

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА: СТАН СКЛАДОВИХ

О.О. Глущенко.

Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля

© Глущенко О.О., 2017.

Стаття отримана редакцією 08.10.2017 р.

Вступ. У менеджменті підприємства одночасно потребують вирішення завдання стосовно різних об'єктів управління (персонал, фінанси, виробництво, збут продукції, інформація тощо), що потребує їхнього поглибленого знання та застосування спеціальних методів управління. Це зумовило (і зумовлює дотепер) поглиблення поділу праці в управлінській діяльності на підприємстві. Саме внаслідок цього виникли функціональні види менеджменту: спочатку – виробничий, маркетинговий, кадровий, фінансовий, які з часом були доповнені такими функціональними видами менеджменту як інноваційний, інвестиційний, екологічний, інформаційний, стратегічний, антикризовий, ризик-менеджмент, менеджмент проєктів. Проте названими видами перелік функціональних видів менеджменту не вичерпується, він продовжує поширюватися: з ідентифікацією нових об'єктів виникають нові функціональні види менеджменту. Зокрема, в останнє десятиліття актуалізувався податковий менеджмент, який за вельми розповсюдженою точкою зору є складовою фінансового менеджменту підприємства.

Податковий менеджмент є дуже важливим для підприємства, адже саме він формує відносини підприємства з найголовнішим суб'єктом зовнішнього середовища, з яким взаємодіє підприємство, – з державою.

Як і будь-який вид функціонального виду менеджменту податковий менеджмент підприємства має концептуальні основи, які становлять собою сукупність положень, які пояснюють дії та поведінку підприємства у його відносинах з державою з приводу сплати податків та обов'язкових платежів.

Сьогодні спостерігається наявність різних поглядів щодо змісту, мети, цілей та функцій податкового менеджменту підприємства, що перешкоджає інтеграції наявного знання, наданню коректних пояснень стратегії та тактики підприємства у сфері сплати податків.

Концептуальні основи податкового менеджменту підприємства через нетривалий період існування ринкових відносин в економіці України постійно уточнюються за змістом: прийняті початкові положення, які здавалися теоретично бездоганними, перевіряються практикою, розвиваються, їх коригують і за необхідності – відкидають, змінюють або модернізують. Таке уточнення має відбуватися за результатами аналізу складових концептуальних основ податкового менеджменту підприємства.

Тому метою статті є аналіз складових сучасних концептуальних основ податкового менеджменту підприємства, оцінювання стану їхньої розробленості, достовірності та відповідності сучасним закономірностям менеджменту підприємства в цілому та його податкового менеджменту зокрема.

Основний матеріал і результати. Фундаментальними підвалинами концептуальних основ податкового менеджменту підприємства є положення наявних різновидів та відгалужень теорії податку, яка почала формуватися з XIII ст. і у більш-менш завершеному вигляді з'явилася у XVII ст. у Франції (Ш. Монтеск'є) [9, с. 21]. Надалі напрацювання щодо теорії податків розвивалися у наукових працях представників практично всіх наукових течій – від класичної політичної економії до неокласичного неокласицизму.

У податковому менеджменті підприємства до останнього часу переважали емпіричні знання, що навіть зумовило таке запитання: це галузь знань практична або наукова? І лише згодом розпочалося створення концептуальних основ податкового менеджменту підприємства. Для аналізу стану його складових розроблено семантико-функціональне поле податкового менеджменту

підприємства (рис. 1), яке дозволяє визначити взаємозв'язок основних складових концептуальних основ податкового менеджменту підприємства:

- предмет податкового менеджменту підприємства (розкривається у його змісті);
- мети (цілі) податкового менеджменту підприємства;
- категорії, принципи, об'єкт, методологічного базису податкового менеджменту підприємства (перш за все, формування самостійного понятійно-категоріального апарату);
- елементний склад податкового менеджменту підприємства;
- функції податкового менеджменту підприємства.

За результатами аналізу складових сучасних концептуальних основ податкового менеджменту підприємства є підстави зробити такі висновки.

