

О. В. Курносіваспірант кафедри державного управління та місцевого самоврядування
Академії муніципального управління

РОЛЬ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УДОСКОНАЛЕННІ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

У статті проаналізовано та систематизовано різноманітні підходи до визначення змісту податкового менеджменту, розкрити його цілі, завдання, функції. Визначено місце і роль податкового менеджменту у формуванні та реалізації механізмів державної податкової політики. Запропоновано регіональний підхід до розвитку державного податкового менеджменту, застосування якого сприятиме вдосконаленню сучасних механізмів державної податкової політики.

Ключові слова: державний податковий менеджмент, державна податкова політика, механізми, функції, удосконалення.

Постановка проблеми. Процеси трансформації економіки та суспільства, що відбуваються в Україні, обумовлюють об'єктивну необхідність теоретичного переосмислення внутрішнього змісту і призначення всіх елементів механізму державної податкової політики. Знижений у 1990-х рр. інтерес до питань оподаткування і податкової політики змінився бурхливим підйомом цього інтересу на початку XXI ст. Сучасне наукове співтовариство все більше усвідомлює наростаючу потребу в комплексному дослідженні особливостей формування та реалізації механізмів державної податкової політики, їх удосконаленні, що зумовлює передумови звернення до теми державного податкового менеджменту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Розробці поняття податкового менеджменту присвятили праці В.В. Барабанова, С.В. Барулин, О.М. Воронкова, В.В. Горлов, І.Т. Годовасенко, Е.А. Єрмакова, О.В. Жигаленко, Г.Ю. Ісаншина, М.В. Карп, В.В. Карпова, Г.В. Кравчук, А.І. Луцик, С.В. Паранчук, Є.М. Романів, А.А. Скакунова, В.В. Степаненко, О.С. Червінська та ін.

Вагомий внесок у розвиток теорії та практики податкового менеджменту зробили такі вчені, як Ю.Б. Іванов, А.Я. Кізіма, А.І. Крисоватий, Л.Л. Тарангул.

У даний час внаслідок відносної новизни не вироблений єдиний підхід до визначення державного податкового менеджменту, його ролі у формуванні та реалізації сучасних механізмів державної податкової політики.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є визначення місця і ролі податкового менедж-

менту в удосконаленні механізмів державної податкової політики, детальне обґрунтування сутності податкового менеджменту, його функцій, які передбачають вплив владних органів на платників податків.

Виклад основного матеріалу. Розгляд Концепції нового державного менеджменту свідчить, що ринковий тип державного управління висловився досить очевидно в адміністративних реформах 80-90-х років у ряді країн світу [1; 2]. Цей процес отримав вираз у термінах переходу від державного адміністрування до державного менеджменту та вплинув на формування точки зору про необхідність зміни парадигми управління оподаткуванням із бюрократичної на менеджеріальну.

Термін «менеджмент» використовується в податкових відносинах, що виникають як на рівні держави, так і на рівні платників податків, розбіжності між якими обумовлюють необхідність пошуку організаційно-економічних механізмів для їх мінімізації, формування оптимальної системи оподаткування, ефективної державної податкової політики, що входить у сферу діяльності державного податкового менеджменту.

Зазначимо, що взаємодія державного податкового менеджменту та державної податкової політики є двоякою. З одного боку, податкова політика структурно є елементом державного податкового менеджменту, його концептуальною основою, орієнтиром управлінської діяльності. З іншого боку, податковий менеджмент спрямований на вдосконалення механізмів державної податкової політики шляхом прийняття ефективних рішень в області оподаткування.

У результаті систематизації різноманітних тлумачень можна виділити такі підходи до визначення терміну «державний податковий менеджмент»: процесний, системний, організаційний, управлінський у сфері управління податками або податковими потоками, управлінський у сфері дій податкових органів.

Представники процесного підходу до визначення державного податкового менеджменту розглядають різні процеси управління.

