

УДК: 336.22

## ДОСЛІДЖЕННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ АСПЕКТІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕННЯ ЩОДО НЕОБХІДНОСТІ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

**БУРКОВА Людмила Анатоліївна,**

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку,  
оподаткування, публічного управління та адміністрування  
ДВНЗ «Криворізький національний університет»  
lusy4ka@mail.ru

***Анотація.** Питання визначення сутності податкового менеджменту, як багаторівневої системи, потребує уточнення. Необхідно теоретично обґрунтувати й розробити рекомендації щодо удосконалення механізму податкового менеджменту держави, регіонів, підприємств та персоналу.*

***Ключові слова:** податки, податковий менеджмент, рівні податкового менеджменту, види податкового менеджменту.*

***Ключевые слова:** налоги, налоговый менеджмент, уровни налогового менеджмента, виды налогового менеджмента.*

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими або практичними завданнями. Найважливішим елементом фінансів держави є податки, які складають майже 90% державних й муніципальних бюджетних потоків. Податковий менеджмент є складовою загальної структури управлінських органів держави і разом з тим виступає як найважливіша ланка фінансового механізму в цілому. Управління податковою системою являє собою складову частину загальної системи управління фінансами країни, але, як здається, не є досконалим. Тому вкрай актуальним є удосконалення механізмів податкового менеджменту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Нині питання проблем та перспектив розвитку податкового менеджменту є предметом пильної уваги та дискусій науковців. Цей напрямок базується на симбіозі теорії менеджменту та практики справляння податків і як напрямок наукових досліджень виник порівняно недавно.

Вагомим внеском у розвиток сучасної теорії та практики податкового менеджменту є праці, написані такими вітчизняними й зарубіжними вченими, як: В.Л. Андрущенко, П. К. Бечко, О. Д. Василик, В. П. Давидова, Д. І. Дема, О. М. Десятнюк, Ю. Б. Іванов, В. В. Карпова, А. Я. Кі-

***Аннотация.** Вопрос определения сущности налогового менеджмента, как многоуровневой системы, требует уточнения. Необходимо теоретически обосновать и разработать рекомендации по усовершенствованию механизма налогового менеджмента государства, регионов, предприятий и персонала.*

зим, А. І. Крисоватий, Н. В. Лиса, А. В. Лісовий, Я. В. Литвиненко, А. І. Луцик, Ю. В. Мельник, Г. В. Ползікова, П. В. Пузирьова, М. Н. Скворцов, А. М. Соколовська, О. М. Тимченко, Л. М. Шаблеста, М. Шадурская, І. В. Шевчук та інші.

Не зменшуючи значимості проведених досліджень в окресленому напрямку, слід зазначити, що деякі аспекти зазначеної проблеми й дотепер є дискусійними серед науковців й потребують подальших досліджень. Крім того, розглядаючи проблеми розвитку податкового менеджменту, науковці здебільшого приділяють увагу питанням адмініструванню податків. Але податковий менеджмент – це не тільки чітке виконання законодавчих актів та інструкцій вищестоящих органів управління. Вважаємо, що податковий менеджмент необхідно досліджувати не лише з точки зору податкової науки, а й з позицій класичного менеджменту.

Виокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується означена стаття. На наш погляд джерела, присвячені дослідженню податкового менеджменту, є дещо фрагментованими, адже науковці здебільшого пишуть про податковий менеджмент з різних точок зору, зосереджуючись на своїй спеціальності і не узагальнюючи ідеї і концепції, розроблені фахівцями інших галузей знань. Унаслідок цього

відсутнє єдине визначення сутності поняття «податковий менеджмент», а також повне розуміння даного напрямку, отримане шляхом інтеграції різних точок зору.

Вважаємо, що для застосування ефективних методів податкового менеджменту необхідно чітко розуміти його сутність, рівні, види, особливості функціонування тощо.

Формування цілей статті. Мета – дослідити сутність податкового менеджменту, його рівні та види.

Для досягнення поставленої цілі були розв'язані наступні задачі:

1. Проведено критичний огляд рівнів податкового менеджменту, що пропонуються різними науковцями.

2. Досліджено та уточнено сутність поняття «податковий менеджмент».