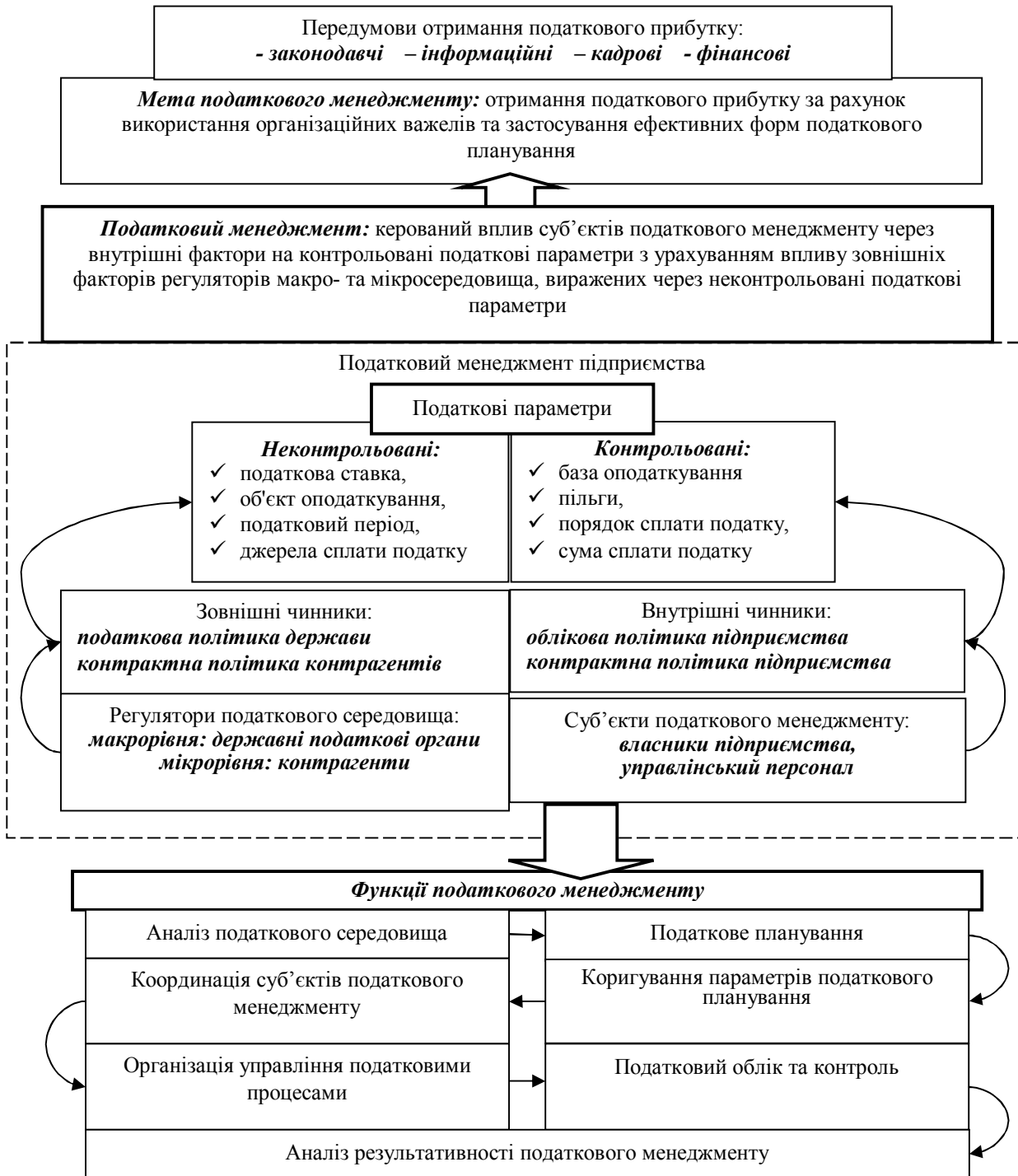


Рис. 1. Семантико-функціональне поле податкового менеджменту підприємства

Концептуальні основи податкового менеджменту підприємства виходять з визначення його змісту. Сутність податкового менеджменту підприємства сьогодні тлумачиться достатньо різноманітно, що знаходить вияв у наявності численних точок зору з цього приводу. Причому, жодна з них не має завершеного вигляду. Різноманіття поглядів зумовлено відсутністю системності у розумінні податкового планування, що і становить суттєві відмінності у поглядах.

Поняття «податковий менеджмент підприємства» тлумачиться з позицій процесного і системного підходів.

