

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Придніпровська державна академія будівництва та архітектури**

**Т. Д. Косова, Г. В. Ползікова, Н. В. Захарченко**

**МЕХАНІЗМИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**  
**В УМОВАХ АНТИКРИЗОВОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ**

Монографія

Дніпро –  
2020

**УДК 336.02(02.064)**

**К 71**

Рекомендовано до друку Вченою радою  
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури  
(протокол № 8 від 26.05.2020 р.)

**Рецензенти:**

**Воронкова Олена Миколаївна** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансових ринків Університету державної фіскальної служби України (м. Ірпінь);

**Юдіна Світлана Валеріївна** - доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів і обліку Дніпровського державного технічного університету (м. Кам'янське);

**Ярошевська Оксана Володимирівна** – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри економіки Класичного приватного університету (м. Запоріжжя).

**Косова Т.Д., Ползікова Г.В., Захарченко Н.В.**

К71 Механізми податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики; монографія / Придніпровська державна академія будівництва та архітектури. Дніпро: ПДАБА, 2020. 224 с.

ISBN 978-966-921-289-4

У монографії узагальнено теоретичні засади функціонування механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики, проведено аналіз дієвості антикризової фінансової політики та податкових механізмів її реалізації, розроблено рекомендації з удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики. Монографія представлятиме науковий інтерес для спеціалістів у галузі антикризової фінансової політики держави, регіонів, підприємств, податкового менеджменту, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, аспірантів, які досліджують проблематику фінансових криз, управління оподаткуванням, діагностики банкрутства суб'єктів господарювання.

**УДК 336.02+336.22**

© Т. Д. Косова, Г. В. Ползікова, Н. В. Захарченко, 2020  
ISBN 978-966-921-289-4 ©

Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТЕРМІНІВ, СИМВОЛІВ І СКОРОЧЕНЬ

- АЗС – автозаправна станція
- АПК – агропромисловий комплекс
- ВДЕ - відновлювальні джерела енергії
- ВПП – великі платники податків
- ГУ – Головне управління
- ДПА – Державна податкова адміністрація
- ДПП – державно-приватне партнерство
- ДПС – Державна податкова служба
- ДФС – Державна фіскальна служба
- ЄДПАП - Єдиний державний портал адміністративних послуг
- ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних
- ЄС – Європейський Союз
- ЗМІ – засоби масової інформації
- ЗСП – збалансована система показників
- Мінекономрозвиток – Міністерство економічного розвитку
- Міндоходів – Міністерство доходів і зборів
- МСБ – малий і середній бізнес
- ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку
- ПДВ – податок на додану вартість
- ПДФО – податок на доходи фізичних осіб
- ПК – податковий кредит
- ПКУ – Податковий Кодекс України
- СГД – суб’єкт господарської діяльності
- СДПІ – спеціалізована державна податкова інспекція
- ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю
- ЦОПП - Центр обслуговування платників податків
- GFSM - Government Finance Statistics Manual*

## ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УМОВАХ АНТИКРИЗОВОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ.....	8
1.1. Сучасні теоретичні концепції фінансової політики та податкового менеджменту .....	8
1.2. Податковий менеджмент як підсистема антикризової фінансової політики та його рівні .....	31
1.3 Концептуальні засади удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики.....	49
Висновки до розділу 1.....	68
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ДІЄВОСТІ АНТИКРИЗОВОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ПОДАТКОВИХ МЕХАНІЗМІВ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ.....	70
2.1. Антикризові аспекти державної бюджетної політики і механізмів податкового менеджменту.....	70
2.2. Механізм антикризового податкового менеджменту в умовах децентралізації фінансової політики .....	94
2.3. Механізм податкового менеджменту в системі стійкого фінансового розвитку підприємств.....	113
Висновки до розділу 2.....	132
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УМОВАХ АНТИКРИЗОВОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ .....	135
3.1. Диференціація механізмів податкового менеджменту за етапами життєвого циклу фінансової кризи.....	135
3.2. Механізми адаптивного податкового менеджменту в умовах ризикоорієнтованої фінансової політики.....	153
3.3. Податкові механізми забезпечення регіоналізації, екологізації і прозорості фінансової політики.....	171
Висновки до розділу 3.....	188
ПІСЛЯМОВА.....	193
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	196

## ПЕРЕДМОВА

Створення передумов для стабілізації соціально-політичної ситуації та відновлення економічного зростання в країні потребує функціонування ефективної системи оподаткування, орієнтованої, з одного боку, на забезпечення державного та місцевих бюджетів необхідними фінансовими ресурсами, а з іншого – на стимулювання ділової активності суб'єктів господарювання. Поточна ситуація в Україні потребує запровадження стратегічних підходів до управління оподаткуванням, адекватних кризовим явищам у соціально-політичній і економічній сфері та спрямованих на їх попередження у майбутньому. Багаторівнева система державного податкового менеджменту має бути орієнтована на розбудову раціональної податкової системи та подолання її вад, пов'язаних із тіньовою економікою, ухилянням від сплати податків, фіктивним підприємництвом тощо. В основі податкового менеджменту має бути гармонізація інтересів держави, регіонів, платників податків, а також активізація важелів стабілізації, регулювання та стимулювання суспільного розвитку. Тому вкрай актуальним є удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики, викликаної військовою агресією, економічним спадом, значною девальвацією національної грошової одиниці, високою інфляцією, зниженням реальних доходів населення і зростанням безробіття тощо.

Дослідженню проблем податкового менеджменту та механізмів його реалізації, розробки і провадження податкової політики, податкового адміністрування, податкового регулювання присвятили свої праці такі вітчизняні вчені-економісти, як В. Андрущенко, Т. Бондарук, В. Буряковський, В. Вишневський, О. Воронкова, Є. Гордієнко, О. Гурська, Н. Євченко, А. Єлісеєв, Т. Єфименко, Р. Ільєнко, О. Колот, Т. Косова, А. Крисоватий, В. Піхоцький, Н. Пилипенко, С. Пипко, Т. Рева, М. Степура, Л. Тарангул, М. Тарасюк, О. Тимченко, Т. Томнюк, В. Чекіна, С. Юдіна,

М. Янків, Н. Ярова та ін. Значний внесок у вирішення проблем розвитку податкових систем світу та їх організації внесли такі зарубіжні вчені, як Є. Балацький, Х. Грубел (*H. Grubel*), С. Йонес (*S. Jones*), М. Ланг (*M. Lang*), В. Метзлер (*V. Metzler*), Х. Піеккола (*H. Piekkola*), Л. Сеїдман (*L. Seidman*), В. Сализин (*V. Salyzyn*), В. Холмес (*W. Holmes*), Д. Хохенвартер (*D. Hohenwarter*), З. Янчев (*Z. Jančiev*).

Однак, незважаючи на значну кількість наукових розробок, присвячених управлінню в податковій сфері, недостатню увагу приділено питанням визначення сутності та змісту податкового менеджменту як багаторівневої системи, формування антикризових стратегічних і ризикоорієнтованих податкових механізмів, підвищення ролі регіонального податкового менеджменту у контексті децентралізації управління фінансами, забезпечення фіскальної прозорості тощо. Таким чином, необхідність теоретичного обґрунтування й розробки науково-практичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів податкового менеджменту держави, регіонів, підприємств в умовах антикризової фінансової політики визначили вибір теми монографії, мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження.