М.В. Карп під податковим менеджментом розуміє «...процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики» [3, с. 47]. Аналогічну думку щодо сутності державного податкового менеджменту має також Г.Ю. Ісаншина [4, с. 8]. При цьому не враховується предмет і об'єкт державного податкового менеджменту, не визначена сутність процесу управління, а саме чим і ким передбачається управління. Зміст державного податкового менеджменту М.В. Карп розкриває через різні функції: «В області управління податковою системою менеджмент передбачає творче виконання функцій планування, організації, координації, стимулювання і контролю» [3, с. 46].

Ю.Б. Іванов і В.В. Карпова як предмет державного податкового менеджменту виділяють процес управління податковою системою держави з метою реалізації податкової політики, розуміючи під об'єктом податкового менеджменту процес управління. Досліджуючи такі функції, як планування, організація, координація, стимулювання, контроль, учені особливу увагу привертають значенню податкового регулювання, що розглядається як складовий елемент податкової політики, визначає принципи, напрями, структуру сегмента участі держави в регулюванні економічних процесів у суспільстві [5]. На думку проф. Ю.Б. Іванова, під податковим регулюванням слід розуміти свідомий, активний і цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики для досягнення бажаних соціально-економічних результатів [6, с. 63]. Тим самим визначається роль податкового менеджменту у формуванні та реалізації організаційно-економічних механізмів державної податкової політики.

Представники системного підходу як об'єкт державного податкового менеджменту виділяють податкову систему.

Підкреслюючи важливість організації процесу управління оподаткуванням, А.І. Крисоватий і А.Я. Кізима вказують, що «...податковий менеджмент, на відміну від управління оподаткуванням, спрямований не тільки на організацію цього процесу, а й на удосконалення всієї податкової системи. Податковий менеджмент – це механізм, вбудований у податкову систему, що функціонує у відповідності до об'єктивних законів ринкової економіки» [7, с. 48].

Дане визначення державного податкового менеджменту є спірним, оскільки державний податковий менеджмент, на думку автора, слід розглядати з позицій «над податковою системою», а не «всередині податкової системи». Крім того, він не обмежується тільки рішенням проблем діючої податкової системи та її вдосконаленням, а повинен бути спрямований на формування механізмів державної податкової політики на певну перспективу, перш за все організаційно-економічних.

Учені виділяють три сфери державного податкового менеджменту: податкове планування і прогнозування, регулювання та контроль; вказують, що до складу системи державного управління оподаткуванням входять законодавчі, адміністративні органи [7]. Ураховуючи такі складові, державний податковий менеджмент являє собою комплекс взаємодії фінансово-бюджетних сфер діяльності, регламентований відповідними правовими нормами, і визначає: установлення та оцінку планових, фактично виконаних і прогнозних податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин – податкове планування; прийняття науково обґрунтованих важелів поточного втручання в хід виконання бюджетів держави стимулюючого характеру – податкове регулювання; використання санкційних заходів впливу у випадку порушення норм податкового законодавства – податковий контроль [7, с. 48–50].

Центральною проблемою управління у сфері оподаткування вони вважають прийняття ефективних управлінських рішень у процесі формування та реалізації податкової політики держави, а також зазначають, що метою державного податкового менеджменту є створення та забезпечення функціонування ефективної податкової політики [7, с. 216].

Я.В. Литвиненко визначає державний податковий менеджмент як систему принципів і методів розробки та реалізації управлінських рішень, пов'язаних із вибором податкової сис-

теми, розрахунком податкових платежів, постійним контролем за їх здійсненням [8]. Схожій думці дотримується В.В. Барабанова [9]. Проте не розглядається регіональний рівень державного податкового менеджменту, що вважаємо недоліком даного підходу.

Податковий менеджмент має відповідати вимогам, що є обов'язковими в його організації та проведенні. На практиці вони мають форму принципів, від яких залежить і ефективність податкового менеджменту. Так, Я.В. Литвиненко виділяє наступні принципи податкового менеджменту: єдності, багатоваріантності, комплексності та динаміки, додержання яких буде сприяти удосконаленню організаційних механізмів державної податкової політики.

Л.Л. Тарангул державний податковий менеджмент розглядає як ієрархічно організовану та багаторівневу систему, що об'єднує численні процеси планування, розвитку різних процесів та об'єктів, які в цілому віддзеркалюють складну картину соціально-економічного життя країни [10].