З позицій системного підходу податковий менеджмент підприємства розглядається як складна єдність, що сформована під впливом багатьох чинників, і функціонує відповідно до свого призначення у контексті функціонування системи управління підприємством. З позицій системного підходу податковий менеджмент розглядається як система, що має подвійне призначення – офіційне і реальне. Офіційно її призначенням є регулювання відносин підприємства з державою з приводу перерозподілу доходів підприємства, тобто його участі у формуванні доходів бюджетів всіх рівнів. Але у практиці діяльності підприємства призначенням системи податкового менеджменту є мінімізація податкових зобов'язань на законній основі через законне використання наявних протиріч у законах та нормативних документах, що регулюють відносини підприємства і держави з приводу сплати податків, тобто зведення участі підприємства у формуванні доходів бюджетів всіх рівнів до законодавчо дозволеного мінімуму. Дорікати підприємствам за таку позицію не зовсім справедливо, адже податкова система країни також не повністю виконує своє призначення. Її дію зосереджено на фіскальній функції, тоді як стимулююча функція в Україні практично не виконується.

З позицій процесного підходу податковий менеджмент розглядається як процес, спрямований на забезпечення дії у заданому законом режимі функціонування податкового механізму, який визначає цільові установки конкретні форми, методи і прийоми ухвалення рішень та умови організації сплати податків та інших платежів на підприємстві.

Отже, за результатами аналізу наявних визначень зміст поняття «податковий менеджмент підприємства» пропонується уточнити в такий спосіб: система принципів, методів, засобів і форм організації рішень підприємства та дій з їхньої реалізації у сфері відносин з державою з приводу сплати податків, які мають гармонізувати інтереси підприємства і держави стосовно розподілу знов створеної вартості

Податковий менеджмент підприємства має розглядатися у контексті його мети, яка має виходити з прийнятої позиції щодо сутності поняття «податковий менеджмент підприємства». З цього приводу у концептуальних основах податкового менеджменту підприємства також не існує єдиного погляду. Метою податкового менеджменту підприємства вважають:

отримання податкового прибутку, забезпечення фінансової стійкості та доходності підприємства за результатами застосування ефективних форм, методів і інструментів управління і ефективного використання податкових доходів і прибутку [3, с. 23];

законне зменшення податкового тягаря і виявлення фінансових ресурсів для капіталізації [7, с.7];

підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства у єдності із забезпеченням інтересів держави [13];

формування раціональних варіантів організації діяльності підприємства і розроблення з їхнім використанням моделей найраціональніших податкових виплат [1];

активний вплив на максимізацію чистого прибутку при заданих параметрах податкового середовища і ринкової кон'юнктури [4];

розроблення та реалізація податкової стратегії, яка дозволить оптимально поєднати податкове навантаження та досягнення результатів підприємства [7];

узгодження суб'єктивних намірів платників податків та осіб, що відповідають за справляння податків, з реальними обставинами та організаційною ефективністю податкової системи, поєднання ідеально бажаного з реально можливим за умов, що склалися [8, с. 253].

На жаль, жодне з наведених формулювань мети податкового менеджменту не можна вважати комплексним та таким, що відповідає, з одного боку, сутності податків, а, з іншого, гармонізації інтересів підприємства і держави з приводу ціни її специфічних послуг. Тому вважаємо за доцільне уточнити мету податкового менеджменту в такий спосіб: організація виконання зобов'язань підприємства зі сплати податків та платежів у заданому законом режимі в такий спосіб, щоб виграш підприємства у цій сфері за рахунок використання організаційних важелів та застосування ефективних форм податкового планування у поточний період не завадив його діяльності у

майбутньому (наприклад, через виплату штрафів, додаткових перевірок податкової інспекції або навіть настання кримінальної відповідальності посадових осіб підприємства) і не завдав шкоди державі у вигляді недоотриманих податкових платежів та зборів.

Функції податкового менеджменту становлять собою сукупність спеціалізованих видів управлінських дій, виконання яких разом дозволяє досягти мети податкового менеджменту – організованості у виконанні зобов'язань підприємства зі сплати податків та платежів у заданому законом режимі в такий спосіб, щоб виграш підприємства у цій сфері не завадив його діяльності у майбутньому і не завдав шкоди державі.

Аналіз наявних підходів до функціонального поділу податкового менеджменту [1,3,12] показав, що при визначенні функцій податкового менеджменту за основу взято функції, які розроблені у загальній теорії менеджменту: планування, організація, мотивація та контроль [10, с. 181]. Але ці функції стосовно податкового менеджменту потребують наповнення їх конкретним змістом, що дозволить пристосувати їх до специфічних потреб управління податками на підприємстві, пов'язаних зі специфікою податкових відносин.