Метою монографії є розробка теоретичних положень, методичних засад і практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики.

Для досягнення мети визначено і вирішено такі наукові завдання:

узагальнити сучасні теоретичні концепції фінансової політики та податкового менеджменту;

формалізувати податковий менеджмент як підсистему антикризової фінансової політики та його рівні;

обґрунтувати концептуальні засади удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики;

систематизувати антикризові аспекти державної бюджетної політики і механізмів податкового менеджменту;

дослідити механізм антикризового податкового менеджменту в умовах децентралізації фінансової політики;

оцінити механізм податкового менеджменту в системі стійкого фінансового розвитку підприємств;

провести диференціацію механізмів податкового менеджменту за етапами життєвого циклу фінансової кризи;

обґрунтувати механізми адаптивного податкового менеджменту в умовах ризикоорієнтованої фінансової політики;

запропонувати податкові механізми забезпечення регіоналізації, екологізації і прозорості фінансової політики.

*Об'єктом дослідження* є процеси функціонування механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики.

*Предметом дослідження* є теоретико-методичні та практичні аспекти удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, офіційні статистичні й інформаційно-аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Державної фіскальної служби, Державного Казначейства України, Національного банку України, дані фінансової і податкової звітності суб'єктів господарювання.

Монографію розраховано на широке коло читачів, які вивчають антикризову фінансову політику держави, регіонів, підприємств, проблеми податкового менеджменту. Книга буде корисною для практиків, які трудяться в органах державної влади, місцевого самоврядування, податкових органах, в суб'єктах господарювання різних організаційно-правових форм. Монографія представлятиме науковий інтерес для професорсько-викладацького складу вищих навчальних закладів, студентів та аспірантів, які досліджують проблематику фінансових криз, розробки і реалізації фінансової політики, управління оподаткуванням, діагностики банкрутства підприємств.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УМОВАХ АНТИКРИЗОВОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ

### 1.1. Сучасні теоретичні концепції фінансової політики та податкового менеджменту

Механізм державного управління є складною управлінською категорією, що являє собою засіб послідовної реалізації організаційних, правових та економічних дій, що ґрунтуються на об'єктивних законах, базових принципах, цільовій спрямованості, функціональній визначеності з використанням відповідних методів та інструментів, які орієнтовані на досягнення певної мети державної політики у суспільстві. Це комплексна система управлінських принципів, методів, важелів та інструментів, які використовуються державними органами влади для формування та реалізації державної політики, направленої на розв'язання певних суперечностей, подолання чи попередження проблем у суспільстві, яка забезпечена відповідною нормативно-правовою, організаційною та інформаційно-аналітичною базою.

В умовах, коли перед суспільством стоїть завдання уповільнити спад національної економіки і прискорити соціально-економічний розвиток, регулятивна роль податкового фактора в економічних відносинах зростає [1, с. 97]. У зв'язку з цим основне завдання фінансової політики в частині трансформації податкових відносин для цілей стійкого розвитку полягає в забезпеченні суспільно необхідного рівня податкових надходжень до бюджетів різних рівнів при збереженні економічно необхідного рівня економічного потенціалу суб'єктів господарювання та банківської системи.



Обмеженість бюджетних ресурсів ставить на порядок денний проблему визначення бюджетної ефективності (у тому числі ефективності бюджетного менеджменту) [2, с. 110]. Бюджетний менеджмент покликаний розв'язувати проблеми ефективного управління бюджетом - від раціоналізації бюджетного процесу, оптимізації джерел бюджетних надходжень і видатків до поліпшення діяльності органів виконавчої та законодавчої влади в бюджетній сфері. Отже, невідкладними завданнями уряду є здійснення додаткових заходів, що мають забезпечити суттєве розширення фінансової бази, насамперед, за рахунок прискорення темпів виробництва та використання сприятливої внутрішньої і зовнішньоекономічної кон'юнктури, поглиблення бюджетної реформи [3, с. 121]. Критерієм її ефективності має стати конструктивний вплив бюджетів на реалізацію базових завдань економічних та соціальних перетворень як у середньостроковій, так і довгостроковій перспективі. Відповідно до світової практики бюджет має стати основним інструментом економічної політики. Насамперед, він має сприяти підвищенню конкурентоспроможності вітчизняної економіки, зміцненню політичної та соціальної стабільності у державі.

Структура фіскальної системи залежить від історичних особливостей розвитку конкретної країни [4, с. 7]. У разі, коли у структурі ВВП переважають особисті доходи, тобто доходи корпорацій і населення (такі тенденції спостерігаються у США, Канаді й Великобританії), найвагомішу роль у формуванні податкових надходжень відіграють прямі податки — корпоративний та податок на доходи громадян [5; 6]. У країнах зі слаборозвиненими економіками або економіками, що розвиваються, через недостатність доходів платників основна роль у структурі бюджетних надходжень відводиться непрямим податкам (податок на додану вартість, акцизи, ввізне й вивізне мито). Оскільки переважну більшість надходжень забезпечують податкові й митні платежі, логічною буде гіпотеза, що вдосконалення механізму бюджетного менеджменту доходів неможливе без оптимізації податкового й митного адміністрування (фіскального

адміністрування). «Інституційною платформою» вдосконалення процедур і технологій бюджетного менеджменту має стати досягнення політичної та макроекономічної стабільності, підвищення рівня довіри суспільства і громад до державної політики, радикальне збільшення виробництва валового продукту в реальному секторі економіки, створення економіко-правового середовища, сприятливого для легальної економічної діяльності, завершення податкової реформи, у реалізації якої були б досягнуті оптимальні співвідношення різних макроекономічних і фіскальних показників.

Податки є інструментом фінансового забезпечення механізму державного управління і одночасно об'єктом державного управління. У світовій фінансовій науці розрізняють два системних підходи до теоретико - організаційного обґрунтування проблеми фіскального вибору та трактування категорії «податок» [7, с. 143]. Перший ґрунтується на визнанні необхідної обов'язковості податків і податкових платежів. Податки як ціна суспільних благ у цій концепції одночасно розглядаються у двох аспектах – цільовому і примусовому (сплата обов'язкових платежів державі в обмін на суспільні блага, або «податок Пігу»). Другий напрям фіскальної теорії визначає податок як громадянський обов'язок. Податок, що сплачується на основі свідомого індивідуального вибору і власної оцінки характеру державної діяльності виборцем – платником податків, одержав ім'я американського економіста Е. Кларка, у світлі концепції якого демократія – це не лише свобода думки й законослухняної діяльності, а й обтяжливий фіскальний обов'язок свідомо оплачувати свободу.

З урахуванням існуючих підходів теорії управління та податкового менеджменту основними ознаками для визначення податкового характеру обов'язкових платежів є достатні (обов'язковість сплати; нерівнозначність контрагентів при здійсненні платежів; перехід права власності від підприємства-платника до держави) та необхідні (сплата платежів до бюджетів різних рівнів, до державних фондів цільового призначення, а також

до інших грошових фондів; наявність законодавчо встановленого механізму розрахунку, термінів сплати, а також можливих штрафних санкцій) [8, с. 5].

