

УДК 336.226.12 : 338.2

*О.Ю. Кудріна,*  
кандидат економічних наук, доцент кафедри маркетингу  
ДЗ „Луганський національний університет імені Тараса Шевченка”  
М.С. Кроленко,  
Східноукраїнський національний університет ім. В. Даля

## РОЗРОБКА ТА ОБГРУНТУВАННЯ ПРОЦЕДУРИ ПЛАНУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

*Разработка и обоснование процедуры планирования налоговых транзакционных затрат промышленного предприятия, которая выступает основой усовершенствования методики налогового планирования.*

**Ключевые слова:** процедура планирования, транзакционные затраты, налоговые транзакционные затраты, оптимизационная модель, экономико-математическое моделирование, однокритериальный подход.

*Розробка і обґрунтування процедури планування податкових транзакційних витрат промислового підприємства, яка виступає основою удосконалення методики податкового планування.*

**Ключові слова:** процедура планування, транзакційні витрати, податкові транзакційні витрати, оптимізаційна модель, економіко-математичне моделювання, однокритеріальний підхід.

*Development and ground of procedure of planning of tax transaksionnykh expenses of industrial enterprise, which comes forward basis of improvement of method of the tax planning.*

**Keywords:** planning procedure, transaksionnykh expenses, tax transaksionnykh expenses, optimization model, onecriterion approach.

**Вступ.** Розробка методичних рекомендацій щодо удосконалення планування податкових платежів шляхом ототожнення їх з транзакційними витратами підприємства базується на гіпотезі можливості застосування технології планування транзакційних витрат для планування податків. Це дозволяє по-іншому розглядати процедури планування та використання результатів планово-контрольних розрахунків.

Як зазначив Р. Акофф: "Планування не повинне бути зусиллям з воскресіння минулого або з підготовки до передбаченого майбутнього. Майбутнє будь-якої організації залежить більше від того, що вона робить між сьогоднішнім і майбутнім, ніж від будь-якого моменту в її минулому. Отже, планування повинне складатися з проектування бажаного майбутнього і дослідження шляхів його наближення" [1, с. 7]. Цей вираз задає напрям подальшим дослідженням.

Більшість з процесів планування направлені тільки в один бік, тобто є впорядкованою в часі послідовністю подій, яка починається в даний час і закінчується в певний момент у майбутньому. У першій послідовності, яка називається прямим процесом, розглядаються поточні чинники і припущення, які породжують певний логічний результат. У другій послідовності, яка називається зворотним процесом, стани розглядаються, починаючи з бажаного результату в майбутній момент, і потім продовжується розгляд у зворотному напрямку в часі, щоб оцінити чинники і проміжні результати, які потрібні для досягнення бажаного результату. Обидва процеси теоретично обґрунтовані та знайшли своє застосування. Ми зупинимося докладніше на зворотному процесі, оскільки тільки при такому підході може бути застосовано неперіодичне планування і затребувані його результати.

При прямому процесі розглядаються релевантні чинники сьогодення, дії і цілі, які призводять до осмислених висновків або сценаріїв. Чинники, дії, цілі можуть бути економічними, політичними, екологічними, технологічними, культурними і/або соціальними за природою. Зворотний процес починається з бажаних сценаріїв, потім досліджуються політики і чинники, за допомогою яких можна реалізувати ці сценарії. Кожна ітерація обох процесів зближує бажаний і логічний сценарій.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Прямий процес планування забезпечує оцінку стану вірогідного результату. Зворотний процес планування забезпечує засобами контролю й управління прямим процесом при русі у напрямі бажаного стану.

Т. Сааті і К. Кернс твердять, що: "Якнайкращим доводом на користь застосування процесу планування в прямому і зворотному напрямках може бути сама класична теорія планування, яка стверджує, що, по суті, є дві цілі планування. Одна – це логічна, або досяжна, мета, при постановці якої мають на увазі те, що припущення і чинники, які впливають на результат, залишаються істотно незмінними по відношенню до справжнього стану. Маргінальні зміни в стратегії і на вході впливатимуть на результат трохи або взагалі не впливатимуть. Інша мета планування – бажана, досягнення якої вимагає великих змін на входах – як на внутрішніх, так і на зовнішніх. Ці зміни потрібно не тільки здійснити, але й зробити незворотними, не зважаючи на первинну поведінку системи. Інерція – могутня сила. Інтуїцію для проведення змін у вибраному курсі корисно підкріпити наполегливістю" [8, с. 137].