Ознайомлення з наявними точками зору щодо змісту функцій податкового менеджменту показало розмаїття поглядів з цього питання. Найпоширенішими точками зору щодо функцій податкового менеджменту, що здійснюються у постійній послідовності, та їхнього змісту є такі:

- розроблення моделей обов'язкових податкових виплат, податкове виробництво (поєднання функцій організації та мотивації), податковий облік та податковий контроль, податковий аналіз та податкове регулювання [1, с. 72];

- планування, регулювання та контроль [13];

- розроблення облікової політики, податкове планування, податковий облік, податковий контроль, аналіз ефективності податкового менеджменту [6];

- планування системи податкового обліку, організація системи податкового обліку, контроль системи податкового обліку, регулювання системи податкового обліку [8, с. 411];

- податкове планування, розроблення способів і методів ведення бухгалтерського податкового обліку, контроль за правильністю та достовірністю податкових розрахунків, зменшення податкових ризиків, оцінювання ефективності принципів та способів податкового планування [6];

- планування, регулювання, контроль та коригування параметрів податкового планування та бюджетування [3, с. 113];

Серед функцій податкового менеджменту найчастіше згадують податкове планування, яке є формою реалізації податкової політики підприємства.

Поняття податкового планування не має однозначного трактування, але підходи до визначення його сутності достатньо виразно поділяються на три основних напрями, відмінності яких викликані принциповими розбіжностями поглядів на цільове призначення податкового планування: як мінімізація податкових зобов'язань, як оптимізація податкових зобов'язань і як спосіб збалансованості інтересів підприємства на держави.

Наприкінці 90-х років минулого та на початку XXI століття щодо призначення податкового планування на підприємстві домінував перший напрям. За цією позицією підприємство як платник податків є антагоністом держави, у бюджетах різних рівнів якої ці податки акумулюються і у подальшому виступають засобом забезпечення суспільних потреб. За суттю така антагоністична позиція виражає ставлення підприємства до сплати податків – зменшити їх, хоча і законними способами, але за формою дуже відверто цю позицію демонструє. Саме тому пізніше дещо інакше за формою, але при збереженні змісту основну мету податкового планування на підприємстві сформульовано в такий спосіб: оптимізація податкових зобов'язань.

Різниця між мінімізацією та оптимізацією податкових платежів полягає в тому, що мінімізація податків передбачає зменшення податкових виплат без врахування особливостей функціонування підприємства, що може призвести до конфлікту цілей його податкового та фінансового менеджменту. Неконтрольована мінімізація податків також може стати причиною посилення контролю діяльності підприємства з боку податкових органів. А податкова оптимізація передбачає пошук засобів досягнення найменшої суми податкових виплат, при якій ймовірність виникнення небажаних наслідків від впровадження цих засобів мінімальна.

Можливо, саме відзначена спрямованість податкового планування на підприємстві зумовила визнання податкового планування моделлю поведінки платника податків поряд з такими як ухилення від сплати податків (tax evasion) та обхід податків (tax avoidance), яка, по суті, описує алгоритм дій

підприємства, кінцевою метою яких є зменшення на законних підставах величини сплачуваних податків [2,5,11,14,15].

Проте не можна не визнати, що все, що суперечить законодавству, навіть якщо воно використовується із добрими (для підприємства чи для конкретного підприємця) намірами, не може бути виправдане жодними аргументами. Тому одночасно, несплата податків – це злочин проти держави, а невикористання всіх законних можливостей для зменшення оподаткування – це злочин проти власного підприємства [14]. У необхідності ухвалення рішень на користь однієї зі сторін цієї дилеми і полягає складність податкового планування на підприємстві. І вирішувати цю дилему підприємства мають постійно, протягом усього терміну свого існування.

І лише порівняно недавно у наукових публікаціях (поки ще нечисленних) з'явився новий погляд на сутність податкового планування на підприємстві, за яким воно виступає засобом балансування інтересів держави і підприємства. Такий погляд більшою мірою відповідає сучасним поглядам на відносини підприємства та держави, які з відносин підпорядкування повільно, але неухильно перетворюються на партнерські завдяки посиленню соціальної відповідальності бізнесу.

Отже, податкове планування на підприємстві є видом діяльності у податковому менеджменті, його основною функцією, реалізація якої в практиці податкового менеджменту спрямована на мінімізацію або оптимізацію податкових платежів шляхом виконання сукупності управлінських дій з визначення за допомогою низки показників бажаного майбутнього фінансового стану підприємства, найкращих способів його досягнення з урахуванням особливостей податкового, господарського та цивільного законодавства.