О.В. Жигаленко вважає, що державний податковий менеджмент розглядає прогнозування і планування надходжень податкових доходів до бюджетів різних рівнів, надає собою управління різними видами ресурсів для досягнення бажаного результату та є складною соціально-економічною системою, розвиток якої визначається як внутрішніми, так і зовнішніми факторами [11]. Науковцями особлива роль віддається податковому плануванню, але не приділяється достатньої уваги іншим функціям податкового менеджменту.

В організаційному підході до визначення державного податкового менеджменту об'єктом управління виступає організація податкових відносин.

О.І. Луцик однією з умов організації ефективного державного податкового менеджменту вважає створення об'єкта управління (податкової бази) і суб'єктів управління з визначенням їх завдань, функцій, прав, обов'язків, процедур взаємодії з платниками податків. На його думку, організаційна функція державного податкового менеджменту полягає у створенні структури і забезпеченні ефективної діяльності державних органів влади [12]. При цьому чітко простежується роль податкового менеджменту у формуванні та реалізації організаційних механізмів державної податкової політики. Проте поза увагою залишаються механізми організації

діяльності регіональних податкових органів та платників податків як учасників податкових відносин.

За висловом Г.В. Кравчука, державний податковий менеджмент – це сукупність загально-правових норм, правил, форм, способів і методів управління податковою системою держави з метою координації та вдосконалення всіх аспектів оподаткування й напрямів реалізації державної податкової політики. Державний податковий менеджмент охоплює сферу податкової політики держави та повинен здійснюватися залежно від економічної та фінансової стратегії держави й відповідно до розробленої податкової стратегії [13, с. 10]. Тобто визначається роль податкового менеджменту в удосконаленні нормативно-правового та організаційного механізмів державної податкової політики. Проте не розглядаються механізми організації податкових відносин із позицій розширення податкового потенціалу країни і регіонів. Крім того, організація є одним з елементів державного податкового менеджменту, але не єдиним.

В управлінському підході до визначення державного податкового менеджменту як сфери управління податками або податковими потоками об'єктом управління виступають податки і податкові потоки, спрямовані від платників податків до бюджету.

Найбільш повне уявлення про державний податковий менеджмент представлено С.В. Баруліним, Е.А. Єрмаковою, В.В. Степаненко, які визначають його як систему управління органами державної влади, податковими потоками в рамках встановлених процедур і елементів податкового процесу, ринково орієнтованими формами і методами з метою фінансового забезпечення виробництва і надання необхідного обсягу та якості суспільних благ (вигод, послуг) [14]. Відмітимо, що при цьому було використано два підходи до визначення державного податкового менеджменту: як система управління податковими потоками і процесний.

На думку вчених, в основі державного податкового менеджменту лежать принципи стратегічного бачення тенденцій і закономірностей формування структури розвитку економічного, фінансового і податкового потенціалу, а також методи забезпечення їх продуктивного впливу на фактори економічного зростання. Треба зазначити, що така система управління державним фінансовим господарством, включаючи його податкову складову, поки відсутня в Украї-

ні, розрізнено функціонують лише окремі її елементи, що ставить завдання перед податковим менеджментом стосовно формування сучасних економічних механізмів державної податкової політики.

Серед функціональних завдань (функцій) державного податкового менеджменту вчені не визначають такі функції, як організація податкового процесу, податковий моніторинг, облік платників податків і податкових надходжень, контроль виконання законодавства про податки і збори.

В.В. Горлов і І.Т. Годовасенко в якості об'єкту податкового менеджменту виділяють «...податкові потоки, які вчиняють рух у результаті виконання податками своїх функцій, а також податкового процесу на макро- і мікрорівнях. Тільки комплексне управління вхідними та вихідними податковими потоками в цілому і на кожному рівні окремо дозволить досягти бажаної мети і забезпечити ефективність податкового менеджменту» [15].