**Метою статті є** розробка та обґрунтування процедури планування податкових транзакційних витрат промислового підприємства, яка виступає підґрунтям удосконалення методики податкового планування.

**Вклад основного матеріалу.** Формулювання процесу планування для підприємства дозволяє виразити структуру рішення. Використовуючи поняття теорії прийняття рішень, можна ідентифікувати три основні види змінних: політики планування, що є у підприємства, результати, які можуть здійснитися на підприємстві в майбутньому, ефективності, що виражають імовірнісні співвідношення між політиками планування і результатами.

Ці три види змінних – загальні для всіх процесів прийняття рішень, проте відносини між ними різні для всіх проєктованих (прямих) і бажаних (зворотних) процесів планування. Для проєктованих процесів політики визначаються, ефективності оцінюються, а імовірнісні результати виводяться. Для бажаних процесів результати оцінюються, ефективності піддаються діям, а політики розробляються. У зв'язку з цим, зворотний процес планування починається з обґрунтування бажаного результату. Ієрархія дій для зворотного процесу може бути представлена, як показано на рис. 1.

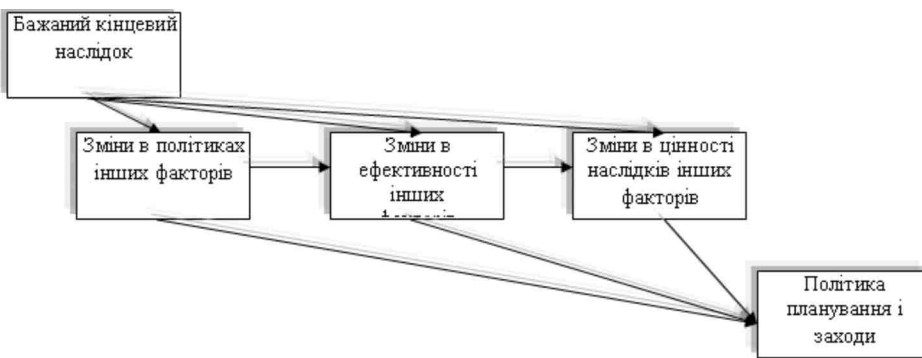


Рис. 1. Ієрархія дій зворотного процесу планування

Механіка проведення зворотного процесу планування може бути стисло викладена таким чином: після ідентифікації загального призначення завдання планування складається ієрархія прямого процесу. Встановлюється єдиний елемент, або фокус, який розміщується на вершині ієрархії. У другий рівень ієрархії слід включати різні економічні, політичні й соціальні сили, які впливають на результат. Третій рівень складається з чинників, які маніпулюють цими силами. У четвертий рівень включаються цілі кожного чинника. П'ятий (часто не обов'язковий) рівень ієрархії містить політики, яким слідують кожен чинник для досягнення своїх цілей. Важливий шостий рівень. У нього включені можливі сценарії, або результати, за які бореться кожен чинник, як за результат реалізації своїх цілей (і застосовують при цьому свої політики). Останній рівень ієрархії – узагальнений результат, який є результатом реалізації всіх цих сценаріїв. Врешті-решт, може існувати тільки один можливий стан, який буде комбінацією спроб різних людей сформувати його так, щоб задовольнити свої інтереси. Узагальнений сценарій називають також логічним результатом.

Через велику кількість часто суперечливих інтересів, які мають місце в цьому сценарії, в результаті може вийти ослаблений варіант тому, що кожен з чинників хоче бачити себе як результат. У результаті один або декілька чинників можуть почати працювати над зміною деяких зі своїх політик, щоб спробувати здійснити новий результат, що буде ближче до бажаного.

