*Тема 1.* ***Теоретичні та організаційні основи податкового менеджменту***

План

1. Сутність податкового менеджменту.
2. Основи організації та елементи державного та корпоративного податкового менеджменту.
3. Податкове навантаження.

1. Сутність податкового менеджменту

Податковий менеджмент — це частина загального управління ринковою економікою, тобто складова загального менеджменту.

Тому в основі податкового менеджменту (ПМ) лежать загальні принципи і фундаментальні положення менеджменту.

З теорії менеджменту відомо, що:

Менеджмент - це система організації колективної праці, ефективного використання ресурсів, концентрації зусиль на безперервному підвищенні якості роботи персоналу підприємств, організацій, установ.

 О**б’єктом** вивчення науки менеджменту є суспільні відносини, що виникають між людьми в процесі виробництва, обміну та споживання матеріальних благ та послуг з приводу погодження

Предметом координації спільних дій для досягнення окреслених цілей, тобто ефективність відносин управління.

Отже, менеджмент є складовим елементом управління. Він передбачає цілеспрямовану дію на колектив працівників або окремих виконавців для виконання поставлених завдань та досягнення визначеної мети.

Будучи складовою загального менеджменту **ПМ** використовує ті ж функції що загальний менеджмент: *планування, організування, мотивування, регулювання, облік і контроль*.

Управління податковою системою являє собою складову частину загальної системи управління фінансами країни. Зазвичай сутність управління розкривається у функціях, тобто певних видах діяльності в управлінні, що відокремлюються в процесі спеціалізації управлінської праці.

До основних функцій управління належать:

***Планування*** — це передбачення розвитку і визначення шляхів здійснення розширеного відтворення. Податкове планування є частиною планування фінансів не лише на макро-, а й на мікрорівні. Воно забезпечує узгоджену взаємодію всіх елементів оподаткування. Роль податкового планування визначає аналіз надходження податків, тенденцій і факторів росту бази оподаткування і визначення обсягів податкових надходжень до бюджету.

***Організування як функція управління податковою системою*** виражається у виборі і формуванні системи органів управління, порядку їх підпорядкованості, встановленні прав і обов’язків учасників податкових відносин. Результатом виконання функції організації є створення структури органів управління, скріпленої у відповідних положеннях, посадових інструкціях та інших нормативних документах.

***Стимулювання*** — це активізація органами управління в податковій сфері сплати податків та обов’язкових платежів з урахуванням задоволення їх матеріальних і духовних потреб. Розглядаючи цю функцію управління в податковій сфері, слід зазначити, що незважаючи на те, що сплата податків є обов’язковою і держава забезпечує стягнення податків примушуванням, слід враховувати нелише фіскальну функцію податків, а й соціальну.

Сплата податків до бюджету пов’язана з необхідністю задоволення потреб платників податків у правовому захисті, фінансуванні частини витрат на освіту, охорону здоров’я, науку і культуру за рахунок державних коштів.

Суспільні інтереси задовольняються за допомогою сплати підприємствами, організаціями і населенням податків, зборів та обов’язкових платежів до бюджету. Враховуючи зазначене, можна стверджувати, що стимулювання включає і певну матеріальну відповідальність за своєчасну і повну сплату податків.

***Координація*** в області управління податковою системою є дуже важливою, оскільки передбачає забезпечення єдності дій податкових органів щодо усунення диспропорцій у передбачених бюджетом планових завданнях з податків і зборів, які виникають внаслідок зміни соціально-економічних і фінансових умов.

***Контроль*** як функція управління в податковій сфері заснований на загальних принципах системи державного контролю. Податковий контроль може розглядатися як функція або як елемент державного управління економікою та як особлива діяльність із виконання податкового законодавства.

Ці підходи до податкового контролю перебувають у нерозривній єдності, безперервному розвитку й удосконаленні. Слід зазначити, що форми податкового контролю визначаються згідно з вимогами податкової політики держави. Крім того, контролюється правильність і своєчасність реєстрації платників, розрахунку і сплати податків підприємствами та населенням.

Важливим елементом функціонування держави та підприємств є фінанси.

При цьому податки є найважливішим елементом фінансів держави та підприємств, оскільки вони забезпечують близько 90 % всіх надходжень державного і місцевих бюджетів та. після сплати податків, визначають фінансові можливості підприємств.

Тому ПМ є складовою частиною фінансового менеджменту держави, регіонів, підприємств та організацій.

