

**Писаренко В. П.**

**д. н. держ. упр., доцент, ПДАА**

**Безкровний О. В.,**

**к.е.н., доцент, ПДАА**

**Мисник Т. Г.,**

**к.е.н., доцент, ПДАА**

## **КОРПОРАТИВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНЕДЖМЕНТ ЯК ОСНОВА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА**

**Актуальність теми.** Система оподаткування підприємства, яка систематично зазнає змін, має безпосередній вплив на фінансово-господарську діяльність підприємства. Нестабільність умов господарювання, прагнення держави максимально наповнити бюджет викликає надмірне податкове навантаження на суб'єктів господарювання. Саме ці обставини обумовлюють необхідність управління податками на рівні підприємства, тобто функціонування корпоративного податкового менеджменту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання, пов'язані з управління податковим відносинами були і, на сьогодні, перебувають в центрі наукових інтересів значного кола вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема В. Андрущенка, О. Атаманчука, В. Вишневецького, Д. Веремчук, В. Єлісеєва, Т. Єфименко, А. Загороднього, Ю. Іванова, А. Кізима, О. Ковалю, А. Крисоватого, Н. Крейніної, І. Луніної, В. Мельника, І. Панасейка, А. Соколовської, Л. Ткачик, В. Федосова, О. Франдинського, А. Шаблістої та інших. В той же час відсутність в достатньому обсязі теоретичного та методичного обґрунтування оцінки впливу режимів оподаткування на фінансові показники діяльності суб'єктів підприємницької

діяльності – платників податків вимагає продовження подальших наукових пошуків щодо перспектив розвитку корпоративного податкового менеджменту в сучасних умовах нестабільності податкового законодавства та наявності цілого ряду економічних і соціальних чинників негативного впливу на рівень їх фінансової безпеки

**Мета статті.** Метою статті є обґрунтування необхідності корпоративного податкового менеджменту та визначення основних напрямів управління податковими платежами підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** В сучасних умовах господарювання значна частина підприємств стає банкрутами в результаті прорахунків у фінансовому управлінні, невірному розподілі ресурсів та зусиль по їх використанню, прорахунків в планах та прогнозах. Податкова безпека є частиною економічної безпеки держави як одержувача податків у дохідну частину бюджету і підприємства як платника податків. В основу податкової безпеки підприємства покладено оцінку податкових ризиків і податкового навантаження шляхом використання спеціальних методів та інструментарію щодо оцінки їх впливу на економічну безпеку і ефективність діяльності підприємства. Саме це зумовлює необхідність управління податками на мікроекономічному рівні.

На наш погляд, важливо, щоб у стратегії підприємства був присутній набір легальних чинників успіху, які дають змогу адекватно оцінити рівень податкової нестабільності й безпосередньо управляти ним при прийнятті рішень. Взагалі процес управління податками являє собою податковий менеджмент. Податковий менеджмент розглядають як процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики. Він спрямований на поєднання суб'єктивних намірів платників

податків із реальними обставинами та організаційною ефективністю податкової системи, сполучення ідеального бажання з реальними можливостями за існуючих умов.

Податковий менеджмент, за словами Л. Ткачик, необхідно розглядати у трьох аспектах: 1) як систему управління податками; 2) як визначену категорію людей, соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками; 3) як форму підприємництва (корпоративний та персональний податковий менеджмент) [7].

Структура податкового менеджменту включає в себе: державний податковий менеджмент, корпоративний податковий менеджмент, персональний податковий менеджмент.

Корпоративний податковий менеджмент стосується безпосередньо платника податків – юридичної особи, передбачає організацію сплати податків та податкових платежів, оптимізацію податкових платежів на підприємстві.

Зважаючи на існуючі дослідження провідних науковців, зокрема О. Атаманчука та Н. Притуляка, що досліджують сучасні реалії розвитку корпоративного податкового менеджменту в нашій країні слід виділити, основні його складові:

1. Аналіз зовнішнього податкового середовища, прогнозованих нормативно-правових змін чинного законодавства, міжнародних конвенцій з питань оподаткування. Правове підґрунтя управлінських рішень забезпечує їх захист і законність доходів підприємства, тому податкове законодавство забезпечує реалізацію основних функцій податкового менеджменту.

2. Розробка податкової стратегії підприємства (податкове прогнозування) відповідно до загальної стратегії економічного розвитку і прогнозу зовнішніх

податкових умов і пільг. При формуванні системи цілей і перспективних цільових показників діяльності підприємства на довгостроковий період визначаються пріоритетні завдання за окремими аспектами податкового менеджменту. Податкове прогнозування — це розробка загальної податкової стратегії у процесі формування довгострокових цілей розвитку підприємства з урахуванням можливих змін податкового законодавства й економічної політики регіональних органів місцевого самоврядування.