Це означає, по суті, перехід до зворотного процесу. У цьому процесі кожен чинник визначає для свого другого рівня один або декілька бажаних сценаріїв, які він хоче реалізувати, і визначає пріоритети цих сценаріїв з точки зору їх дії на його варіант узагальненого бажаного майбутнього. Третій рівень включає перелік проблем і ситуацій, які можуть перешкодити реалізації сценаріїв; четвертий – чинників (незалежно від того, згадані вони чи ні при прямому процесі), які можуть вплинути на вирішення проблем; п'ятий – цілі цих чинників. Шостий рівень може включати їх політики (цього рівня може і не бути); сьомий – політики (або зміни в цілях) окремого чинника, які, у свою чергу, якщо дотримуватися їх, можуть впливати на реалізацію бажаних майбутніх станів.

Після визначення пріоритетів цих політик (або цілей) у зворотному процесі на повторній ітерації прямого процесу застосовуються тільки найважливіші з них. Вони використовуються разом з політиками попередньої ітерації прямого процесу, що належать якраз тим чинникам, які хочуть змін. Пріоритети на повторному прямому процесі переглядаються тільки з рівня цілей, або якщо є рівень політик, то з цього нижчого рівня. Потім порівнюються пріоритети узагальненого результату повторного прямого процесу з пріоритетами бажаних майбутніх станів першого зворотного процесу, щоб побачити, чи наближається логічне майбутнє до бажаного. Якщо цього не відбувається, то проводиться друга ітерація зворотного процесу. На цій ітерації змінюються пріоритети бажаних майбутніх станів і/або перевіряються нові політики. Ті елементи, які знову отримали великий пріоритет, використовуються на третій ітерації прямого процесу. Пріоритети сценарію обчислюються і порівнюються з пріоритетами, отриманими на другій ітерації зворотного процесу. Процедура повторюється до того, доки повністю не будуть вичерпані можливості пошуку шляхів збільшення вірогідності здійснення логічного результату.

На підставі вищезaproпонованих теоретичних засад зворотного планування трансакційних податкових витрат, розробимо та попередньо обгрунтуємо послідовність етапів процесу планування.

Перший етап – обгрунтування бажаного кінцевого наслідку функціонування підприємства. Сутність цього етапу полягає у формалізованому встановленні такого рівня трансакційних витрат, який би забезпечував стратегічну мету підприємства – довгострокову мінімізацію трансакційних витрат, у більшості випадків, за рахунок балансування "ціни підпорядкування закону" та "ціни позалегалності". Технічно реалізація першого етапу зводиться до визначення обмежень для застосування моделі розрахунку абсолютного оптимуму заданої цільової функції при наявності певного набору головних конкуруючих цілей. Шукані обмеження можуть бути виражені коефіцієнтами або вартісними показниками.

На підставі дослідження визначені групи трансакційних витрат у цілому та податкових трансакційних витрат зокрема, які можуть бути адекватно спрогнозовані та включені до оптимізаційної моделі як у вигляді конкуруючих цілей, так і у вигляді обмежень. Певні групи витрат можуть передбачатися на майбутнє декількома методами та способами прогнозування залежно від ситуації та фаху планового персоналу. Дане дослідження не має на меті удосконалювати процеси прогнозування окремих видів трансакційних витрат, тому в табл. 1 ми наведемо лише кінцеві результати прогнозних розрахунків шуканих груп витрат, які отримані в результаті застосування некаузального методу Бокса-Дженкінса та методу експертних оцінок. Вірогідність такого прогнозу достатня для того, щоб ілюструвати принцип застосування оптимізаційної моделі. Дані представлені щодо двох підприємств з серійним типом виробництва: ВАТ "Луганський електроапаратний завод" та ВАТ "Луганський завод гірничого машинобудування".