Функції податку – це проявлення його сутності в дії, спосіб вираження його властивостей. Ефективне функціонування інституту податків в сучасній динамічній економіці потребує теоретичного обґрунтування та уточнення змісту й складу а також взаємозв'язку функцій податків, уточнення термінологічного апарату сучасного оподаткування, зокрема, податкового регулювання як функції загальнодержавного податкового менеджменту Ю. Івановим систематизовано наукові підходи до якісного складу функцій податків: фіскальна, регулююча, економічна, розподільча, соціальна, стимулююча (заохочувальна), дестимулююча (обмежувальна), накопичувальна, контрольна, структуротвірна [9, с. 38].

Слід зазначити, що первинним поняттям є податкова система, адже вона закладає основні принципи та механізми оподаткування, види податків та процедури їх стягнення [10, с. 89]. Під впливом об'єктивних чинників економічного середовища, як внутрішнього, так і зовнішнього характеру, кожна держава формує податкову політику, яка є загальним орієнтиром розвитку системи оподаткування в країні. І вже в межах цієї політики держава виокремлює довгострокові та короткострокові цілі в податковому управлінні, відповідно — податкову стратегію та податкову тактику.

Державна податкова політика є потужним регулюючим механізмом, що спроможний спрямувати пріоритетність стратегічного розміщення капіталу в певних галузях економіки, а саме [11, с. 21]: надання перспективних пільг за довгострокового інвестування бізнес-проектів; диференційований підхід до оподаткування у стратегічно важливих секторах економіки, проте з низьким рівнем рентабельності; стримування вітчизняних інвесторів і зацікавлення іноземних привабливими напрямками оподаткування бізнесу у разі залучення капіталу в розвиток пріоритетних сфер економіки України.

Усі взаємозв'язки в податковому аналізі формуються через об'єкт оподаткування, оскільки лише при його наявності виникає обов'язок сплати

податку [12, с. 287]. Виникнення об'єкта оподаткування, в свою чергу, пов'язано з предметом оподаткування, тобто з виробничими ресурсами та результатами їх використання. Виникнення об'єктів оподаткування призводить до формування податкового поля як спектру основних податків до сплати, в якому кожен податок характеризується переліком обов'язкових елементів, що несуть визначене юридичне навантаження. Результат взаємодії факторів оподаткування оцінюється величиною податкового зобов'язання та/або показником податкового навантаження - Покладені в основу управління оподаткуванням принципи системності дозволять послідовно виявляти невикористані внутрішні можливості оптимізації системи податків, узгоджувати результати податкового аналізу та внутрішнього контролю з показниками фінансового стану платника податків [13, с. 195].

Такі поняття, як «податковий механізм» та «механізм оподаткування», у економічній літературі зустрічаються, але їх зміст не чітко висвітлений. Автори, описуючи поняття механізму оподаткування, прирівнюють його до поняття податкового механізму, при цьому, розглядаючи дане поняття, фактично висвітлюють питання податкової системи, податкового менеджменту або податкового адміністрування, вважаючи ці категорії синонімічними [14, с. 68]. На нашу думку, поняття «податковий механізм» та «механізм оподаткування» слід розрізняти (табл. 1.1). Податковий механізм є більш ширшим поняттям, за допомогою якого держава, застосовуючи податки, регулює соціально-економічні процеси у суспільстві. А механізм оподаткування є більш вузьким поняттям, пов'язаним саме з внутрішнім функціонуванням податкової системи.

Під податковим регулюванням слід розуміти свідомий, активний та цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів. Саме через податкову політику держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних

витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення потрібних передумов до структурної перебудови національної економіки та її зростання.

*Таблиця 1.1*

**Порівняння понять «податковий механізм» та «механізм оподаткування»**

Ознаки	Податковий механізм	Механізм оподаткування
Дефініція	сукупність форм, методів, заходів, спрямованих на реалізацію податкової політики	сукупність форм, методів, заходів, спрямованих на забезпечення функціонування та вдосконалення системи оподаткування
Складові	податкове прогнозування, податкове планування, податкове регулювання, податковий контроль	елементи оподаткування (ставки, пільги, об'єкт, суб'єкт тощо)

*Джерело: власна розробка*

Податкове регулювання – це цілеспрямований процес реалізації регулюючої функції податків, сфокусований на отримання певних результатів, тобто вирішення конкретних завдань та досягнення конкретних цілей соціально-економічного розвитку. Близьким до податкового регулювання є термін «регулювання податкової системи», але між ними існує суттєва різниця. Регулювання податкової системи являє собою одну з підфункцій державного податкового менеджменту, коли об'єктом регулювання є не соціально-економічні процеси, а елементи (підсистеми) податкової системи країни.

В економічній літературі виділяють, як правило, два види податкового регулювання: на макрорівні і мікрорівні (табл. 1.2). Основні підходи до регулювання оподаткування в Україні на макрорівні закріплені за податковим законодавством, яке включає в себе Податковий кодекс України, інші законодавчі та нормативні акти у сфері оподаткування [15, с. 93].

Таблиця 1.2

### Порівняння завдань податкового регулювання на макро і мікрорівні

Макрорівень	Мікрорівень
<ul style="list-style-type: none"> <li>- регулювання попиту та пропозиції;</li> <li>- формування раціонального співвідношення між накопиченням і споживанням;</li> <li>- вплив на темпи інфляційних процесів;</li> <li>- формування раціональної галузевої структури;</li> <li>- стимулювання інвестиційних процесів;</li> <li>- підтримка інноваційної діяльності;</li> <li>- насичення ринку соціально значущими товарами та послугами;</li> <li>- прискорений розвиток депресивних регіонів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- забезпечення зацікавленості в розвитку підприємницької ініціативи населення;</li> <li>- збільшення обсягів діяльності й розвиток конкурентного середовища;</li> <li>- стимулювання раціонального використання ресурсів;</li> <li>- забезпечення економічної зацікавленості підприємств в інноваційному розвитку;</li> <li>- стримування зростання обсягів виробництва товарів, у збільшенні споживання яких держава не зацікавлена, тощо.</li> </ul>

*Джерело: власна розробка*

Податкове регулювання на мікрорівні має особливу спрямованість і виступає як спеціальний елемент функції фінансового менеджменту, який необхідно враховувати при організації фінансів підприємства. Реалізація податкового регулювання на мікрорівні проявляється через зміну податкового навантаження на конкретних платників:

Податкове регулювання є складною дією податкової політики держави, оскільки його мета – не тільки дотримання інтересів держави в бюджетно-податковій сфері діяльності, тобто забезпечення покриття державних витрат доходами бюджету, а й інтересів платника податків, а також забезпечення необхідних умов для зростання добробуту всієї країни в цілому [16, с. 313]. Незважаючи на вагоме значення, яке займає податкове регулювання в системі державного податкового менеджменту, усе ж існує низка чинників, які мають безпосередній вплив на його ефективність (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Обмеження, які впливають на ефективність податкового регулювання в системі державного податкового менеджменту**

Тип обмеження	Зміст обмеження
Внутрішні (впливають із суспільного призначення податків )	необхідність дотримання принципів оподаткування; часовий термін застосування, який визначається тривалістю життєвого циклу відповідного регулятивного інструмента
Зовнішні (визначаються конкретною економічною ситуацією)	рівень інфляції, рівень безробіття, нерівність індивідів за доходами, нерівномірність розвитку регіонів тощо
Перекладання податків	перекладання між виробниками, споживачами та постачальниками; розподіл податкового тиску між основними факторами виробництва; міжособовий розподіл, регіональний розподіл, розподіл між поколіннями
Адміністративно-правові	застосування конкретних інструментів податкового регулювання має бути чітко регламентованим на законодавчому рівні для попередження можливих зловживань.