3. Податкове планування. Розробка системи планів підприємства передбачає оптимізацію виробничих альтернатив з урахуванням податкового навантаження і його перерозподілу в ринковому середовищі. Вихідною інформацією для податкового планування є: цільові нормативи економічної стратегії підприємства; зміни податкового законодавства, які оголошені або прогнозуються; обсяги операційної діяльності, які плануються; показники, які характеризують кон'юнктуру ринку; результати бюджетування витрат і податкового обліку.

4. Податковий моніторинг господарських операцій. Постійний оперативний аналіз джерел витрат, податкова експертиза проектів, договорів, а також розробка податкових схем проведення розрахунків дають змогу істотно вплинути на податкову базу, управляти її формуванням, легально мінімізувати податкові зобов'язання підприємства в конкретних ситуаціях.

5. Податковий облік і звітність. Його особливості й взаємозв'язки з бухгалтерським обліком створюють інформаційну базу податкового менеджменту.

6. Контроль виконання рішень у сфері податкового управління. Координація взаємодії різноманітних функціональних структур підприємства, оперативне

реагування на правові нововведення і поточну внутрішню ситуацію, регулювання виробничих стратегій, податкових бюджетів спрямовані на досягнення поставлених цілей.

7. Організація взаємодії із внутрішніми структурами і зовнішніми суб'єктами.

8. Оцінка результатів податкового менеджменту тощо [1,6].

Оцінюючи стан податкового середовища необхідним, на наш погляд є розробка певних стандартів щодо оцінки ефективності системи податкового обліку на підприємстві, тобто встановлення еталонних (допустимих) значень показників для конкретних (зважаючи на специфіку господарської діяльності) наявних умов функціонування підприємства – платника податків й граничних припустимих величин відхилень від них.

При цьому, підтримуємо позицію А. Єлісєєва, про те, що перелік та еталонні (допустимі) значення зафіксованих у стандартах показників мають встановлюватися в індивідуальному порядку для кожного підприємства з врахуванням його фінансових можливостей, структури, мотивації керівництва тощо. Так, менеджер підприємства може прийняти рішення про використання у стандартах: 1) показника величини податкового тягаря; 2) коефіцієнта використання податкових пільг; 3) коефіцієнта ефективності діяльності служби реалізації податкової політики підприємства [2].

Основне місце серед визначених показників посідає показник величини податкового тягаря. Надмірне податкове навантаження є негативним фактором податкової політики, яка не дає нормально функціонувати підприємствам, стримує ділову активність суб'єктів господарювання. Своєю чергою, надмірно низький рівень податкового навантаження – це недоодержання податкових платежів, що не дає змоги державі повною

мірою виконувати свої функції. Під оптимальним рівнем податкового навантаження розуміють рівень, при якому платники податків, відносно до своєї платоспроможності, згодні платити встановлені державою податкові платежі, одержуючи від держави якісні суспільні блага.

Показник податкового навантаження на рівні підприємства відіграє важливу роль в економіці підприємства, оскільки представляє собою дослідження ефектів явного і неявного впливу податків на добробут їх платників.

Доречно зазначити, що податкове навантаження з податку на прибуток і податкове навантаження з ПДВ, як зауважує О. Франдинський, не враховують податкове навантаження на підприємство загалом як інтегральний показник, адже враховуються тільки два види податку. Інші податкові платежі займають значну частку в загальній сукупності податкових платежів [8].

Методика, запропонована М. Крейніною за слова дослідника її праць А. Загороднього, передбачає зіставлення податку і джерела його сплати. Вона пропонує не враховувати у податковому навантаженні ПДВ і акцизів [2].

В свою чергу, О. В. Коваль наголошує на тому, що розрахунок цих показників не враховує податкове навантаження загалом, оскільки береться до уваги тільки два види податків. Інші податкові платежі займають значну частку в загальній сукупності податкових платежів. Зокрема необхідно враховувати єдиний соціальний внесок, що включається у витрати підприємства в розмірі 22 % нарахувань на фонд оплати праці прибутку [4].

Таким чином, існує значний обсяг методичних підходів до визначення податкового тягаря, які відрізняються, як по ієрархії розгляду проблеми, так і з комплексу показників, використовуваних у розрахунках.

недоліками цих методів розрахунку податкового навантаження, вважаємо, є достатньо багато факторів, насамперед:

- складність створення єдиної уніфікованої методики розрахунку податкового навантаження, оскільки в податковій системі України існують різні види оподаткування залежних від умов і характеру діяльності;

- не завжди можливість наявності в методиці розрахунку податкового навантаження загального підходу до кількісного та якісного оцінювання впливу податкових платежів на фінансовий стан підприємства;

- неврахування інших, сплачуваних суб'єктом підприємницької діяльності – платником податків, податків і зборів при розрахунку податкового навантаження;

- відсутність контрольного показника податкового навантаження, що унеможливило порівняння рівня оподаткування на різних підприємствах та інші негативні чинники обумовлені специфікою діяльності самого платника податків та сукупністю зовнішніх факторів законодавчого та соціально-економічного характеру.