Відповідно можна виділити два рівні податкового менеджменту:

***макрорівень - державний ГІМ;***

***мікрорівень - ПМ підприємств та організацій, або корпоративний ПМ.***

Отже. ПМ - це система державного і корпоративного управління податковими потоками шляхом використання науково обгрунтованих форм і методів та ухвалення рішень у сфері управління податковими доходами і податковими витратами на макро- і мікро рівнях.

Об’єктом ПМ є податкові потоки (вхідні та вихідні), що рухаються в результаті виконання податками своїх функцій, а також податковий процес на макро- і мікро рівнях. При цьому важливо забезпечити ефективне управління як вихідними так і вхідними потоками, оскільки їх різниця визначає резерви держави і підприємств.

Суб’єктами ПМ на макрорівні є держава в особі Верховної Ради України, Президента України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів, Державна фіскальна служба, митна служба та органи місцевого самоврядування.

Суб’єктами ПМ мікрорівні є підприємства та організації.

Мета державного ПМ забезпечення зростання надходжень до Зведеного державного бюджету (сума надходжень до державного і всіх місцевих бюджетів).

Мета корпоративного ПМ оптимізація податкових платежів та забезпечення своєчасності їх сплати.

Основу ПМ складають ***податкова політика, податкова система, податкове планування, податкове право, податкове регулювання, податкові механізми та податковий контроль.***

Виходячи із зазначеного ПМ слід розглядати як:

* науку, оскільки ухвалення податкового рішення вимагає знань концептуальних основ управління грошовими відносинами в суспільстві в цілому та на окремому підприємстві, а також розроблення науково обґрунтованих методів їх реалізації;
* процес ухвалення рішення, або послідовна сукупність дій з метою отримання очікуваного результату;
* систему управління, оскільки процес ухвалення рішень повинен ґрунтуватися на системному підході з врахуванням стратегічних і тактичних цілей; При цьому стратегічні цілі повинні переважати тактичні.

Виходячи із стратегії ПМ, визначаються тактичні цілі, формуються завдання, вибираються методи, інструменти та прийоми впливу на економіку, фінанси та податкові потоки для досягнення стратегічної цілі ПМ.

**2.Основи організації та елементи державного та корпоративного податкового менеджменту.**

Специфіка суб’єкта і об’єкта, мети і завдань управління зумовила виокремлення в загальній системі ПМ двох ланок: державного і корпоративного менеджменту.

**В межах державного ПМ** вирішуються завдання управління податковими потоками держави та регіонів.

**При корпоративному ПМ** вирішуються завдання управління податковими потоками підприємств та організацій.

Відповідно це досить самостійні ланки ПМ, оскільки за його організацію, в першому випадку, відповідає держава (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Державна фіскальна служба, (ДФС) та ін.), в другому, керівники підприємств та організацій, яких призначають засновник і тому вони безпосередньо не підпорядковані органам державної влади (особливо якщо це приватні підприємства).

Однак їх не потрібно протиставляти, оскільки вихідні податкові потоки підприємств є вхідними для держави або регіонів.

Водночас частина податкових надходжень, які б мали належати державі, через податкові пільги залишається платникам податків.

**Основним завданням державного ПМ** є в максимально можливих розмірах забезпечити органи державної і регіональної влади податковими доходами.

**Основним завдання корпоративного ПМ** є мінімізація податків, які сплачуються підприємством до державного бюджету.

При цьому кінцевою метою корпоративного ПМ є збільшення розміру чистого доходу (після сплати податків), який залишається підприємству і може бути направлений ним на свій розвиток.

Тому мінімізацію податкового навантаження підприємствами, слід розглядати не як їх ухилення від сплати податків, а як **оптимізацію** — тобто знаходження в межах чинного податкового законодавства шляхів (вибір такої системи оподаткування), яка б дозволила їм платити менше податків.

Таким чином, як держава, так і підприємства бажають отримати в результаті ПМ максимальну суму податкових доходів.

Однак ефективний ПМ, як на державному, так і на корпоративному рівні повинен забезпечити не одноразове збільшення податкових доходів, а довготривале.

Елементами ПМ є: *податкове планування, податкове організування, податкове регулювання, податкове мотивування, податковий облік та податковий контроль.*

**Податкове планування (ПП) -** це встановлення та затвердження розміру податкових надходжень та податкових витрат та рівні держави, місцевих бюджетів, підприємств та організацій.

