

УДК 336.228:334.716

Цуркан І.М.

## СУТНІСТЬ ТА ЗМІСТ ФУНКЦІЙ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

На основі системного аналізу досліджено теоретичні підходи щодо виявлення функцій податкового менеджменту. Розкрито сутність та зміст функцій податкового менеджменту на промисловому підприємстві.

Theoretical approaches to tax management functions determining are examined on the basis of the system analysis. Essence and content of functions of tax management on the industrial enterprise are discovered.

Податковий менеджмент – нова для України теоретична та практична галузь знань, яка з'явилась в кінці 90-х років. За аналогією з іншими фінансовими дисциплінами податковий менеджмент виник спочатку у господарському середовищі, тобто в практичній діяльності, і лише згодом з'явилися спроби в теоретичному узагальненні та розвитку цієї галузі знань.

Дотепер не вироблено єдиного концептуального підходу до розгляду податкового менеджменту як процесу управління податковими платежами підприємства. Очевидно, що цей процес повинен складатися із серії певних послідовних дій, які можна визначити як його функції. Питання про функції податкового менеджменту представляється досить істотним, так як вони впливатимуть на послідовність по прийняттю й реалізації управлінських рішень, як у фінансовій сфері, так і у виробничій діяльності підприємства, тому що фінансові результати операцій, розраховані без урахування податків, будуть відрізнятися від тих, що розраховані з урахуванням податків. Тому метою даної статті є визначення сутності та змісту функцій податкового менеджменту на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій [1–4], у яких започатковано розв'язання даної проблеми показав, що функції податкового менеджменту ототожнюються з функціями менеджменту.

Варто помітити, що в цей час у сучасній літературі дотепер триває дискусія щодо складу функцій менеджменту. Прихильники американської моделі менеджменту виділяють чотири основні функції управління. Дослідники вітчизняної моделі поки не прийшли до єдиної думки щодо кількості функцій. Тому їх кількість у різних літературних джерелах коливається від шести до сімнадцяти.

Розглянемо стисло функції управління (менеджменту).

Анри Файоль, якому приписують первісну розробку цієї концепції, вважав, що існує п'ять основних функцій управління: планування, організація, регулювання, мотивація та контроль [5]. Крім того, є ще дві функції: облік і аналіз, які присутні при виконанні будь-якої іншої функції [6,7].

Функція планування припускає рішення про те, якими повинні бути цілі організації й що повинні робити її працівники, щоб досягти цих цілей, та містить у собі три основні аспекти: стан підприємства на теперішній час, цілі підприємства та способи досягнення цілей.

Організація – це створення якоїсь структури. Існує багато елементів, які необхідно структурувати, щоб господарюючий суб'єкт міг виконувати свої плани й тим самим досягати своїх цілей. Одним з цих елементів є робота, конкретні завдання підприємства. Організація роботи була і залишається одним з основних елементів наукового управління.

Завдання функції мотивації – забезпечити виконання працівниками підприємства роботи відповідно з делегованими їм обов'язками й у відповідності з планом. Для ефективного мотивування працівників керівникові варто визначити, які ж насправді їх потреби, і забезпечити спосіб для працівників задовольняти ці потреби через відмінну роботу.

Контроль – це процес забезпечення дійсного досягнення підприємством своїх цілей. У теперішній час виділяють три аспекти управлінського контролю: встановлення стандартів, порівняння цих стандартів з досягнутими або очікуваними результатами та визначення причин неузгодженості, якщо воно мало місце. Є три види контролю: попередній, поточний і наступний. Попередній контроль, найважливішим засобом якого є бюджет коштів, здійснюється на стадії планування. Поточний контроль пов'язаний із процесом регулювання при перетворенні в життя запланованих рішень. Наступний контроль здійснюється з метою визначення відповідності результатів роботи й раніше намічених планів, що дозволить при необхідності внести відповідні коректування в процеси планування й організації [8].

Регулювання пов'язане із внутрішніми поточними й оперативними управлінськими рішеннями й спрямовано на збереження стану запланованого процесу, коректування відхилень всередині системи, які можуть відбуватися по об'єктивних і суб'єктивних причинах [6].