У податковому менеджменті підприємства для досягнення його сформульованої мети доцільна реалізація поряд з податковим плануванням ще й таких функцій: аналіз, податковий облік та організація управління податковим процесом. Графічне відображення зв'язку названих функцій податкового менеджменту підприємства надано на рис. 2 (за основу якої взято схему, надану у [3, с. 114]).



Рис. 2. Функції податкового менеджменту підприємства

Реалізація функцій податкового менеджменту підприємства передбачає її тісну взаємодію з відповідними функціями інших видів функціонального менеджменту підприємства та з функціональними підсистемами управління підприємством. І перш за все, йдеться про бухгалтерський облік та фінансовий менеджмент підприємства, що зумовлено необхідністю отримання інформації фінансового, бухгалтерського та управлінського обліку для управління податками. За відсутності інформації неможливо реалізувати функції податкового менеджменту підприємства. Саме названі види обліку є основними внутрішніми інформаційними джерелами для управління податками. стають саме ці дані, тому збір та найбільш повне використання наявної інформації стає важливим завданням податкового менеджменту. Проте слід враховувати, що кожен з цих видів обліку переслідує свої специфічні цілі, для чого в їхніх межах вирішуються відповідні завдання. Тому дані фінансового, бухгалтерського та управлінського обліку не завжди відповідають усім потребам податкового менеджменту підприємства. Позитивні та негативні особливості основних видів обліку на підприємстві у контексті завдань податкового менеджменту надано на рис. 3.

| | <i>Бухгалтерський облік</i> | <i>Управлінський облік</i> | <i>Податковий облік</i> |
|-----------------------|---|--|---|
| Позитивні риси | метою є оброблення основної інформації є джерелом даних про кредиторську /дебіторську заборгованість з ПДВ податку на прибуток | - можливість адаптації для потреб податкового менеджменту - має елементи прогнозування, - містить кількісну та якісну інформацію | - можливість розробки реєстрів для цілей податкового менеджменту - є джерелом даних для планування податку на прибуток |
| Негативні риси | - є ретроспективним, - недостатня деталізація податкових показників - низька оперативність даних - надається лише кількісна інформація | - вирішує коло завдань лише щодо управління витратами - одиницею обліку є цех, що обмежує шляхи використання інформації | - орієнтований на податковий орган - дані є комерційною та податковою таємницею - інформація стає неактуальною на момент прийняття рішень |

Рис. 3. Позитивні та негативні риси основних видів обліку на підприємстві для податкового менеджменту

Висновки. Розгляд концептуальних основ податкового менеджменту підприємства показав їхню недостатню опрацьованість, розрізненість, іноді навіть суперечливість основних положень та відсутність єдності думок щодо них, різну міру розробленості його складових. Деякі точки зору на питання податкового менеджменту підприємства є односторонніми, зокрема увагу в них зосереджено винятково на засобах зменшення податкових виплат в короткостроковій перспективі, тоді як на прогнозування ймовірних негативних наслідків практично не звертається уваги. Очевидно, що у такому вигляді концептуальні основи податкового менеджменту підприємства потребують уточнення як за змістом, так і з погляду його пізнавальних меж, зближення концептуальних підходів, що послугує підставою інтеграції наявного знання і дозволять надати більш-менш коректні пояснення основних елементів концептуальних основ податкового менеджменту підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Аристархова М. К. Организационно-экономический аспект корпоративного налогового менеджмента : [монография] / М. К. Аристархова, А. А. Гунякова. – Уфа: Уфим. гос. авиац. техн. ун-т, 2010. - 171 с.
2. Атаменко І. Б. Ефективність методів податкового планування [Електронний ресурс] / І.Б. Атаменко. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Logistyka/2010.../48.pdf.
3. Барулин С. В. Налоговый менеджмент : [уч. пособ.] / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В.В. Степаненко. – М.: Омега-Л, 2008. – 270 с.
4. Безгубенко Л. М. Синергійні елементи й ефекти податкового менеджменту / Л.М. Безгубенко, О. Ю. Безгубенко // Фінанси України. – 2001. – № 10. – С. 97–101.
5. Вылкова Е. С. Налоговое планирование / Е. С. Вылкова, М. В. Романовский. – СПб.: Питер, 2004. – 634 с.
6. Гринчук Ю. С. Податковий менеджмент в системі управління підприємством [Електронний ресурс] / Ю. С. Гринчук, В. Ю. Гринчук. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/podatkoviy-menedzhment-v-sistemi-upravlinnya-pidpriemstvom.html>
7. Грохотова Н. В. Налоговый менеджмент и его влияние на формирование прибыли организации: автореф. дис.... канд. экон. наук: 08.00.10 [Електронний ресурс] / Н. В. Грохотова. – Иркутск, 2005. – 220 с. – Режим доступу : <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/222297.html>
8. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент : [учебн. пособ.] / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, Л.Н. Карпов. – Х. : ИД "ИНЖЭК", 2006. – 436 с.
9. Литвиненко Я. В. Податкова політика : [навч. посібн.] / Я. В. Литвиненко. – К.: МАУП, 2003. – 224 с.
10. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури; пер. с англ. – М., СПб, К.: Вильямс, 2012. – 672 с.