3. Диференційовано види податкового менеджменту.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Авторами роботи [5] констатовано, що податковий менеджмент, з одного боку, є результатом застосування наукових знань, а з іншого – сферою практичної діяльності. У першому випадку йдеться про розроблення концептуальних основ податкового менеджменту: його предмета, об'єкта, сукупності принципів, підходів та інструментарію; у другому – про конкретні форми, методи і прийому ухвалення рішень з управління податками, оподаткуванням і податковими потоками на різних рівнях.

Так, автори робіт [5; 9; 1] вважають, що відповідно до розподілу загальної системи фінансів на державні фінанси і фінанси підприємств слід виокремлювати два рівня податкового менеджменту:

1. Макрорівень — державний податковий менеджмент;

2. Мікрорівень — податковий менеджмент підприємств (організацій), або корпоративний податковий менеджмент.

При цьому автори роботи [5] справедливо наголошують на тому, що мета державного податкового менеджменту та корпоративного відрізняються: держава зацікавлена у зростанні податкових надходжень, а підприємства – у зменшенні податкових платежів. Проте, як підкреслюють автори, спільна мета податкового менеджменту, незважаючи на його рівень, полягає у зміцненні фінансів, підвищенні економічної ефективності, забезпеченні економічного зростання.

Автори роботи [2; 3] вважають, що податковий менеджмент включає три рівні, які взаємопов'язані між собою, а саме:

1. Державний - регламентація оподаткування, контроль за сплатою податкових платежів; організація роботи контролюючих органів щодо адміністрування податків та зборів.

2. Корпоративний – вибір найбільш ефективного варіанту сплати податкових платежів при альтернативних напрямках господарської діяльності (оптимізація).

3. Персональний – вибір такої форми сплати податків, яка найбільше влаштовує фізичну особу та сприяє підвищенню її добробуту.

Поділяємо думку авторів роботи [7], які виокремлюють чотири рівні податкового менеджменту, які взаємопов'язані між собою, а саме:

1. Державний податковий менеджмент.

2. Регіональний податковий менеджмент.

3. Корпоративний податковий менеджмент.

4. Персональний податковий менеджмент.

Крім того, проведений аналіз літературних джерел дозволив установити, що немає єдності в поглядах науковців на трактування сутності поняття «податковий менеджмент» та його видів. Це пояснюється існуванням різних наукових шкіл, напрямків і завдань дослідження.

Крім того, деякими науковцями ототожнюються поняття адміністрування податків та податковий менеджмент, що є не коректним та призводить до плутанини у їх трактуванні. Отже, розглянемо ці поняття детальніше.

Сутність категорії «адміністрування податків» визначена на законодавчому рівні. Так, згідно Податкового Кодексу України [6] адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

На відміну від категорії «адміністрування податків» на сьогодні основних положень нормативно-правового визначення в Україні сутності

поняття «податковий менеджмент», його видів, особливостей функціонування тощо не передбачено, хоча дане поняття активно використовується. Зазначене призвело до існування безлічі підходів

до вивчення поняття «податковий менеджмент», що підтверджує багатоваріантність його сутності, як економічної категорії. Результати проведеного аналізу літературних джерел узагальнено у табл. 1.

Таблиця 1

Визначення сутності поняття «податковий менеджмент»

№ з/п	Автори	Визначення поняття
1.	Ю. В. Мельник, В. В. Юрченко, Н. В. Богданова [5], Б. В. Сіденко, О. В. Мелентьєва [9], П. К. Бечко, Н. В. Лиса [1]	Система державного і корпоративного управління податковими потоками шляхом використання науково обґрунтованих ринкових форм і методів та ухвалення рішень у сфері управління податковими доходами і податковими витратами на макро і мікрорівнях.
□.	М. Н. Скворцов [1 □]	Організаційно-методичний механізм, убудований у всі функціональні структури управління □ виробництвом, наукою, соціально-культурною сферою, АПК тощо.
□.	Д. І. Дема, І. В. Шевчук [□]	Сукупність прийомів та методів цілеспрямованого впливу на відносини з приводу розподілу ВВП з метою формування централізованого грошового фонду держави засобами оподаткування та створення сприятливих умов для розвитку економіки та соціальної сфери.
□.	П. В. Пузирьова [□]	Завершальна стадія управління оподаткуванням, яка провадиться шляхом застосування науково обґрунтованих методів встановлення ступеня відповідності практики оподаткування положенням розробленої податкової політики.

Ознайомившись з найбільш поширеними визначеннями категорії «податковий менеджмент», які використовуються в науковому термінологічному обігу, встановлено, що на сьогодні існують різноманітні формулювання, які визначають його сутність, що вже є визнанням складності в розумінні цієї категорії.