Таблиця 1.  
Визначення вихідних даних для включення в оптимізаційну модель  
(прогноз на 2011 рік)

Показники	ВАТ "Луганський електроапаратний завод"	ВАТ "Луганський завод гірничого машинобудування"
Групи податкових трансакційних витрат:		
податки, що включені у виробничу собівартість	650	2100
податки, що віднесені до складу витрат на збут, адміністративних та загальнопромислових витрат	144	520
податки з обороту	1041	3100
податки з прибутку	97	760
Усього податкових трансакційних витрат	1932	6480
Групи трансакційних витрат:		
такі, що відображені в регулярній звітності бухгалтерського обліку підприємства	3300	7960
такі, що відображені в нерегулярній звітності бухгалтерського обліку підприємства	150	740
такі, що отримані в результаті евристичної оцінки	140	300
Усього трансакційних витрат	3590	9000
Питома вага податкових трансакційних витрат у загальній сумі трансакційних витрат підприємства, %	53,82	72,0

Податкове навантаження відносно виручки – нетто за попередній рік, %	16,59	26,88
Податкове навантаження відносно виручки – нетто за попередній рік, розраховане з урахуванням лише податків з обороту та прибутку, %	9,77	16,01
Інституціональне навантаження відносно виручки – нетто за попередній рік, %	30,82	37,34
Мінімально допустимий рівень податкового навантаження (згідно з правилом червоної риски), %	10	10
Максимально допустимий рівень податкового навантаження (згідно з моделлю А. Лаффера), %	40	40

Що стосується даних, наведених в табл. 1, то слід ще раз наголосити на тому, що методика їх підготовки може бути різною та базуватися як на складних прогнозних моделях, так і на застосуванні умовно евристичного підходу – визначення рівня певних показників на підставі особистої суб'єктивної думки та бачення керівника підприємства або іншої особи, що приймає рішення.

Набір головних цілей в даному випадку складається з двох конкуруючих цілей:

- перша головна ціль – мінімізація інституціонального навантаження підприємства, яка можливо буде супроводжуватися зростанням податкового навантаження;

- друга головна ціль – максимізація сукупного доходу власника від реалізації в реальному секторі та реалізації в тіньовому секторі.

Що стосується першої головної цілі, то інституціональне навантаження повинне бути відносним мінімумом з урахуванням дії певного набору обмежень. Тобто інституціональне навантаження відносно виручки – нетто є однією зі складових цільової функції, а такі показники, як питома вага податкових трансакційних витрат в загальній сумі трансакційних витрат підприємства, податкове навантаження відносно виручки – нетто, мінімально допустимий рівень податкового навантаження та максимально допустимий рівень податкового навантаження є обмеженнями оптимізаційної моделі. При цьому, два останні показники є абсолютними обмеженнями, а два перших – відносними обмеженнями, що мають структурні взаємозалежності між собою та з рівнем інституціонального навантаження.

Абсолютні суми податкових трансакційних податкових витрат зокрема та трансакційних витрат в цілому з табл. 1 можуть бути використані як додаткові абсолютні обмеження.

Реалізація другої головної цілі – максимізації сукупного доходу власника від реалізації в реальному секторі та реалізації в тіньовому секторі – може бути забезпечена за рахунок встановлення такого співвідношення "ціни підпорядкування закону" та "ціни позалегалності" коли в підсумку вони становлять відносно мінімальну величину. Це можна пояснити так. Зниження податкового навантаження на підприємство за рахунок переходу в тіньовий сектор економіки реалізується, у більшості випадків, за рахунок наступних кроків, що дозволяють знизити ПДВ та податок на прибуток:

- реалізація за штучно заниженою ціною;
- реалізація виробленої, але неоприбуткованої продукції;
- реалізація неоприбуткованої продукції, виробленої з неоприбуткованої сировини.

"Ціна позалегалності" в цих випадках формується за рахунок витрат, пов'язаних з трансфертом тіньових доходів:

- різниця між реальною та заниженою ціною розподіляється між виробником та покупцем продукції, тобто витратами є "відкат" покупцеві;
- з вартості продажу неоприбуткованої продукції також проводиться "відкат" покупцеві, що погоджується на цю обробку;

- для закупівель неоприбуткованої сировини потрібні тіньові кошти, які отримуються шляхом "обналу" коштів підприємства, витратами є відсотки, що потрібно сплатити за операцію "обналу".

Таким чином формується зворотньопропорційна залежність. Чим більша питома вага нелегальних доходів, тим вище "ціна позалегалності". У той же час, чим більша питома вага нелегальних доходів, тим менше питома вага легальних, а, відповідно, і менше сума сплачених податків ("ціна підпорядкування закону"). Тобто, зворотньопропорційна залежність така: нижче "ціна підпорядкування закону" – вище "ціна позалегалності". У зв'язку з цим, завдання оптимізаційної моделі знайти таке співвідношення двох "цін", при якому сукупний дохід власника (і легальний, і нелегальний) буде відносно максимальним.