Оптимізувати податкові платежі, і в цьому ми поділяємо позицію А. Кізими, дозволяє ефективно організована система податкового планування. Узгодженість діяльності та оптимізація цієї системи у напрямку мінімізації податків законним шляхом знижує фінансові витрати і зміцнює фінансовий стан підприємства загалом [3].

Безспірним, на сьогодні, є той факт, що необхідність податкового планування закладена в самій суті податкового законодавства, яке передбачає конкретні податкові режими для різних ситуацій, допускає різноманітні методи для обчислення податкової бази і пропонує платникам податків різноманітні податкові

пільги. Адже, податкове планування має об'єктивний характер, продиктований вимогами ринкової конкуренції й прагненням господарюючого суб'єкта до скорочення податкових витрат і збільшенню власних коштів для подальшого розвитку підприємницької діяльності.

Здебільшого податкове планування ототожнюють з поняттям податкова політика підприємства, не використовуючи останнє взагалі. При цьому існує другий підхід, коли податкове планування прирівнюється до планування як такого яке здійснюється підприємством в цілому і включає в себе прогнозування.

Обидва підходи на нашу думку не зовсім відображають поняття податкової політики та планування, оскільки хоча не можна говорити про те що податкова політика і планування це одне і теж, оскільки на нашу думку податкова політика підприємства набагато ширше і багатогранніше поняття ніж податкове планування, але і розглядати їх одне без одного не можливо, оскільки вся податкова політика ґрунтується на податковому плануванні та прогнозуванні. При цьому, в якості пріоритетних завдань податкового планування слід визначити: а) збереження оборотних коштів; б) підвищення загальної ефективності господарської діяльності; в) запобігання негативних наслідків прийнятих управлінських рішень; г) контроль за ефективністю схем мінімізації оподаткування тощо.

Залежно від обраних критеріїв та орієнтирів діяльності корпоративне податкове планування, за твердженням І. Панасейка можна класифікувати за наступними видами: неправомірне, правомірне податкове (оптимізаційне, класичне податкове) [5].

Процес податкового планування складається з декількох взаємозалежних між собою етапів, які не слід розглядати як чітку й однозначну послідовність дій, що



обов'язково гарантують зниження податкових зобов'язань. Це пов'язане з тим, що в податковому плануванні сполучаються елементи й науки, і мистецтва фінансового аналітика.

На практиці всі зазначені етапи податкового планування можуть функціонувати спільно або відокремлено один від одного, в залежності від того, створюється підприємство чи вже функціонує та враховуватися при моделюванні податкового навантаження суб'єкта господарювання на оптимальному для нього рівні в залежності від етапів розвитку підприємства і завдань, які стоять перед ним.

Реалії сьогодення вказують на той факт, що із двох видів податкового планування в кращому випадку використовується перший. Це пояснюється не стільки не бажанням самих господарюючих суб'єктів займатися цим, а певною не доцільністю і невиправданістю, особливо це стосується перспективного планування. В часи коли відбуваються постійні політичні, економічні чи соціальні зміни а також зміни законодавства навіть поточне планування не може бути точним не говорячи вже про те що буде через 2 – 3 роки.

Узагальнення сучасної практики та прагматики організації податкових відносин платників податків з фіскальними органами дає підстави зробити висновок про те, що найбільш розповсюджені способи документального оформлення процесів податкового планування знаходять відображення в:

- податковому платіжному календарі, який використовують для контролю за своєчасністю і правильністю сплати податків;
- наказі про облікову політику;
- посадових інструкціях для учасників податкових відносин;

– внутрішніх правилах (стандартах) податкового планування на підприємстві.

Податковий платіжний календар розробляється на основі поточного податкового прогнозування із врахуванням особливостей механізму стягнення та нарахування окремого податку. На сьогоднішній день існують різні підходи до побудови податкового платіжного календаря, узагальнення яких дало можливість запропонувати власне бачення форми податкового платіжного календаря (табл. 1).

