7	0,261	0,022	9
К ₃	5	3	1	1/2	9	4	1/3	7	3	2,312	0,192	1
К ₄	3	9	2	1	7	1/3	2	3	2	2,256	0,188	2
К ₅	0,2	5	1/9	1/7	1	1/5	1/7	1/4	1/5	0,305	0,025	8
К ₆	4	3	1/4	3	5	1	2	3	5	2,227	0,185	3
К ₇	3	7	3	1/2	7	1/2	1	3	2	2,058	0,171	4
К ₈	5	3	1/7	1/3	4	1/3	1/3	1	1/3	0,779	0,065	6
К ₉	7	7	1/3	0,5	5	0,2	0,5	3	1	1,321	0,110	5
m	28,533	41,000	7,371	6,421	43,200	7,150	6,786	20,783	13,819	12,030	1,000	
											λ _{max} = 11,164	
											IY = 0,271	
											BY = 0,187	

Отримані дані відповідають вимогам щодо узгодженості оцінок, яка підтверджена індексом узгодженості (IY) і відношенням узгодженості (BY). Прийнятне значення BY до 0,300. Якщо ОС < 0, то матриця повністю узгоджена, якщо від 0,1 до 0,3 – матриця узгоджена з додатковим відхиленням, більше 0,5 – неузгоджена.

У результаті аналізу отриманих попарних порівнянь виявлено, що на даному етапі розвитку в рамках обраної стратегії стабілізації підприємству за критеріями, що мають ранги 1 і 2, доцільно обрати інвестування в розвиток внутрішнього середовища (А₄), його реалізація сприятиме позитивній зміні стану і очікуванням груп впливу. За критерієм ризику (ранг 3) більш доцільним є скорочення витрат. Оскільки оптимальною є така податкова стратегія, яка максимально відповідає досягненню цілей і прийнятному рівню ризику, вказані моделі дій можна використовувати разом, оскільки зниження витратності виробництва та, як наслідок, оптимізація податкових витрат сприятиме зміцненню стійкості, а отже, і розвитку внутрішнього середовища.

У загальному вигляді модель податкової стратегії (ПС) можна подати таким кортежем:

$$ПС = \langle O, Ц, I, K, П, A \rangle, \quad (1)$$

де O – об'єкти податкової стратегії;

$Ц$ – цілі податкової стратегії;

I – індикатори зміни стану суб'єкта податкового менеджменту (держава, регіон, підприємство, група підприємств тощо);

K – критерії вибору показників розвитку;

$П$ – показники розвитку;

A – альтернативи моделі дій у межах обраної податкової стратегії.

Як об'єкти розвитку можуть виступати кризи, суперечності, що їх породжують, та сфери їхнього виникнення (виробнича, управлінська, маркетингова, кадрова, зовнішньоекономічна та ін.). Цілі стратегії найчастіше пов'язано з необхідністю зниження витрат, збільшення доходів, стратегічної позиції, досягнення певного рівня показників ефективності тощо. З метою контролю досягнення встановлених цілей необхідно обрати індикатори, що відбивають результат реалізації певних заходів. Як індикатори змін можуть виступати як рівень розвитку кінцевого показника (конкурентоспроможність, стратегічний чи податковий потенціал), так і його складові. Введення критеріїв вибору показників розвитку необхідне для зменшення простору „контрольних точок” з метою досягнення оперативності контролю наслідків здійснення податкової стратегії. Показники розвитку є факторами, що впливають на вихідний індикатор. Альтернативні моделі ринкової та податкової поведінки суб'єкта податкового менеджменту, у т. ч. такі, що стосуються проведення антикризових заходів, здійснюють вплив на об'єкти податкової стратегії, спрямовані на досягнення цілей, результати їхнього упровадження відбиваються набором показників розвитку.

Процес вибору стратегії розвитку та податкової стратегії в кризових умовах повинен супроводжуватись виявленням динамічних закономірностей явищ, що відбуваються на підприємстві (у певній галузі чи кластері) і впливають на його діяльність з метою передбачення кризових явищ. Тому прогнозування тенденцій головних параметрів розвитку суб'єкта податкового менеджменту є одним з інструментів обрання певних напрямів розвитку.