*Джерело: власна розробка*

Економічна теорія перекладання має велике значення для всіх суб'єктів цього процесу, оскільки за допомогою цього процесу дотримується принцип ефективності перерозподілу сплати податків між економічними суб'єктами. Складність дослідження перерозподілу податків полягає в тому, що цей процес має прихований характер і стосується загальних питань функціонування економіки та таких загальноекономічних показників, як сплата податків підприємством, попит, пропозиція, ціна, вартість капіталу, споживання тощо і має динамічний характер [17, с. 63]. Процеси перекладання податків мають істотний вплив на остаточний перерозподіл доходів у державі, тому їх треба враховувати при досягненні тих чи інших цілей економічної і податкової політики.

Регулюючий вплив далеко не завжди приводить до гарантованого одержання очікуваного результату, оскільки податкове регулювання є тільки

одним із множини факторів, що зумовлюють економічну поведінку суб'єктів господарювання. Застосування заходів податкового регулювання обмежено тим, що вони, в умовах широкого їх використання, можуть спотворювати дію ринкових механізмів, викривляти умови конкуренції, створювати штучні переваги для окремих платників [18, с. 145]. Саме тому вони мають бути нейтральними по відношенню до мотивів суб'єктів господарювання. Дослідження сучасного стану податкової системи свідчить, що на сьогодні залишаються невирішеними питання переорієнтації чинної податкової системи на стимулювання процесів соціально-економічного розвитку країни, а недоліки податкової системи призвели до проблем системного характеру. Отже, податкову систему України слід реформувати таким чином, щоб вона стала дієвим інструментом підвищення конкурентоспроможності держави та сприяла розвитку економіки України. Основним завданням реформування податкової системи України є зниження податкового навантаження на економіку. Місія податкового регулювання – у забезпеченні цілісності й збалансованості системи як у часі, так і прагматично-функціональному просторі. Тому першочергові зусилля слід докласти до розбудови інституту податкової політики як фундаменту для модернізації формату окремих податків і режимів оподаткування, а також взаємостосунків і взаємин з іншими державними та приватними інституціями.

Зв'язок між податковою політикою та податковою системою можна беззаперечно обґрунтувати, виходячи з того, що податкова система й оподаткування виступають як об'єкт податкової політики [19, с. 73]. Процеси вдосконалення та реформування податкової системи мають характерні відмінності: по-перше, процес вдосконалення характеризується безперервністю – скільки часу існують податкові системи різних країн, стільки вони і удосконалюються, на відміну від реформування – дискретного процесу, що має певний часовий проміжок; по-друге, вдосконалення характеризується зміною окремих елементів, в той час як ознака реформи – проведення принципів перетворень податкової системи.



Стратегічний податковий менеджмент є підсистемою стратегічного фінансового менеджменту і реалізується на рівні держави, регіону, суб'єкта господарювання. Стратегічний податковий менеджмент є пріоритетним, але має тісну діалектичну єдність із тактичним податковим менеджментом, який дозволяє адаптуватися до мінливих умов внутрішнього та зовнішнього середовища. Цільові орієнтири податкового менеджменту матеріалізуються у податковій стратегії, яка визначає бажаний стан економічного суб'єкту в податковій сфері, а також якісну послідовність дій і станів, які використовуються для досягнення встановлених таргетів. Принципами розробки податкової стратегії має бути: ризикоорієнтований підхід, альтернативність, розробка сценаріїв розвитку подій у податковій сфері, досягнення статичних і динамічних синергетичних ефектів. Ланкою стратегічного податкового менеджменту є стратегічне податкове планування, яке визначає індикатори розвитку суб'єктів податкових відносин на основі обраної податкової стратегії. Антикризові механізми стратегічного податкового менеджменту мають бути адекватними поточному та імовірному стану економіки країни, вони передбачають комплекси заходів фіскальної політики стимулюючого характеру і спрямовані на розвиток інноваційної діяльності суб'єктів господарювання, охорону навколишнього середовища, покращення фінансового стану підприємств. Збільшення або зменшення податкового навантаження носить ситуативний характер.

Прикладами управлінських рішень стратегічного характеру є такі: підвищення фіскальної ефективності податків; посилення регуляційного потенціалу податкової системи; підвищення податкової конкурентоспроможності національної економіки; інтеграція української податкової системи в міжнародні податкові відносини; підвищення податкової культури і посилення податкової дисципліни; підвищення ефективності податкового менеджменту та ін.

Управлінські рішення тактичного характеру стосуються забезпечення достатнього обсягу податкових надходжень в бюджети всіх рівнів за рахунок

збалансованої бюджетної політики; вдосконалення інституційного середовища оподаткування; поетапного зниження податкового навантаження; поліпшення системи адміністрування; створення єдиних правил контролю за сплатою податків; реформування системи податкових органів; автоматизації процесів оподаткування на основі сучасних технологій та ін.

Важливим завданням державного управління є розробка і реалізація податкової політики як комплексу концептуальних засад оподаткування та заходів щодо їх реалізації [20, с. 49]. Вказані заходи охоплюють діяльність держави щодо встановлення податкової концепції (цілі, завдання, принципи, напрями реформування), а її практична реалізація здійснюється через механізми податкового менеджменту, основна мета якого полягає у забезпеченні ефективного виконання завдань податкової політики держави. У сфері податкового менеджменту відбувається узгодження різновекторних інтересів учасників податкових відносин, що втілюється до життя в процесі реалізації державної податкової політики. Податковий менеджмент є різновидом управлінської діяльності держави, шляхом якого вона впливає на процес оподаткування, а його компоненти - елементами механізму реалізації податкової політики. Процес оподаткування, а відповідно й управління ним є високодинамічним явищем не тільки економічного, а й соціально-політичного характеру.

Завданням податкової політики є створення в Україні стабільної податкової системи, суспільними критеріями ефективності якої є: фіскальна достатність - відповідність запланованих і мобілізованих сум податкових надходжень фінансовим потребам держави; позитивний вплив на економіку – стимулюючий і регулюючий вплив податків; соціальна справедливість – рівнозначність та пропорційність оподаткування юридичних і фізичних осіб; відповідність міжнародним стандартам – Україна, проголосивши євроінтеграційний вибір, взяла на себе зобов'язання наблизити податкове законодавство до норм і стандартів податкового права ЄС.

Податкова політика – це система відносин, які складаються між платником податку і державою, а також стратегія їх дій у різних умовах господарювання та економічних системах [21, с. 154]. Головна проблема податкового регулювання в Україні полягає у тому, що динамізм податкової системи України та її фіскальна спрямованість є чи не найбільш вагомим чинником стримування розвитку підприємств. Як наслідок, даний чинник не втрачає свого пріоритетного положення серед факторів виникнення економічної кризи, створюючи передумови для погіршення фінансово-економічного становища суб'єктів господарювання.

Скорочення податкового пресингу нарешті приводить до розширення бази оподаткування і збільшення реальних надходжень до бюджету [22, с. 7]. Проте, сам по собі перехід від існуючої гострої фіскальної податкової політики до більш ліберальної є надзвичайно складним моментом для формування державного бюджету, оскільки в процесі адаптації СГД до кризових умов скорочення надходжень в бюджет є неминучим.