Таблиця 1

**Податковий платіжний календар підприємства А на  
20 рік, грн [власна розробка]**

| Період                                        | Прогнозована<br>сума платежу | Вид податків           |                                  |                         |                 |               |
|-----------------------------------------------|------------------------------|------------------------|----------------------------------|-------------------------|-----------------|---------------|
|                                               |                              | Податок на<br>прибуток | Податок на<br>додану<br>вартість | Екологічни<br>й податок | Рентна<br>плата | ..... і т. д. |
| Січень                                        |                              |                        |                                  |                         |                 |               |
| Лютий                                         |                              |                        |                                  |                         |                 |               |
| Березень                                      |                              |                        |                                  |                         |                 |               |
|                                               |                              |                        |                                  |                         |                 |               |
| ..... і т. д.                                 |                              |                        |                                  |                         |                 |               |
| Всього за рік                                 |                              |                        |                                  |                         |                 |               |
| Джерела коштів для сплати податків            |                              |                        |                                  |                         |                 |               |
| Загальна виручка<br>(дохід) від<br>реалізації |                              |                        |                                  |                         |                 |               |
| Собівартість<br>реалізації                    |                              |                        |                                  |                         |                 |               |

Джерело: [власна розробка]

Відаючи належне податковому плануванню слід ідентифікувати його ,як один з визначальних елементів

формування та розвитку податкової стратегії підприємства – платника податків. Розробка стратегічного плану податків тісно пов'язана з податковою політикою підприємства та з іншими стратегіями. Так, виробнича стратегія підприємства залежить від податкової, оскільки воно повинно розробляти свою виробничу стратегію оподаткування, виходячи з державної системи оподаткування, ставок оподаткування і розмірів податкових платежів. Розмір сплати більшості податкових платежів визначається обсягами діяльності.. При цьому, прямий взаємозв'язок існує між стратегією податкових платежів і стратегією витрат, зовнішньоекономічною діяльністю, стратегією стимулювання тощо.

Нами підтримується позиція ряду вчених, зокрема С. Панасейката та І. Саніної, про те, що розробка стратегії податкових платежів, як частина загальної фінансової стратегії, складається з шести етапів [5,7].

Так, на першому етапі визначається загальний строк дії стратегії податкових платежів. Цей етап залежить від періоду та умов дії загальної економічної стратегії.

На другому етапі досліджуються зовнішні чинники, які впливають на податкові платежі підприємства. Насамперед це стосується законодавчої бази держави, її стабільності.

Третій етап передбачає формування стратегічних цілей податкової політики підприємства.

В рамках четвертого етапу розробляється податкова політика, плани по окремих видах податків і напрямках діяльності.

П'ятий етап включає в себе розробку різних заходів щодо досягнення стратегії податкової політики та її реалізації, а також визначаються система керівництва та склад виконавців стратегії, цілі, завдання та напрями діяльності.

На шостому етапі оцінюється ефективність розробленої стратегії податкової політики.

Цей етап є останнім, підсумковим і проводиться за різними напрямками: 1) узгодження стратегії податкових платежів із загальною економічною стратегією підприємства, стратегією його розвитку; 2) відповідність прогнозованого розвитку навколишнього екологічного середовища фактичним змінам; 3) оцінювання внутрішнього зв'язку стратегій податкових платежів з іншими стратегіями, насамперед фінансовою, виробничою та ін.; 4) реалізація стратегій податкових платежів. Це стосується можливості її загальної реалізації за напрямками та в часі; 5) результативність розробленої стратегії.

**Висновки.** Підсумовуючи проведені дослідження слід зазначити, що система управління податками є важливим елементом загальної системи управління підприємством. Якщо вона ґрунтуватиметься на неухильному дотриманні законів, то вона зможе забезпечити справедливе й об'єктивне справляння податків та забезпечить високий рівень фінансової захищеності підприємства.

### **Література:**

1. Атаманчук О. В. (2016), «Регулююча функція податків та регуляторний потенціал податкової системи», Економіка та держава, № 10, С. 26–29.

2. Загородній А. Г., Єлісєєв А. В. (2013), «Податки та податкове планування підприємницької діяльності», Центр Бізнес–Сервісу, Львів, 152 с.

3. Кізима А. (2016), «Податкове прогнозування і планування: прагматизм, проблематика та шляхи вдосконалення», Світ фінансів, Випуск 4 (9)), <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream.pdf>.

4. Коваль О. В. (2014), «Аналіз податкового навантаження в Україні та шляхи його оптимізації», Науковий вісник НЛТУ України, Вип. 24.6, С. 307–313.

5. Панасейко І. М. (2014), «Податкове планування як складова механізму фінансового менеджменту», Економічний простір, № 19, С. 227–233.

6. Притуляк Н. М. (2015), «До питання податкового планування на підприємстві», Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України, № 1, С. 243–250.

7. Ткачик Л. П., Саніна І. С. (2015), «Оцінка рівня податкового навантаження в Україні», <http://vestnik-ecopom.mgu.od.ua/journal/2015/13-2015/48.pdf>.

8. Фрадинський О. А. (2010), «Поняття податкового навантаження та підходи до його визначення», Вісник Хмельницького національного університету, № 1. – Т. 1, С. 79–82.