За допомогою планування визначається мета ПМ (обсяги податкових надходжень). В свою чергу ПП **є основою для ухвалення управлінських рішень для досягнення цієї мети.**

ПП базується на прогнозних показниках розвитку підприємств, організацій, регіональної та національної економіки, а також на найбільш ефективних та оптимальних напрямах руху вхідних та вихідних податкових потоків.

**Податкове організування** (організація податкового процесу)- це сукупність дій і рішень суб’єктів управління, що забезпечують функціонування податкового процесу і досягнення намічених цілей та завдань податкового планування, регулювання, мотивування, обліку і контролю.

**Державне податкове організування** - це організація всього податкового процесу та всіх його елементів в країні. Вона забезпечується через структуру державної податкової служби, повноваження її структурних підрозділів, реалізацій норм та положень податкового законодавства.

**Корпоративне податкове організування** - це сукупність дій і рішень органів управління підприємства (керівника, економіста, бухгалтера) у сфері податкового планування, регулювання, обліку і контролю з метою оптимізації податкових потоків.

Для того що податковий менеджмент реалізовувався ефективно як на рівні держави так і на рівні підприємств необхідно організувати дієву структур управління податковим процесом, оптимально перерозподілити повноваження між окремими підрозділами, передбачити обов’язки, права та відповідальність всіх посадовців за рішення щодо виконання податкового законодавства.

**Податкове регулювання** (ПР) - це комплекс дій органів управління, направлених на перерозподіл податкового навантаження між платниками податків та видами податків, а також організування такої системи податкового менеджменту яка б найбільш сприяла розвитку національного господарства та забезпечувала максимально можливі надходження до державного та місцевих бюджетів.

**На державному рівні ПР** реалізується через ухвалення ставок та порядку сплати податків, а також через внесення до них змін.

**На корпоративному рівні ПР** реалізується через вибір системи оподаткування, а також через регулювання вхідних та вихідних потоків, які визначають податкові зобов'язання платників податків.

**Податкове мотивування** - це комплекс заходів, які через систему оподаткування, встановлення податкових пільг, обмежень та систему штрафів стимулюють або обмежують окремі види діяльності.

Використовувати податкове мотивування може тільки держава, оскільки тільки державні органи наділені правом встановлювати та змінювати податкове законодавство.

**Податковий облік** призначений для забезпечення достовірної інформації про вхідні і вихідні податкові потоки, податкові зобов'язання платників податків та держави, кількість платників податків, а також про терміни здачі платниками звітів (декларацій) та своєчасність сплати ними податкових зобов’язань.

**На державному рівні ведеться облік всіх платників податків і податкових агентів**, строку надходження податкових декларацій та податкових платежів (в т. ч. штрафів і пені), а також облік використання акумульованих податкових надходжень.

**На корпоративному рівні обліковується** (реєструється) вся вхідна та вихідна податкова документація, строки здачі декларацій та сплати податків.

**Податковий контроль** (ПК) призначений для отримання його суб’єктами достовірної інформації про дотримання платниками податкового законодавства.

**Державний ПК** реалізує ДФС через проведення камеральних *(Камеральна перевірка — це перевірка, яка здійснюється посадовими особами контролюючого органу без виїзду до платника податків на підставі податкової звітності (*[*пп. 75.1.1 ПКУ*](http://docs.dtkt.ua/doc/1011.47.96?page=9#pn1709)*), тобто перевіряються лише дані, наведені у поданих звітах.)*, планових та позапланових перевірок платників податків. Він дозволяє виявляти порушення податкового законодавства на підприємствах та через систему фінансової, адміністративної (штрафи) та кримінальної відповідальності усувати їх.

Крім того до ПК залучається Мінфін України та митна служба.

**Корпоративний контроль** направлений на забезпечення достовірності податкового обліку на підприємстві та усунення виявлених помилок до перевірок контролюючих органів.

**3. Податкове навантаження**

**Податкове навантаження (**ПН) це відношення суми сплачених платниками податків до утвореної у процесі виробництва доданої вартості (зарплата, прибуток (до сплати податків), амортизація).

На рівні держави ПН розраховується як відношення суми податкових надходжень до Зведеного бюджету України і ВВП.

У міжнародній практиці до податків сплачених підприємствами добавляються обов’язкові відрахування на соціальне страхування.

На рівні підприємства ПН розраховується як відношення суми всіх сплачених підприємством податків до вартості новоствореної продукції.