Історія розвитку зарубіжних держав показала, що побудова високорозвиненої економічної системи неможлива без формування та реалізації сталої податкової політики держави. Термін «податкова політика» вживається на різних економічних рівнях. Відповідно до сформованої податкової політики держави кожне підприємство розробляє і здійснює власну податкову політику.

Податкову політику на мікрорівні О. Брежнєва-Єрмоленко визначає як систему обраних власником на його розсуд заходів в галузі податкового планування і податкового обліку, що виражає варіанти (сценарії) поведінки підприємства у взаємовідносинах із державою з питань нарахування та сплати податків і зборів [23, с. 51]. Податкова політика підприємства – це процес управління податками та обов'язковими платежами суб'єктів підприємницької діяльності, який регулює їх взаємовідносини з державою у процесі перерозподілу своїх доходів і формування доходів бюджету [24, с. 64]. Мета реалізації податкової політики підприємства не зводиться до

мінімізації обсягів податків, а полягає в підборі саме таких режимів оподаткування, які даватимуть змогу максимізувати суму чистого прибутку за чітко визначених параметрів податкового середовища та ринкової кон'юнктури.

Інститут податкового менеджменту являє собою складовий елемент загальної структури управлінських органів держави і разом з тим виступає як найважливіша ланка фінансового механізму в цілому [25, с. 38]. Податковий менеджмент – це завершальна стадія управління оподаткуванням, яка провадиться шляхом застосування науково обґрунтованих методів встановлення ступеня відповідності практики оподаткування положенням розробленої податкової політики.

Податкові управлінські дії охоплюють усю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, податкових груп, груп платників, територій тощо. Тобто податковий менеджмент пронизує економіку по вертикалі і горизонталі, забезпечуючи фіскальні інтереси бюджету. У роботі А. Луцик констатовано відсутність комплексності державного податкового менеджменту у вітчизняній практиці реалізації податкової політики [26, с. 9]. Зокрема, реалізація податкового менеджменту дуже часто зводиться до податкової роботи, практично нівелюючи такі важливі функціональні складові, як податкове прогнозування та планування, організацію та податкове регулювання. Функція податкового контролю виконується лише в аспекті збільшення податкових надходжень. У зв'язку з цим запропоновано розглядати державний податковий менеджмент як потенційний засіб покращення якості податкового адміністрування; систему людських дій, виражених у застосуванні спеціальних управлінських функцій стосовно оптимізації податкової системи та проведення податкової політики; процес, проведення якого зводиться до реалізації його функціональних елементів, – організації, податкового планування та прогнозування, податкового регулювання і податкового контролю.

Специфіка податкового менеджменту визначається особливостями руху грошових потоків від корпоративних та індивідуальних власників до скарбниці держави. На рис. 1.1 наведено його класифікацію.

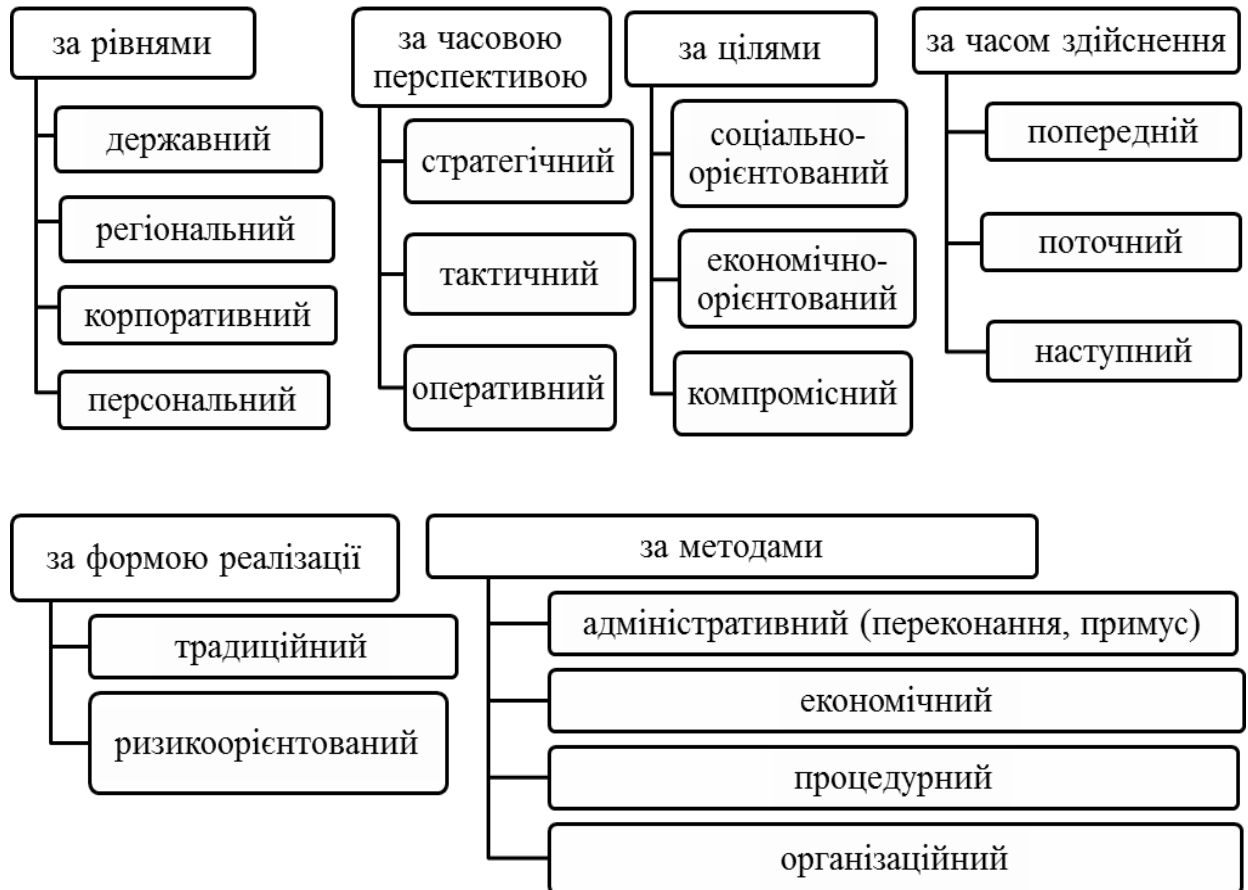


Рис. 1.1. Класифікація податкового менеджменту

*Джерело: власна розробка*

За рівнями виділяють: державний, регіональний, корпоративний та персональний податковий менеджмент. У монографії О. Сидорович розроблено концептуалізацію персонального податкового менеджменту як наукового напрямку та систематизовано практичні заходи щодо здійснення цілеспрямованого впливу на механізми оподаткування доходів фізичних осіб з метою досягнення індивідуальних і суспільних пріоритетів. Також доведено доцільність використання персонального оподаткування замість діючого нині індивідуального, згідно з яким загальний дохід

домогосподарства визначається з урахуванням мінімально допустимого рівня життя, на основі якого розраховується неоподатковуваний мінімум доходу домогосподарства, а оподаткуванню підлягає сума, що його перевищує, або застосовується спеціальна шкала до доходу домогосподарства в цілому [27, с. 9].