Варто зазначити, що державний податковий менеджмент не обмежується тільки управлінням податковими потоками, оскільки включає також механізми формування законодавства про податки і збори, організації податкового контролю, обліку і аналізу, а також прийняття рішень в області оподаткування.

В управлінському підході до державного податкового менеджменту як сфери дії податкових органів об'єктом управління виступають дії податкових органів. Проте думки його представників із приводу функцій державного податкового менеджменту не збігаються.

На думку А.А. Скакунової, державний податковий менеджмент є однією з найбільш соціально виражених сфер управлінських дій податкових органів, він передбачає вироблення єдиної державної податкової стратегії, формування ефективної та виправданої системи управління податковими процесами [16].

На нашу думку, поняття державного податкового менеджменту значно ширше і включає також механізми формування нормативної бази з податків і оподаткування, управління податковим потенціалом країни і регіонів, що не входить у компетенцію діяльності податкових органів.

Розглядаючи зміст державного податкового менеджменту, А.А. Скакунова виділяє три його функції: фіскальну, регулюючу, контрольну. Слід зазначити, що зазначені функції є функція-

ми податків, а поняття «державний податковий менеджмент» і «податок» не тотожні.

На думку О.М. Воронкової, державний податковий менеджмент – це адміністративно-розпорядча діяльність державних органів виконавчої влади щодо організації процесу оподаткування [17]. При цьому науковець не розглядає взаємозв'язок державного податкового менеджменту та регіональної податкової політики.

С.В. Паранчук, Є.М. Романів, О.С. Червінська представляють державний податковий менеджмент як управління податковою роботою, яка забезпечується за наявності правового регламентування, встановлення й справляння податків, тобто законодавчої бази з питань оподаткування та інструктивно-методичного забезпечення [18]. Визначається роль податкового менеджменту в удосконаленні нормативно-правового та організаційного механізмів державної податкової політики.

Висновки і пропозиції. Таким чином, проведений аналіз існуючих у вітчизняній та зарубіжній науці визначень змісту державного податкового менеджменту, який розкривається в його цілях, завданнях, функціях, підтвердив, що єдиної думки у вчених із приводу таких немає. Широта поглядів відображає складність і суперечливість процесів, що відбуваються у сфері оподаткування, визначає роль та місце податкового менеджменту у формуванні та реалізації механізмів державної податкової політики, підкреслює необхідність їх удосконалення в сучасних умовах України.

Загальним із наведених думок є те, що державний податковий менеджмент спрямований на вдосконалення податкової системи і загалом податкової політики, підвищення її ефективності, пошук організаційно-економічних механізмів для мінімізації розбіжностей у податкових відносинах, що виникають як на рівні держави, так і на рівні платників податків.

Можна виділити чотири основні ознаки, властивих державному податковому менеджменту. Це: відносно самостійна частина управління оподаткуванням у країні; вираз у прийнятті управлінських рішень в області оподаткування; цілі – фіскальні і регулюючі; елементи – прогнозування і планування, податкове регулювання, податковий контроль, податковий аналіз, податковий облік, організація, прийняття рішень. Вказані властивості державного податкового менеджменту можуть бути базою для формування шляхів удосконалення організаційно-е-

кономічних механізмів державної податкової політики України.

Виходячи з огляду на важливість теоретичного осмислення, очевидно є необхідність формування комплексного підходу. Запропонований регіональний підхід до розвитку державного податкового менеджменту в Україні, заснований на комплексному застосуванні теоретичних розробок у цій сфері, орієнтований на виконання поставлених стратегічних цілей і задач соціально-економічного розвитку країни та регіонів, реалізацію основних напрямків податкової політики на певну перспективу, активізацію регіональної податкової політики. Його застосування буде сприяти удосконаленню механізмів державної податкової політики України, підвищенню її ефективності.

Перспективними напрямками досліджень у сфері державного податкового менеджменту вважаємо: розвиток теоретичних основ удосконалення державної податкової політики та регіональної податкової політики; формування теоретико-методологічних положень щодо оцінки їх впливу на соціально-економічний розвиток регіонів України, розробку сучасних організаційно-економічних механізмів державної податкової політики.