Функція обліку відображає результати виробничо-господарської діяльності підприємства, забезпечує дані про стан об'єкта управління за певний період часу й включає бухгалтерський, статистичний і оперативний облік.

Якщо облік поставляє інформацію, то економічний аналіз надає їй форму, придатну для використання при прийнятті рішень. Економічний аналіз як функція управління включає оцінку внутрішніх і зовнішніх факторів ситуації, що створилася, загальних тенденцій розвитку економічних процесів, можливих резервів підвищення ефективності виробництва. Аналіз передбачає оцінку ступеня напруженості й виконання плану за всіма видами показників, вивчення напрямку оперативного виконання плану, причин невиконання плану й їх усунення. За тимчасовими періодами, як правило, виділяються: попередній аналіз, що передуює ухваленню рішення; оперативний – у ході здійснення рішення; наступний – пов'язаний з оцінкою реалізації рішення.

П'ять основних функцій управління мають загальну характеристику - всі вони вимагають прийняття рішень. Завданням таких функцій як облік і аналіз є забезпечення обліковою і аналітичною інформацією й відповідно прийняття управлінських рішень за всіма п'ятьма основними функціями. Позначений підхід до функцій управління лежить в основі сучасного менеджменту [9].

Ухвалення рішення - це вибір, того, як і що планувати, організувати, регулювати, мотивувати й контролювати. Основна вимога для прийняття оптимального управлінського рішення – наявність адекватної точної інформації. Саме ж рішення може бути охарактеризоване як вибір альтернативи [8].

Розглянемо функції податкового менеджменту з позиції управління.

Функція організації в податковому менеджменті впливає з необхідності координації спільних дій людей у процесі досягнення цілей (мети) податкового менеджменту. Ця функція управління визначає види й форми діяльності, необхідні для реалізації поставлених цілей, здійснює найбільш раціональне розміщення й взаємодію працівників для ефективного забезпечення досягнення намічених цілей. Виконання функцій поділу на окремі роботи та координації виконання цих робіт є основним завданням організаційної структури податкового менеджменту, яка створюється для узгодження діяльності персоналу – суб'єктів податкового менеджменту. Специфіка функції організації полягає в тому, що це єдина функція, яка забезпечує взаємозв'язок і ефективність виконання усіх інших функцій податкового менеджменту.

Мотивація працівників підприємства, відповідальних за прийняття та здійснення заходів щодо оптимізації податкових платежів, а також за розробку та реалізацію

відповідних контрольних заходів, тобто в остаточному підсумку, мотивація працівників відділу податків також є немаловажною для податкового менеджменту підприємства в цілому. Керівник податкової служби підприємства повинен регулярно заходити в приміщення, де працюють його підлеглі, для того щоб поговорити з персоналом і обговорити наявні труднощі. Надалі бесіди з безпосередніми підлеглими повинні стати засобом поліпшення умов роботи у відділі. У ході бесід і спільної роботи керівник відділу податків підприємства повинен також визначити потреби підлеглих; виявити ступінь задоволення цих потреб у ході діяльності, спрямованої на досягнення цілей підприємства; визначити причини росту задоволення роботою та продуктивності підлеглих; визначити дії, які можуть підвищити рівень задоволення роботою й продуктивність підлеглих. Особливістю реалізації цієї функції є те, що крім таких відділів, як податковий і фінансовий, у процесі реалізації функцій податкового менеджменту залучаються різні служби підприємства, наприклад, планово-економічний відділ, відділ внутрішнього аудиту, юридичний відділ, що вимагає також мотивації співробітників цих служб залежно від обсягу участі кожного співробітника, який приймає участь у процесі реалізації функцій податкового менеджменту.

На державному рівні під податковим регулюванням розуміють якісні зміни податкової політики та здійснення таких податкових заходів, як зміна податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, які дають можливість досягти повноти та своєчасності виконання бюджетів усіх рівнів. На рівні підприємства податкове регулювання – це дії підприємства щодо прийняття оперативних рішень, пов'язаних зі змінами у законодавчій базі, а також реагування на зміни умов господарювання [3].