Залежно від часової перспективи цілей та завдань виділяють такі види податкового менеджменту [28; 29]:

- стратегічний – має на меті виконання довгострокових цілей та завдань державної податкової політики на термін до 5 і більше років, закріплених у податковому законодавстві, а також у відповідних програмах економічного та соціального розвитку держави загалом;

- тактичний – забезпечує виконання середньострокових цілей та завдань державної податкової політики в межах одного бюджетного року, закріплених в основному фінансовому плані держави – законі України «Про державний бюджет України» на відповідний рік;

- оперативний – спрямований на виконання поточних цілей та завдань податкової політики держави в межах одного календарного місяця або кварталу, що узгоджується з мінімальними податковими періодами за основними податками та зборами, що встановлені Податковим кодексом України.

Таким чином, адміністрування податків може розглядатися в межах тактичного та оперативного податкового менеджменту, оскільки органи адміністрування в своїй діяльності керуються переважно середньостроковими та короткостроковими цілями і завданнями податкової політики держави.

Залежно від способів формування доходів бюджетів державний податковий менеджмент можна класифікувати на:

- соціально-орієнтований – передбачає достатньо високі ставки оподаткування, але при цьому діяльність держави спрямовується на активне

виконання соціальних цілей та завдань, надання соціальних гарантій для населення;

- економічно-орієнтований – заснований на максимально допустимому рівні оподаткування зі створенням умов для активного економічного зростання. Однак соціальна політика обмежується встановленням мінімальних соціальних стандартів для найменш захищених верств населення;

- компромісний – передбачає розумне поєднання помірною оподаткування та вирішення соціальних проблем.

За часом здійснення виділяють такі види податкового менеджменту:

- попередній - пов'язаний із реалізацією функцій менеджменту на етапах, які передують процесам перерахування податків до бюджету;

- поточний – пов'язаний із забезпеченням взаєморозрахунків платників податків із бюджетом;

- наступний – пов'язаний із оцінкою результатів взаєморозрахунків платників податків із бюджетом.

За формою реалізації виділяють такі види податкового менеджменту:

- традиційний - орієнтований на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків;

- ризикоорієнтований – орієнтований на зменшення податкових ризиків в взаємовідносинах платника податків і держави, оскільки інституційне податкове середовище є динамічним і невизначеним.

За методами державний податковий менеджмент класифікується таким чином:

- адміністративний – ґрунтується на імперативному методі, інструментах переконання і примусу;

- економічний – ґрунтується на економічних методах і стимулах забезпечення добровільної сплати податків;

- процедурний – ґрунтується на регламентному забезпеченні процедур адміністрування податків;

- організаційний – організація управлінської роботи в податкових органах.

Одним із принципів податкового регулювання є раціональне сполучення стратегічного й тактичного підходів, але, виходячи з принципу пріоритетності, перевага має віддаватися саме використанню податкових інструментів стратегічного характеру [30, с. 267].

Стратегія – це якісна послідовність дій і станів, які використовуються для досягнення цілей. Процес формування стратегії розвитку включає етапи аналізу середовища і стану потенціалу економічного суб'єкта, формування цілей розвитку, формування критеріїв досягнення цілей, формулювання завдань, виявлення і виділення наявних ресурсів на меті розвитку, виявлення чинників ризику і форс-мажору і вживання заходів по їх нейтралізації. Оскільки податкова система нерозривно пов'язана зі стратегічним розвитком держави, то вагомим інструментом у реалізації поставлених завдань має бути стратегічний податковий менеджмент. В умовах реформування податкової системи ефективність податкового менеджменту на рівні держави полягає в умінні розпізнавати стратегічні проблеми та швидко вирішувати їх, зменшуючи негативний вплив на збалансованість фінансової системи та на обсяги податкових надходжень до Державного бюджету.

Стратегія і тактика мають складний діалектичний зв'язок. Вибір стратегії визначає глобальний вектор руху системи, але без визначення конкретних дій (тактики) вона є відірваною від життя абстракцією. Тому говорити про принципову відмінність стратегії від тактики не зовсім коректно, їх необхідно розглядати в підлеглих відносинах. Тактика – це сукупність управлінських рішень, що відображають найкращий варіант реалізації стратегії в існуючих умовах з урахуванням нових і непередбачених обставин, вона є інструментом реалізації стратегії і підпорядкована її основній меті. Процес вироблення стратегії податкової політики держави включає: аналіз попередньої стратегії податкової політики держави; обґрунтування стратегічних цілей податкової політики; визначення термінів



дії стратегії податкової політики; конкретизацію стратегічних цілей податкового характеру, періодів їх виконання та критеріїв оцінки ефективності податкового менеджменту.

Стратегічний податковий менеджмент визначає, як органи державної податкової служби мають діяти в сучасних умовах, щоби досягти бажаного розвитку (результату) у майбутньому, виходячи зі змінних чинників оточення. Тобто оцінюється сучасний стан податкового менеджменту з точки зору пріоритетів майбутнього, розвитку та модернізації податкової системи, а також виробляється її здатність адекватно реагувати на зміни в багатопараметричному середовищі для досягнення визначених цілей [31, с. 17]. Стратегічний податковий менеджмент – це сукупність методів керівництва вищого рівня щодо формування довгострокових цілей, вибору пріоритетних напрямків розвитку діяльності органів державної податкової служби, удосконалення розподілу їх ресурсного потенціалу, насамперед, в умовах нестабільності та структурної трансформації економіки [32].

Пріоритетна мета стратегічного податкового менеджменту – це формування необхідних умов (організаційних, технічних, соціальних, психологічних) для реалізації головного завдання – ефективного використання ресурсного потенціалу в контролюючих органах із метою забезпечення прогнозів податкових надходжень, виходячи з тенденції до їхнього нарощування, координація й узгодження спільної діяльності податкових працівників задля досягнення стратегічних (довгострокових) цілей розвитку держави або конкретного її регіону [33, с. 363]. Відповідно, пріоритетне значення має стратегічна проблема – формування податкової системи, яку більшість платників податків будуть вважати справедливою, причому настільки, щоби багато років сплачувати податки й обов'язкові платежі і не прагнути зміни їхньої кількості, рівня ставок, податкової бази.

Для побудови стратегії нової податкової системи необхідно такі передумови: чіткий акцент в оподаткуванні трудових, природних, капітальних і фінансових ресурсів; доступність податкового законодавства

для розуміння населенням і його стабільність; раціональна мінімізація рівня податкового тиску; рівність платників податків; спрямованість на ефективний податковий контроль як щодо діяльності платників податків, так і по відношенню до податкових органів.

Відповідно до процесного підходу податкова стратегія виражається у визначенні фактичного та бажаного стану економічного суб'єкту (податкового навантаження та потенціалу податкового планування) і сукупності способів переходу до кінцевого результату [34, с. 335]. У такому підході вона ототожнюється з планом та моделлю дій, що вказує на її тісний зв'язок зі стратегічним і податковим плануванням. Оскільки цілі податкового планування базуються на гіпотезах розвитку в майбутньому, їх обґрунтованість залежить від правильності бачення і точності припущень щодо зміни податкових умов та перспектив діяльності економічного суб'єкту. Чим більше віддалений період розглядається, тим вище невизначеність майбутнього, що обумовлює більш загальний вигляд формулювань основних положень податкової політики та цілей розвитку. Якщо основоположні знання про перспективи достатньо надійні, то податкова стратегія є більш конкретною. Остаточний вибір податкової стратегії суб'єкта податкових відносин має ґрунтуватися на такій моделі дій, яка максимально відповідатиме прийнятному рівню ризику. Оскільки результати податкового планування тісно пов'язані з певним рівнем ризику, виникає необхідність у перегляді складових обраного плану дій. Коригування податкової стратегії в рамках фінансової має відбуватися за результатами оцінки її відповідності стану зовнішнього і внутрішнього середовища.