Другий етап процесу планування пов'язаний з побудовою економіко-математичної оптимізаційної моделі та розрахунку параметрів цільової функції цієї моделі. Опис другого етапу почнемо з викладення найсуттєвіших ознак оптимізаційних моделей, які дають підстави пропонувати їх як шлях вирішення поставлених у даному дослідженні завдань.

Дослідник О.В. Каховська, вивчаючи проблематику застосування оптимізаційних моделей для планування економічних показників, зазначає: "Моделі, що використовуються для економічного планування, містять безліч найрізноманітніших видів передбачення, починаючи від найпростіших, заснованих на найвісних методах, і закінчуючи складними, призначеними для прогнозування розвитку світової економіки. Найбільший інтерес представляють комплексні економіко-математичні моделі, що враховують вплив найрізноманітніших чинників відповідно до виявлених функціональних, статистичних або евристичних причинно-наслідкових зв'язків між окремими параметрами з урахуванням як іманентних, так і трансцендентних властивостей процесів, що вивчаються, з метою прогнозування їх функціонування. Проте слід зазначити, що такі економіко-математичні моделі є найскладнішими. Вони можуть містити евристичні алгоритми для обробки ситуацій у разі неповної і недостовірної інформації, а для опису безпосередньо спостережуваних неформалізованих взаємодій – феноменологічні алгоритми. Ці моделі припускають обов'язкове використання сучасних інформаційних технологій, які забезпечують повноту, структурованість, збереження і накопичення даних. Їх створення вимагає багаторічних досліджень у галузі вивчення як окремих зв'язків, так і всього комплексу прямого і зворотного взаємовпливу між різними параметрами" [4, с. 92-93].

З урахуванням визначення О.В. Каховської: "Модель є формальним описом досліджуваного об'єкту, що дозволяє оцінити його поведінку при зміні зовнішніх і внутрішніх умов його функціонування. Вона призначена для перетворення наявної інформації в прогнози чинників зовнішнього середовища і параметрів стану об'єкта" [4, с. 85], нам потрібно будувати оптимізаційні системи.

Підходи до визначення параметрів оцінки ефективності оптимізаційних моделей, на наш погляд, також вдало систематизовані О.В. Каховською: "Як показники придатності економіко-математичних моделей, на наш погляд, доцільно використовувати показники адекватності, стійкості, точності й ефективності. Адекватність полягає у відображенні основних властивостей об'єкту. Стійкість виявляється в можливості застосування розробленої моделі в постійно змінних умовах зовнішнього середовища. Точність характеризується похибкою прогнозу, а ефективність – можливістю застосування отриманих результатів для управління діяльністю підприємства [4, с. 92-93]. У цілому економіко-математична модель є компромісом, який об'єднує розбіжні вимоги до доступних технічних та інтелектуальних ресурсів з одного боку і достовірності інформації, часовим обмеженням, точності прогнозу з іншого боку. Методологія моделювання априорі виходить з того, що система володіє деякою цінністю, якістю. Цінність системи в будь-якому її стані піддається вимірюванню за допомогою спеціально сконструйованої цільової функції істотних змінних стану. Цільова функція моделі взаємозв'язку відображає вектор значень параметрів цієї моделі на шкалу оцінок якості системи" [4, с. 92-93].

Сутність економіко-математичного моделювання на промисловому підприємстві полягає в тому, щоб виробити рішення цілеспрямованого перетворення початкової інформації про стан, поведінку і умови функціонування об'єкту на інформацію про доцільні шляхи досягнення бажаного стану на найближчу і віддалену перспективу. Особливу увагу при цьому слід приділяти короткостроковим періодам, що обумовлює необхідність врахування невизначеності початкових даних, фактора старіння інформації тощо. Важливим принципом якісної оцінки моделі [6, с. 34] є її здатність не стільки передбачати кількісні значення виробничо-економічних показників, скільки надійно та достовірно визначити закономірності тенденції зміни окремих показників.