Зміст функцій податкового регулювання виражається в наступних діях:

- поточне усунення всякого роду відхилень від планових завдань, у зв'язку зі змінами діючого податкового законодавства, відносно видів податків, їх ставок та переліку пільг,
- вироблення мер, пов'язаних з потребою обліку змін у зв'язку із впливом зовнішнього податкового середовища за допомогою проведення щотижневого моніторингу нормативно-правової бази.

Податковий контроль – це система заходів щодо перевірки діяльності працівників підприємства з питань ведення податкового обліку та звітності, з метою попередження прорахунків і помилок, які можуть спричинити штрафні й інші санкції, знизити прибуток і негативно вплинути на репутацію підприємства.

З однієї сторони він забезпечує можливість прийняття ефективних рішень з управління податковими платежами, з іншого боку, в інтеграції з процесами організації та регулювання забезпечує виконання ухвалених рішень. Найважливішою формою податкового контролю на підприємстві є внутрішній аудит.

Важливість наступних функцій полягає у тому, що вони формують інформаційне забезпечення всього процесу, пов'язаного з управлінням податками на підприємстві, а також розробку та здійснення пов'язаних з ним відповідних контрольних заходів.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" бухгалтерський облік являє собою процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Відомо, що сьогодні єдина система бухгалтерського обліку поділяється на підсистеми фінансового, податкового та управлінського, кожний з яких має свою специфіку та різну мету.

Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, яка вимірюється, обробляється й передається для внутрішнього використання адміністрацією підприємства. Фінансовий облік охоплює облікову інформацію, яка, окрім використання її усередині підприємства керівництвом і власниками, повідомляється зовнішнім користувачам.

Введення в дію в 1997 році Законів України "Про оподаткування прибутку підприємств" і "Про податок на додану вартість" зумовило необхідність ведення податкового обліку для поглиблення інформативності фінансового обліку, оскільки на основі даних лише фінансового чи управлінського обліку неможливо досягти достовірного забезпечення податкової звітності.

Особливості оподаткування підприємств різних видів діяльності вимагають адекватного облікового забезпечення, оскільки будь-які відхилення від установлених вимог нормативних актів призводять до відчутних втрат через застосування фінансових санкцій податковими інспекціями як до керівників та облікових працівників, так і підприємств.

Податковий та фінансовий облік відрізняються як за первинними документами, так і за обліковими реєстрами, звітними документами, податкові форми яких набагато численніші, ніж у фінансовій звітності, термінами подання звітності, які у податковій системі більш оперативні у порівнянні з фінансовою. У той же час документи податкової звітності, як це не парадоксально виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку – лише вихідна інформаційна база, а потім ці ж самі форми податкової звітності є основою для записів у аналітичних реєстрах фінансового обліку. Так, розрахунок плати за землю складається на основі акту на право власності на землю, а потім цей же розрахунок використовують для записів у реєстрах фінансового обліку [10]. Але незважаючи на відмінності між податковим та фінансовим обліком, між ним існує тісний взаємозв'язок. Тому в інтересах податкового менеджменту використовують як дані податкового, так і фінансового і управлінського обліку.

Однак облікова податкова інформація по своїй суті носить описовий характер, констатуючи розмір оподатковуваної бази підприємства від всіх видів діяльності, і без відповідної аналітичної обробки є в значній мірі "сирою" для використання при прийнятті рішень з управління податковими платежами. Внаслідок цього вона піддається обробці спеціальними прийомами податкового аналізу.

Аналіз є загальним методом дослідження та пізнання економічних процесів. Податковий аналіз проводиться через потребу прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Податковий аналіз являє собою вивчення чинної системи оподаткування, визначення тенденцій її розвитку, розрахунки впливу різних чинників на кінцеві результати діяльності підприємства [3].

Зміст податкового аналізу становить дослідження системи оподаткування, визначення на цій основі причинно-наслідкових зв'язків між змінами розміру, структури і складу податкових платежів та виробничо-економічних показників підприємства, пошук резервів зниження податкового навантаження та розробка заходів щодо їх використання, формування аналітичного забезпечення для прийняття оптимальних управлінських рішень тощо.

Податковий аналіз відноситься до сфери економічної діяльності і тому є складовою частиною економічного аналізу.