Кожному виду податкової стратегії відповідають різні як об'єкти, так і індикатори та показники розвитку. Для забезпечення оперативності реагування на зміни в умовах господарювання у випадку виникнення суперечливості необхідних дій доцільно визначити пріоритетні критерії оцінювання, які можуть бути обґрунтовані, зокрема, шляхом аналізу податкових ризиків з урахуванням прийнятного співвідношення очікуваних результатів і ймовірних втрат. Вибір варіантів здійснення й оформлення господарських операцій (як при виконанні поточної стратегії, так і при її коригуванні) має ґрунтуватись, з одного боку, на вимозі забезпечення певного рівня фінансової стійкості, а з іншого – на підтримці інтересів груп впливу.

Загальний процес прийняття управлінського рішення щодо податкової стратегії в рамках корпоративного податкового менеджменту з урахуванням вищевикладеного методичного підходу можна уявити послідовністю, графічно зображеною на рис. 3 (складено за [2]).

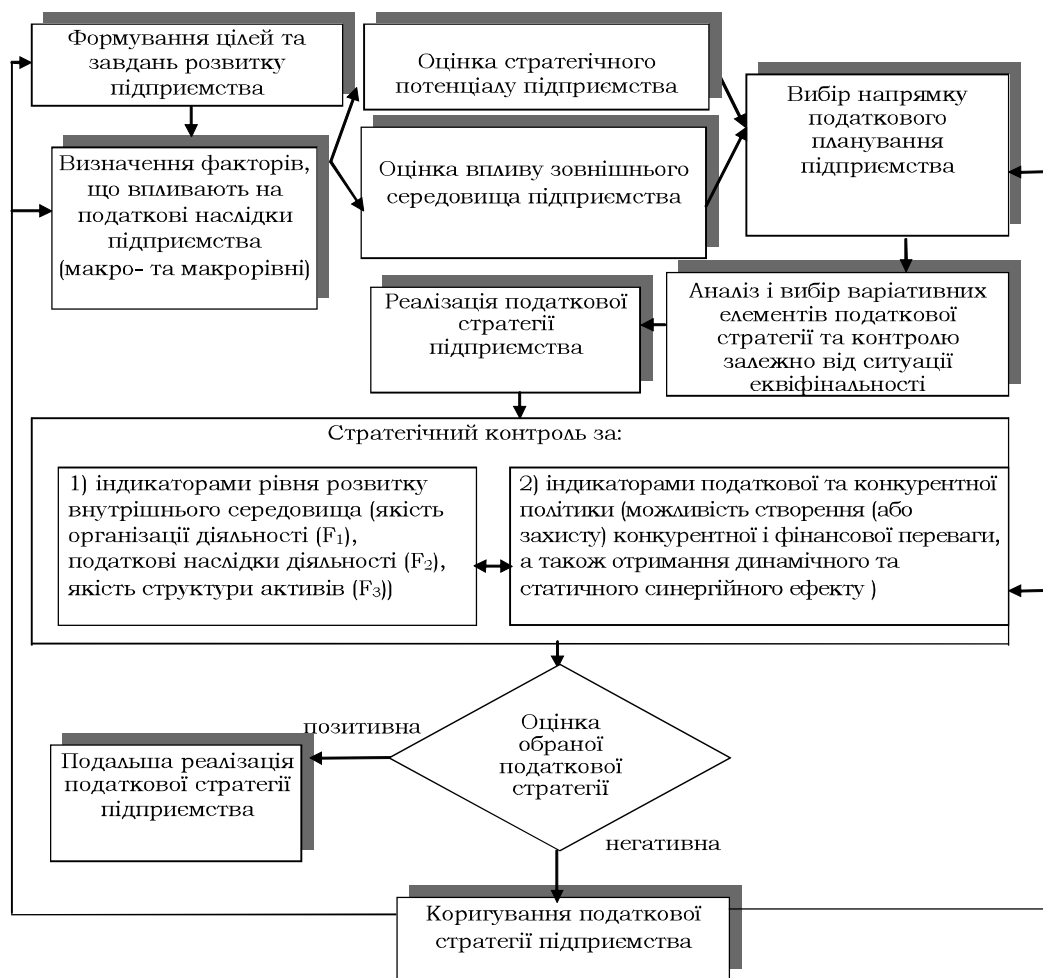


Рис. 3. Послідовність етапів прийняття податкової стратегії в рамках корпоративного податкового менеджменту

Податковий менеджмент, зокрема така його ланка, як податкове планування, виступає істотним важелем забезпечення ефективної діяльності підприємства шляхом балансування руху грошових коштів та формування позитивного фінансового результату. Обрана податкова стратегія підприємства повинна бути узгоджена із загальною стратегією розвитку і націлена на реалізацію його головної мети.