Застосування економіко-математичного моделювання для оптимізації будь-яких процесів на підприємстві обов'язково стикається з проблемою критеріїв оптимізації.

Оптимізаційні моделі націлені на максимізацію вигоди або прибутку. Вони побудовані так, щоб можна було використовувати оптимізаційний алгоритм і отримати оптимальну практичну рекомендацію. Їх недолік полягає у вимушеному спрощенні дійсності, оскільки визначення параметрів моделі має бути орієнтоване на забезпечення можливості виробітку рішень. Тому отримані рекомендації часто втрачають практичну цінність. Цим пояснюється те, чому економічна практика ставиться до них скептично. Проте оптимізаційні моделі в порівнянні з інтуїтивними умоглядними моделями менеджерів мають значні переваги:

- не допускають логічних помилок, оскільки можуть бути математично перевірені на наявність порушень логіки;

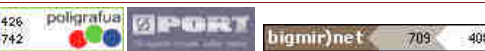
- є безкомпромісними і не містять нічого зайвого, зводять проблему до її суті і сприяють вираженню основоположних взаємозв'язків цілей і засобів [7].

**Висновки.** У реальних умовах функціонування промислові підприємства не мають абсолютно точних початкових і нормативних даних, які можна використовувати для вирішення основних оптимізаційних бізнес-завдань у складі системи внутрішньозаводського планування виробництва і збуту готової продукції. Тим часом у межах існуючої неточності початкових і нормативних даних у разі застосування однокритеріального підходу майже завжди може бути отримана певна безліч допустимих варіантів вирішення завдання. Здійснити обґрунтований вибір кращого з них (що задовольняє певним чином і за іншими критеріями) при використанні однокритеріального підходу не представляється можливим. Це пояснюється тим, що його основу складає, як правило, процедура випадкового вибору. У той же час науково обґрунтований вибір якнайкращого плану з безлічі допустимих планів виявляється справою цілком реальною, якщо скористатися методологією багатокритеріальної (багатоцільової) оптимізації.

#### Література

1. Акофф Р. Планирование будущего корпорации / Р. Акофф ; пер. с англ. под общ. ред. д.э.н. В.И.Данилова–Данильяна. — М.: Прогресс, 1985. — 328 с.
2. Базалієва Л. В. Управління трансакційними витратами підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / Базалієва Людмила Віталіївна. — Харків, 2003. — 199 с.
3. Булеев И. П. Управление трансакционными издержками в переходной экономике : [учебн. пособ.] / И. П. Булеев. — Донецк : ИЭП НАНУ, 2002. — 154 с.
4. Каховська О. В. Удосконалення планування виробничих затрат металургійного підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / Каховська Олена Володимирівна. — Алчевськ, 2006. — 179 с.
5. Козаченко Г. В. Управління затратами промислового підприємства : [монографія] / Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлапюнов Л. Ю. — Київ: Лібра, 2007. — 320 с.
6. Основные принципы использования экономико-математической модели в условиях ПО (на примере АО "ХВИЛЯ") / [Землянкин А. И., Иванов Е. Т., Иваненко Б. М. и др.]. — Донецк: ИЭП НАНУ, 1997. — 49 с.
7. Расстригин Л. А. Системы экстремального управления: [учебн. пособ.] / Л. А. Расстригин. —М.: Наука, 1974. — 390 с.
8. Саати Т. Аналитическое планирование. Организация систем /
9. Саати, К. Кернс ; пер. с англ. под ред. И.А. Ушакова. — М.: Радио и связь, 1991. — 224 с.
10. Царев В. В. Внутрифирменное бизнес-планирование на основе многокритериальной оптимизации: [учебн. для вузов] / Виктор Васильевич Царев. — СПб.: Нестор, 1999. — 425 с.
10. Экономическая стратегия фирмы : [учебн. пособ.] / [под ред. засл. деят. науки РФ, докт. экон. наук, проф. А.П. Градова]. — СПб.: Специальная литература, 1999. — 412 с.

*Стаття надійшла до редакції 12 травня 2011 року.*



ТОВ "ДКС Центр"