В системі податкового менеджменту виділяється керуюча та керована системи: керуюча система (суб'єкт управління) – сукупність органів, засобів, інструментів і

приймів управління; керована система (об'єкт управління) – процес оподаткування підприємства. Керуюча та керована системи пов'язані, знаходяться у постійній взаємодії та представляють замкнутий контур управління. В процесі реалізації податкового менеджменту податковий аналіз виступає елементом зворотного зв'язку між керуючою та керованою системами. Керівний орган передає управлінську інформацію на об'єкт управління, який, змінюючи свій стан, через зворотний зв'язок повідомляє керуючому органу про результати виконання команди і про свій новий стан. Становлення прямого і зворотного інформаційних потоків в управлінні можливе лише на базі аналітичних досліджень. При цьому, якщо у прямому зв'язку податковий аналіз забезпечує параметри можливого впливу на об'єкт управління, то у зворотному – дає оцінку ефективності такого впливу та доцільності його коригування.

Місце податкового аналізу в системі управління схематично представлено на рис. 1.

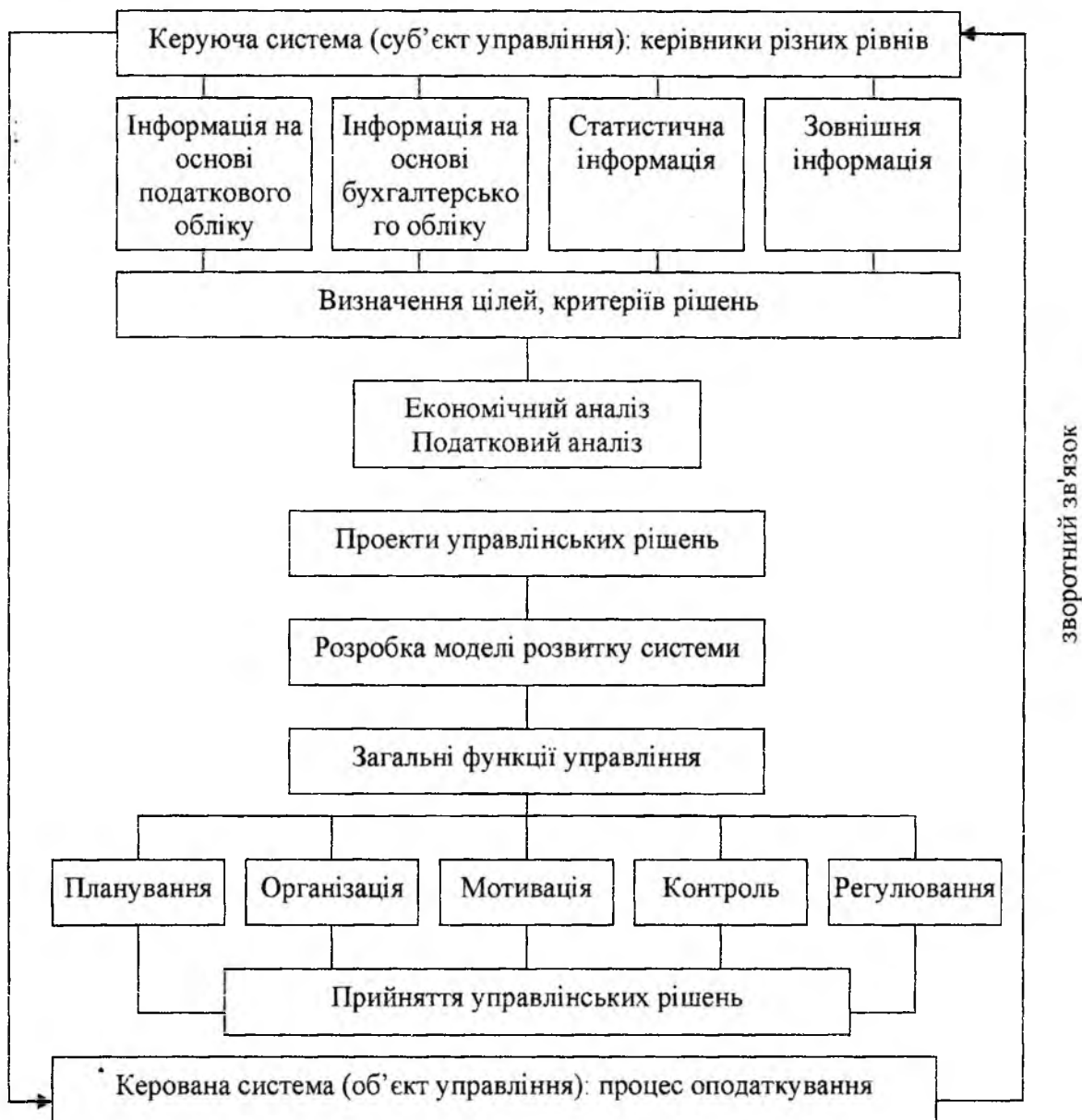


Рис. 1 Місце податкового аналізу в управлінні

Однією з найважливіших функцій податкового менеджменту є податкове планування. Податкове планування являє собою процес, що полягає в упорядкуванні господарської діяльності відповідно до діючого законодавства та стратегії розвитку підприємства [11]. Сутність податкового планування полягає у виборі між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності та розміщенні активів для досягнення найнижчого рівня зобов'язань зі сплати податків [12]. Воно передбачає використання можливостей чинного законодавства, які дозволяють платникові податку уникати оподаткування при укладанні розрахунків та здійсненні окремих операцій без порушення податкового законодавства.

Всі розглянуті функції податкового менеджменту найтіснішим образом взаємозалежні і є обов'язковим компонентом системи управління на будь-якому підприємстві. Виключення зі складу управління хоча б однієї функції робить підприємство вразливим з боку постійно виникаючих погроз і небезпек.