Держава завжди зацікавлена у збільшенні податкового навантаження, бо це приносить їй додаткові доходи.

Підприємства, навпаки, зацікавлені у його зниженні.

Тому необхідно встановлювати оптимальне податкове навантаження, це таке навантаження при якому платники податків відносно безболісно для своїх фінансів погоджуються сплачувати встановлені податки, отримуючи за це адекватні суспільні послуги.

Додатково:

*Економіку країни та платників податків можна оцінити за допомогою показника податкового навантаження (податкової віддачі). Знаходження оптимального значення такого показника та обґрунтованих методик розрахунку дасть змогу виявити сфери надлишкового податкового тиску та знайти оптимальний рівень податкового навантаження, який буде прийнят-*

*ний для бізнесу і дасть змогу задовольнити потреби держави.*

*Показник податкового навантаження виступає одним з мірил взаємовідносин держави і бізнесу. Наша власна аудиторська практика свідчить, що у процесі аудиторських перевірок одним із завдань аудитора може виступати перевірка ступеня податкового навантаження конкретного платника податків з метою його оптимізації.*

*Достатньо часто послуги з визначення податкового навантаження підприємства, групи підприємств надають консалтингові фірми.*

*Довгий час (протягом 2005–2012 рр.) з метою податкового контролю користувалися таким показником (аналог – податкова віддача) і податкові органи. Нагадаємо, що відповідно до п. 61.1 Податкового кодексу Україні (далі – ПКУ) податковий контроль полягає у системі заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів [1]. Серед інструментів такої системи заходів може бути і такий важель, як показник* ***податкової віддачі (податкового навантаження).*** *Проте, він не прописаний в нормах ПКУ.*

*В літературі розрізняють поняття «межа оподаткування» (англ. taxation limit) і «податкове навантаження» (англ. tax burden).*

*Межа оподаткування – це визначення верхньої межі податкових вилучень, що дозволяють здійснювати фіскальну політику, стимулювати розвиток науково-технічної, виробничої діяльності у всіх сферах економіки. Верхня межа податкового вилучення неможе бути універсальною для всіх країн. Вона обу-*

*мовлена особливостями соціально-економічної історії країни. Вважається, що рівень податкових вилучень в малих унітарних державах вищий, ніж в тери-*

*торіально великих соціально і культурно-диференційованих федеральних державах.*

*Податкове навантаження – це узагальнена характеристика діяльності податкової системи держави, яка показує як податки впливають на фінансовий стан платників податків або на народне господарство в цілому та вказує кількісну оцінку цього впливу (суму податків, їх питому вагу у ВВП або доходах окремих категорій платників]. Зрозуміло, ці визначення характеризують процеси на макрорівні. У той же час, на мікрорівні нормами наказів фіскальної служби України такий процес названий як податкова віддача. З точки зору бізнесу, як платника податків, така віддача набуває рис навантаження, яке спрямоване на вилучення частини доходу підприємця. Тому надалі при аналізі складових показника з позицій підприємства будемо називати його як показник податкового навантаження.*

*Показник податкового навантаження на макрорівні, як зазначають І. Цимбалюк і Н. Вишневська відображає ефективність податкової політики, тобто, кількісно вимірює сукупний вплив податкових платежів на джерела їхньої сплати. Основний недолік цього показника, на думку експертів з аналізу податкових систем ЄС, у тому, що даний показник не надає інформації щодо реального економічного виміру оподаткування і навантаження на окремі сфери економіки та групи платників податків [6, с. 12], Такий недолік можливо знівелювати через встановлення методики розрахунку навантаження на мікро-рівні.*

*Залежно від завдання показник податкового навантаження розраховувати на різних рівнях:*

*– загальне податкове навантаження на юридичних осіб як співвідношення усіх податків, зборів, що сплачують підприємства та ВВП, створеного юридичними особами;*

*– податкове навантаження на юридичних осіб з ефектом перекладання за аналогічною методикою, крім ПДВ і акцизного податку;*

*– податкове навантаження на прибуток як співвідношення податку на прибуток до валового прибутку підприємства .*

*Для обліку впливу систем оподаткування на економіку підприємства доцільно розробити систему показників, яка складається як з абсолютних, так і відносних показників.*

*Під абсолютною вважає суму податків, зборів, стягнутих з платника податків, а відносною – коефіцієнт податкового тягаря. Щодо коректності першого з них слід зауважити, що стягнення податків можна розглядати як процес іяк показник.*