Список використаної літератури:

1. Bezes P. New Public Management and Professionals in the Public Sector. What New Patterns Beyond Opposition? / P. Bezes, D. Le Bianic Demazière, T. Paradeise, C. Normande, D. Benamouzig, F. Evetts Pierru // *Sociologie du travail*. – 2012. – № 54. – P. 1–52.
2. Gruening G. Origin and Theoretical Basis of New Public Management / G. Gruening // *International Public Management Journal*. – 2001. – № 4. – P. 1–25.
3. Карп М.В. Налоговый менеджмент / М.В. Карп. – М. : ЮНИТИ, 2001. – 477 с.
4. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент / Г.Ю. Ісаншина. – К. : ЦУЛ, 2003. – 258 с.
5. Іванов Ю.Б. Податковий менеджмент / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 525 с.
6. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування / за заг. ред. Ю.Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
7. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент / А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 304 с.
8. Литвиненко Я.В. Податкова політика / Я.В. Литвиненко. – К. : МАУП, 2003. – 221 с.
9. Барабанова В.В. Основні засади формування ефективного податкового менеджменту на підприємствах / В.В. Барабанова, М.А. Барабанова // *Економіка і регіон*. – 2011. – № 2(29). – С. 142–145.
10. Тарангул Л.Л. Методологічні засади податкового планування у розрізі регіонів / Л.Л. Тарангул, І.О. Горленко, Т.О. Скоромцова // *Наук. вісн. нац. ун-ту ДПС України : Економіка, право*. – Ірпінь, 2009. – № 3(46). – С. 85–91.
11. Жигаленко О.В. Етапи податкового контролю / О.В. Жигаленко // *Економіка, фінанси, право*. – 2007. – № 1. – С. 23–28.
12. Луцик А.І. Організаційні засади державного податкового менеджменту / А.І. Луцик // *Фінанси України*. – 2003. – № 2. – С. 28–38.
13. Кравчук Г.В. Податковий менеджмент / Г.В. Кравчук, С.М. Шкарлет. – Чернігів : РВК «Деснянська правда», 2005. – 332 с.
14. Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент / С.В. Барулин и др. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.alleng.ru/d/econ-nal/econ-nal047.htm>.
15. Горлов В.В., Годовасенко И.Т. Взаимосвязь финансового и налогового менеджмента / В.В. Горлов., И.Т. Годовасенко // *Все о налогах*. – 2008. – № 12. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.lawmix.ru/bux/38233/>.
16. Скакунова А.А. Модернизация государственной налоговой политики в социально-ориентированной налоговой системе : автореф. дисс. ... канд. экон. Наук / А.А. Скакунова. – Орел, 2012. – 24 с.
17. Воронкова О.М. Організаційні засади податкового менеджменту / О.М. Воронкова // *Науковий вісник. Економіка, право*. – Ірпінь, 2005. – № 1(28). – С. 104–109.
18. Паранчук С.В., Романів Є.М., Червінька О.С. Податковий менеджмент / С.В. Паранчук та ін. – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 276 с.

Курносов А. В. Роль налогового менеджмента в совершенствовании механизмов государственной налоговой политики

В статье проанализированы и систематизированы различные подходы к определению содержания налогового менеджмента, раскрыты его цели, задачи, функции. Определено место и роль налогового менеджмента в формировании и реализации механизмов государственной налоговой политики. Предложен региональный подход к развитию государственного налогового менеджмента, применение которого будет способствовать совершенствованию современных организационно-экономических механизмов государственной налоговой политики.

Ключевые слова: *государственный налоговый менеджмент, государственная налоговая политика, механизмы, функции, совершенствование.*

Kurnosov O. V. The role of tax management in improving the mechanisms of state tax policy

In the article, different approaches to determination of the content of tax management are analyzed and systematized, its goals, objectives, functions are defined. The place and role of the tax management in formulation and implementation of mechanisms of state tax policy are considered. A regional approach to the development of public tax management is proposed, the implementation of which will contribute to the improvement of the current mechanisms of the state tax policy.

Key words: *state tax management, state tax policy, mechanisms, functions, improvement.*