Якщо на невеликих фірмах, наприклад, одна особа може виконувати кілька функцій податкового менеджменту, то на інших, навпаки, кілька осіб, або цілий структурний підрозділ виконують одну єдину функцію. Все залежить від потужності підприємства й умов його функціонування, але кожна функція податкового менеджменту обов'язково повинна бути використана в процесі управління. Зміст функцій управління у значній мірі залежить від обсягів делегування повноважень, що представляється особливо важливим при розосереджених об'єктах управління, викликаних специфікою виробництва, а також у дочірніх компаніях і наявних філіях.

Таким чином, викладений у статті підхід до функцій податкового менеджменту буде сприяти побудові ефективної системи управління податковими витратами підприємств.

Подальші дослідження передбачається спрямувати на розробку етапів реалізації податкового менеджменту на промислових підприємствах шляхом розукрупнення кожної функції податкового менеджменту з виділенням етапів їх виконання на основі системного підходу.

### *Література*

1. Ковальчук К.Ф., Рева Т.М. Налоговый менеджмент промышленного предприятия. – Днепропетровск: Институт технологии, 2000. – 122с.
2. Крисоватий А.І., Кізима А.Я. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304с.
3. Литвиненко Я.В. Податкова політика: Навч. посіб. – К.: МАУП, 2003. – 224с.
4. Рябцев А.В. Моделирование оптимальной податковой стратегии: Автор. дис. канд. эк. наук: 08.03.02 / Донецкий национальный университет. – Донецьк, 2003. – 20с.
5. Fayol H. General and Industrial Management. – London: Pitman, 1949.
6. Василенко А.В. Менеджмент устойчивого развития предприятий: Монография. – К: Центр научной литературы, 2005. – 648с.
7. Мартыненко Н.М. Основы менеджмента: Учебник. – К.: Каравелла, 2003. – 496с.
8. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: «Дело ЛТД», 1994. – 702с.
9. Ильшьева Н.Н., Крылов С.И. К вопросу о функциях финансового менеджмента организации // Финансовый менеджмент. – 2005. - №1. – с.2-8.
10. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Податковий облік і звітність на підприємствах: Навч. посібник. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 448с.
11. Муравьев В.В. Организация налогового планирования на предприятии // Аудит и финансовый анализ. – 2001. - №2. – с.5-52.
12. Єлисеєв А., Загородній А. Податкове планування та планування податкових платежів // Податкове планування. – 2001. - №1. – с.7-8.

*Рекомендовано до публікації  
д.е.н., проф. Вишневецьким В.П. 31.10.05*

*Надійшла до редакції  
17.10.05*