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

- 1) дотримуватися податкового законодавства шляхом правильності розрахунку податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- 2) знижувати до мінімуму податкові зобов'язання;
- 3) максимально збільшувати прибуток за рахунок звільнення фінансових ресурсів та їхнього подальшого використання;
- 4) розробити структуру взаємовигідних договорів з контрагентами;

- 5) ефективно управляти грошовими потоками;
- 6) уникати штрафних санкцій.

Податкове планування доцільне до використання не тільки для успішного підприємства, але і для такого, що балансує на межі рентабельності, а також для підприємства, що знаходиться в глибокій кризі.

Висновки. Обрану податкову стратегію підприємства повинно бути узгоджено із загальною стратегією розвитку і націлено на реалізацію його головної мети. Запропонований підхід щодо визначення специфіки розвитку підприємства дозволяє приймати обґрунтовані управлінські рішення стосовно можливих напрямів побудови податкової стратегії суб'єкта господарювання. Результатом цього виступає розроблення й оцінювання альтернативних податкових стратегій та моделей розвитку, котрі дають можливість змінювати певні складові загального процесу діяльності суб'єкта господарювання, а саме: окремі види діяльності, сегменти ринку, методи позиціонування і просування товару, управління стратегічними ресурсами, управління податковою поведінкою та ін., що набуває особливої актуальності, як для успішних суб'єктів ринку, так і для тих, що перебувають в умовах кризи.

У свою чергу, визначений механізм впливу податкового планування на формування стратегії розвитку підприємства доводить необхідність і доцільність використання інструментарію податкового менеджменту в системі управління розвитком підприємства. Доведено, що стратегічний контроль спрямовано на виконання оцінювання й коригування обраної стратегії розвитку; обґрунтовано головні напрями його реалізації залежно від сформованої ситуації еквівінальності в межах обраної стратегії розвитку. Перспективи наведених розробок також посилюються, оскільки аналогічний аналіз переваг можна проводити не тільки для підприємства, але і на рівні стратегії реформування податкової системи країни (регіонів, кластерів). На основі результатів цього аналізу можна підвищити їхню податкову конкурентоспроможність із метою досягнення успіху в податковій конкуренції та залучення економічних суб'єктів, у т. ч. іноземних, на свою територію.

Налагоджений та ефективний державний податковий менеджмент є інструментом досягнення поставлених цілей соціально-економічного розвитку та засобом забезпечення податкової конкурентоспроможності країни, що вкрай важливо в сучасних умовах.

Наведений підхід до визначення стратегічних аспектів податкового менеджменту дозволяє приймати обґрунтовані управлінські рішення, враховуючи принцип альтернативності, щодо можливих напрямів побудови податкової стратегії на загальнодержавному, регіональному та корпоративному рівнях.

Список використаних джерел

1. Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: учеб. для магистрантов, обучающихся по программа направления "Финансы и кредит" / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 559 с.
2. Ревенко О. В. Організаційно-методичне забезпечення оцінки стану внутрішнього середовища підприємства з урахуванням податкових факторів. *Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту*: монографія / за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Ю. Б. Иванова. Харків: Вид-во ХНЕУ, 2010. 496 с. (С. 239–252).
3. Ревенко О. В. Стратегічні аспекти податкового планування підприємства. *Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки*: VIII Міжнар. наук.-практ.конф.: у 2 т. Донецьк: ДонУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2008. Т. 2. С. 61–64.
4. Саати Т. Л. Принятие решений. Метод анализа иерархий: пер. с англ. М.: Радио и связь, 1993. 320 с.

Надійшла до редколегії 15.05.2018 р.