11. Оліховський В. Я. Теоретичні аспекти податкового планування [Електронний ресурс] / В.Я. Оліховський. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12542/1/35_177-181_Vis_722_menegment.pdf
12. Податкова система : [навч. посіб.] / за заг. ред. В. Л. Андрущенка. – К.: ЦУЛ, 2015. – 416 с.
13. Подкопаев А. П. Совершенствование корпоративного налогового менеджмента как способ достижения баланса интересов бизнеса и государства : дис. канд. экон. наук: 08.00.10 [Електронний ресурс] / А.П. Подкопаев. – М., – 2007. – 171 с. – Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/163441.html>.
14. Россіхіна Г. В. Деякі аспекти щодо питання податкового планування в Україні [Електронний ресурс] / Г. В. Россіхіна. – Режим доступу : www.kbuapa.kharkov.ua/ebook/apdu/2008-2/doc/2/12.pdf.
15. Степанюк О. Податкове планування як сфера юридичної практики / О. Степанюк // Світ фінансів. – 2005. – Вип. 1. – С. 71–78.

УДК 658.14:332.1

Глущенко Олександр Олександрович, здобувач. Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля. **Концептуальні основи податкового менеджменту підприємства: стан складових.** Податковий менеджмент як функціональна підсистема системи управління підприємством призначений для формування відносин підприємства з державою. Концептуальні основи податкового менеджменту підприємства розглянуто як сукупність положень, які пояснюють його дії та поведінку у відносинах з державою з приводу сплати податків та обов'язкових платежів, які надано у межах сформованого семантико-функціонального поля податкового менеджменту підприємства. Проаналізовано стан основних складових концептуальних основ податкового менеджменту підприємства (предмет, мета та призначення податкового менеджменту, його функції), результати якого дозволили дійти висновку про необхідність уточнення концептуальних основ як за змістом, так і з погляду розширення його пізнавальних меж.

Ключові слова: підприємство, податковий менеджмент, концептуальні основи, предмет, мета, функція, податкове планування.

УДК 658.14:332.1

Glushchenko Olexandr, aspirant. East-Ukrainian Volodimir Dahl National University. **Conceptual framework of tax management at an enterprise: state of components.** It is considered that tax management as functional subsystem in enterprise managing system is intended for building relations of the enterprise with the State. Conceptual framework of tax management at the enterprise is considered as aggregate of ideas and concepts that explain enterprise's actions and behavior in relations with the State about payments of taxes and other obligatory payments. Such ideas and concepts are suggested in borders of made semantic-functional field of tax management at the enterprise. State of main elements of conceptual framework of tax management at the enterprise (subject, aim, purpose of tax management, its functions) is analyzed. Results of such analysis confirm that there is necessity to specify conceptual framework of tax management by its content and by extension of its cognitive borders.

Keywords: enterprise, tax management, conceptual framework, subject, aim, function, tax planning.

УДК 658.14:332.1

Глущенко Олександр Олександрович, соискатель. Восточноукраинский национальный университет имени Владимира Даля. **Концептуальные основы налогового менеджмента предприятия: состояние составляющих.** Налоговый менеджмент как функциональная подсистема системы управления предприятием предназначен для формирования отношений предприятия с государством. Концептуальные основы налогового менеджмента предприятия рассмотрены как совокупность положений, объясняющих его действия и поведение в отношениях с государством по поводу уплаты налогов и обязательных платежей, которые представлены в рамках сформированного семантико-функционального поля налогового менеджмента предприятия. Проанализировано состояние основных составляющих концептуальных основ налогового менеджмента предприятия (предмет, цель и назначение налогового менеджмента, его функции), результаты которого позволили прийти к заключению о необходимости уточнения концептуальных основ как по содержанию, так и с точки зрения расширения его познавательных границ.

Ключевые слова: предприятие, налоговый менеджмент, концептуальные основы, предмет, цель, функция, налоговое планирование.