Стратегічну мету корпоративного податкового менеджменту визначає обраний сценарій поведінки платника податків і держави. В умовах складного і нестабільного законодавства поведінка платника податків може бути консервативною, поміркованою, агресивною [35, с. 522]. При обережному сценарії консервативної поведінки керівництво підприємства діє в повній згоді з податковими органами, забезпечуючи якісне податкове

адміністрування. Платники податків, що застосовують дану стратегію, мають, здебільшого, стійкий фінансовий стан, високий іміджевий статус і сприятливі перспективи розвитку. Податкові органи оцінюють податкові ризики щодо цієї категорії як низькі. Використання поміркованої податкової політики припускає свідоме порушення податкової дисципліни у певних випадках, пов'язаних із необхідністю фінансування діяльності підприємства, переваги від якої будуть більше ніж втрати у податкових правовідносинах. Податковий ризик щодо такого платника податків у податківців визначається як середній. Для агресивної політики характерно використання фіктивної документації, порушення правил ведення податкового та бухгалтерського обліку, несплата податкових платежів. Досить широко застосовується в практиці малих і середніх підприємств, що мають проблеми із здійсненням поточних платежів. Але ця стратегія не може застосовуватися протягом тривалого часу й має короткостроковий характер, оскільки податкові органи, оцінюючи високі податкові ризики, будуть вимушені застосувати спеціальні процедури стягнення податкової заборгованості і відповідні заходи юридичної відповідальності.

Однією з важливих умов реалізації ефективного податкового менеджменту є правильний вибір стратегії управління податками.

Формалізацію взаємозв'язку між податковими ризиками, податковою політикою і податковим менеджментом наведено на рис. 1.2.

Зміна податкової корпоративної стратегії може відбуватися у результаті помилки первісного вибору чи зміни економічних умов. Найбільш оптимальними є поміркована податкова політика для малих і середніх підприємств і консервативна - для великих корпоративних структур.

Податкова політика держави повинна оцінюватися з позиції ефективності її внеску у прискорення економічних процесів [36, с. 157]. Надалі, як показує світовий досвід, орієнтація на модель інноваційного розвитку потребуватиме відповідних структурно-технологічних зрушень у економіці та її окремих секторах [37, с. 11].



Рис. 1.2. Формалізація взаємозв'язку між податковими ризиками, податковою політикою і податковим менеджментом

*Джерело: власна розробка*

Для цього необхідно дотримуватися таких основних принципів реформування податкової політики як складової соціально-економічної стратегії та тактики держави: зрозумілість, загальність і рівність; визначеність, справедливість, стабільність і зручність; недоторканність прав платників, раціональність формування податкової бази; достатність надходжень від податків та гнучкість податкової політики.

Розглянемо докладніше окремі функції податкового менеджменту – податкове планування і податковий контроль.

Податкове планування – це діяльність, направлена на вирішення завдань управління податковим потенціалом платників податків в цілях збільшення надходження податкових доходів до бюджетів і ефективності фіскальних можливостей. Приростом надходжень від визначених податків і розширенням їх бази. Податковий потенціал є важливою складовою податкового менеджменту як на макроекономічному, так і на мікроекономічному рівні [38, с. 268]. Його розмір залежить від різних чинників, які можна об'єднати в такі групи: макрорівень – транспарентність податкової політики, грошово-кредитна політика; мікрорівень – матеріально-технічні, трудові фактори, управлінські дії.

Принципами податкового планування прийнято вважати: законність; альтернативність; комплексність; цілеспрямованість; оперативність; ефективність [39, с. 16]. Податкове планування виконує такі функції [40, с. 97]: захисна – захищати інтереси підприємства щодо оподаткування у судових та контролюючих органах; оптимізаційна - розробка пропозицій керівництву з питань виробу оптимальних варіантів оподаткування; попереджувальна – створення умов для дотримання податкового законодавства; прогнозна - розробка перспективного плану нарахування та сплати податків; стимулювальна – містить комплексу заходів, які спрямовані на оптимізацію податкового навантаження підприємства.

Складність використання механізму податкового планування полягає в тому, що з одного боку, виникає можливість значно зменшити суму

податкових платежів у бюджет, з іншого, – небезпека сплатити в бюджет набагато більшу суму за умови визнання податковими органами способів зниження податкових платежів незаконними через застосування фінансових санкцій. Проблему мінімізації податкового навантаження можна вирішити за допомогою міжнародного податкового планування, якщо вести виробничу діяльність в тих юрисдикціях, де мінімальні або відсутні податки на прибуток, низьке або відсутнє експортне мито, мінімальне обмеження на забруднення навколишнього природного середовища, існують спеціальні податкові пільги тощо. Податкове планування, як інструмент зниження податкового тягаря, повинно базуватися на існуючому податковому законодавстві і виключати незаконне ухилення від сплати податків, а його правильне проведення допоможе одержати у розпорядження суб'єктів підприємницької діяльності заощаджену від оподаткування частину прибутку, придатну для подальших інвестицій [41, с. 264].

Державний податковий контроль об'єктивно необхідний, оскільки він забезпечує успішне виконання податковими органами прогнозних показників податкових надходжень шляхом запобіжних заходів щодо небажаних явищ та корегування відхилень від визначених параметрів сплати податків. Висока ефективність податкового контролю є однією з умов підвищення ефективності податкового менеджменту [42, с. 47].

Мета державного податкового контролю полягає у забезпеченні реалізації податкової політики країни, реалізація якої полягає у стимулюванні розвитку економічних процесів, забезпечення потреб суспільства, справедливий розподіл валового продукту [43, с. 49]. Найважливіші ознаки податкового контролю полягають у тому, що він: сприяє дотриманню законодавчо визначених інтересів держави у процесі виконання дохідної частини бюджету; призначений для реалізації податкової політики та створення умов стабільного розвитку соціально-економічних процесів; охоплює рух податкових потоків; є складовою частиною фінансового контролю, що здійснюється податковими органами; забезпечує

своєчасність та повноту податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. Призначення податкового контролю як моніторингово-контрольної системи полягає у забезпеченні виконання конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів та оперативного реагування на відхилення у податковому процесі.

Однією із форм реалізації податкового контролю є податковий аудит, який сьогодні має розглядатися не тільки як ефективний засіб зниження податкових ризиків окремих організацій або засіб адміністративного впливу державних органів на платників податків, а як цілісна система з розвинутими інфраструктурою та забезпеченням і дієвий інструмент реформування системи податкового контролю [44; 45]. Одним із варіантів реформування податкового менеджменту є законодавче встановлення можливості отримання платниками податків послуг зовнішнього податкового аудиту, здійснюваного аудиторськими фірмами (аудиторами), що одержали відповідну акредитацію в уповноваженому державному органі. Податкові органи отримують можливість використання звітів аудиторів у процесі контрольної діяльності, а виконання платниками податків рекомендацій із виправлення порушень податкового законодавства, виявлених у процесі проведення податкового аудиту, поліпшить якість адміністрування податків та рівень їх податкової культури.