Пропонуємо під податковим менеджментом розуміти сукупність прийомів та методів цілеспрямованого управління податковими потоками на державному, регіональному, корпоративному та персональному рівнях з метою формування відповідного рівня бюджету засобами оподаткування та створення сприятливих умов для розвитку економіки та соціальної сфери.

За результатами проведеного ґрунтовного огляду літературних джерел автором роботи [7] узагальнено існуючі у науковому термінологічному обігу ознаки класифікації податкового менеджменту та його види (табл. 2).

Отже, податковий менеджмент охоплює еко-

номіку по вертикалі і горизонталі, забезпечуючи фіскальні інтереси бюджетів різних рівнів.

Висновки з даного дослідження та перспективи подальшого розвитку в цьому напрямі. У результаті проведеного дослідження визначено, що реалізація податкового менеджменту дуже часто зводиться лише до виконання податкової роботи і майже нівелюються такі важливі складові, як організація податкового менеджменту, його планування, прогнозування, регулювання тощо. При цьому функція податкового контролю виконується лише в аспекті збільшення податкових надходжень. Установлено, що на сьогодні відсутній комплексний підхід у напрямку дослідження сутності поняття «податковий менеджмент». На нашу думку розробка та впровадження цього підходу дозволить комплексно оцінити ефективність податкового менеджменту на різних його рівнях, визначити ризики податкових платежів підприємств та можливі напрямки їх мінімізації та оптимізації.

Таблиця 2

Класифікація видів податкового менеджменту  
(складено на основі [7])

Ознака класифікації	Види податкового менеджменту
За рівнями	– державний; – регіональний; – корпоративний; – персональний.
За часовою перспективою	- стратегічний; - тактичний; - оперативний.
За цілями	- соціально орієнтований; - економічно орієнтований; - компромісний.
За часом здійснення	- попередній; - поточний; - наступний.
За формою реалізації	- традиційний; - ризикоорієнтований.
За методами	- адміністративний (переконавання, примус); - економічний; - процедурний; - організаційний.

Список використаних джерел

- Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. К. Бечко, Н. В. Лиса – К.: Центр учбової літератури, 2009. — 288 с.
- Дема Д. І. Податковий менеджмент: адміністрування податків і зборів: навч. посіб. / Д. І. Дема, І. В. Шевчук; за заг ред. Д. І. Дема. – Житомир: ЖНАЕУ, 2014. – 323 С.
- Лісовий А. В. Податковий менеджмент: проблеми та перспективи розвитку / А. В. Лісовий, Т. А. Лісова // Сталій розвиток економіки. – 2013. – №2. – С. 267–269.
- Луцик А. І. Фіскальні та регулюючі засади державного податкового менеджменту: дис. канд. економ. наук: 08.04.01 / Луцик А. І.: Тернопільський держ. економічний ун-т. – Т., 2006. – 233 С.
- Мельник Ю.В., Юрченко В.В., Богданова Н.В. Вступ до податкового менеджменту: навч. – метод. посіб. / Мельник Ю.В., Юрченко В.В., Богданова Н.В.– К: Центр учбової літератури, 2012. – 50 с.
- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- Ползікова Г. В. Механізми податкового менеджменту в умовах кризи: дис. канд. економ. наук: 08.00.08 / Г. В. Ползікова: Придніпровська держ. Академія будівництва та архітектури. – Д., 2015. – 264 С.
- Пузирьова П.В. Характеристика податкового менеджменту та ознаки його ефективності в сучасних умовах / П. В. Пузирьова, Ю. Г. Ковальська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – №2. – С. 36–39.
- Сіденко Б.В. Модернізація податкової служби / Сіденко Б.В., Мелентьева О.В.// Zbiór raportów naukowych. „Postępy w nauce w ostatnich latach. Nowych rozwiązań”. (28.12.2012 - 30.12.2012) - Warszawa: Wydawca: Sp. z o.o. «Diamond trading tour», 2012. – С. 6-9.
- Скворцов М. Н. Податковий менеджмент. – Кн. 2: Податковий менеджмент в умовах становлення і розвитку ринкової економіки / За ред. В. П. Давидової; Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів органів Державної податкової служби України. – К.: Кондор, 2007. – 416 С.
- Шадурская М. Теоретические основы государственного налогового менеджмента и налогового администрирования / М. Шадурская // Світ фінансів. – 2011. – №1. – С. 101–103.