## **1.2. Податковий менеджмент як підсистема антикризової фінансової політики та його рівні**

Система податкового менеджменту підприємства є сферою наукових інтересів значної кількості сучасних вітчизняних науковців [46, с. 216]. У науковій літературі існують різні погляди на співвідношення понять «адміністрування податків», «управління оподаткуванням», «податковий

менеджмент». Т. Томнюк визначає адміністрування податків як сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування [47, с. 5]. Автори монографії «Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи» трактують податкове адміністрування значно ширше – це логічно вибудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, направлений на максимізацію функцій суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження. Управління податковими відносинами здійснюється органами, яким делеговано законодавством повноваженнями у сфері оподаткування. Досягнення поставленої цілі досягається шляхом науково обґрунтованого застосування прийомів, механізмів, принципів, форм і методичних процедур в сфері оподаткування» [48, с. 241]. О. Іванишина окреслює об'єкт податкового адміністрування як розпорядчу і виконавчу діяльність державних органів в сфері організації функціонування оподаткування (тобто, практичної реалізації рішень щодо нарахування та стягнення податків), у поєднанні з моніторинговими, аналітичними, контрольними, інформаційно-роз'яснювальними, виховними, каральними та іншими заходами. До предмету податкового адміністрування нею включено методологію та обґрунтування заходів з управління процесами функціонування системи оподаткування в контексті загальної державної економічної політики (включаючи організацію наукових досліджень, механізм вироблення та ухвалення публічних рішень, управлінську техніку, практичне управління персоналом податкових органів тощо) [49, с. 291]. Основними напрямками адміністрування податків є: облік платників та облік надходження податків; роз'яснення податкового законодавства; прогнозування та аналіз податкових надходжень; податковий контроль; впровадження нових технологій (в тому



числі технологій електронного звітування та документообігу).

«Управління оподаткуванням» є узагальнюючим поняттям, що характеризує здійснення керуючого впливу на податкову систему. Сутність податкового менеджменту обумовлюється існуванням людського фактору. 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 [50, с. 97]. 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.

Адміністрування визначає комплекс тактичних організаційно-виконавчих заходів, що здійснюються у процесі реалізації податкової політики держави. Втім існують інші погляди на співвідношення понять «податковий менеджмент» та «податкове адміністрування». На думку С. Супруненко, менеджмент передбачає проведення впливу на рівні суб'єкта

господарювання, а адміністрування – на державному рівні, тоді як управління оподаткуванням об'єднує ці два процесу [51, с. 196].

Адміністрування податків, як і податковий менеджмент, знаходиться в тісній взаємодії з податковою політикою, виступаючи механізмом її практичного втілення. Однак у політиці переважає ідейна сторона заходів і рішень, у менеджменті – методологічна, а в адмініструванні – організаційно-виконавча (рис. 1.3).

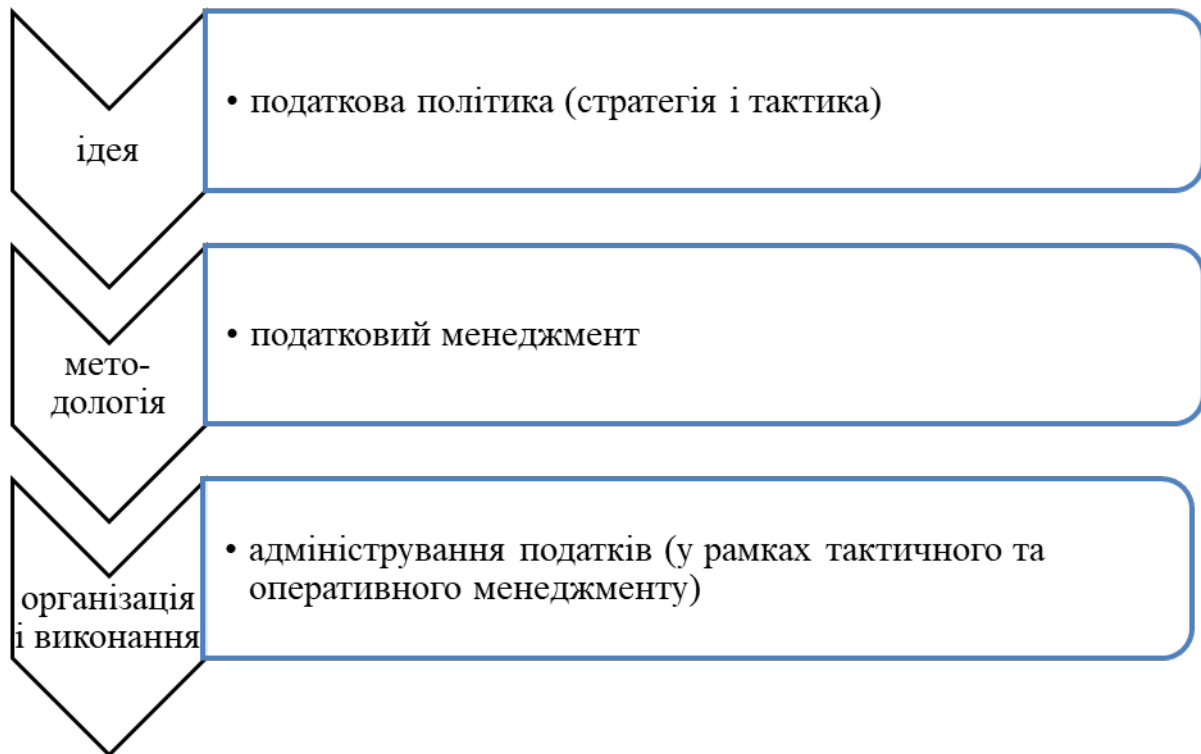


Рис. 1.3. Формалізація взаємозв'язку податкових категорій

*Джерело: власна розробка*

Підтримка процесу податкового адміністрування потребує певних витрат, до складу яких включають витрати на оплату праці робітників податкової служби, інші матеріальні витрати на реалізацію моніторингових, аналітичних, контрольних, інформаційно-роз'яснювальних, виховних, каральних заходів, організацію відповідних наукових досліджень, підготовку та перепідготовку персоналу. В окремих країнах «витратність» податкового адміністрування розуміють значно ширше, включаючи також і витрати самих платників, що вони несуть на виконання приписів податкового

законодавства. За цим принципом побудована реформа адміністрування податків у США, що триває з 1998 р. [52; 53].

Податковий менеджмент виступає системою управлінських рішень на різних рівнях управління процесами оподаткування. Система податкового менеджменту - це система наукових підходів і методів, підсистем податкової системи (цільова, забезпечувальна, функціональна, керуюча), що сприяють прийняттю і реалізації управлінських рішень з ціллю досягнення всією системою визначених цілей [54, с. 8].

Ієрархічні системи управління поширені у національній економіці, тому до них прикута увага багатьох учених. О. Бойченко проаналізовано теоретичні та практичні питання проблематики оптимізації застосування складних ієрархічних систем для планування та управління виробничою діяльністю організації [55, с. 59]. М. Янків акцентує увагу на тому, що із проведенням економічних реформ в АПК істотно підвищуються вимоги до наукового обґрунтування побудови конструкції управлінської регуляторної системи, складу органів і ланок, які входять до неї на всіх ієрархічних рівнях [56, с. 18].

Процес підвищення ролі правового регулювання фінансових відносин знаходить прояв в новому визначенні деяких фінансових категорій. В. Шокун, Л. Пилипенко визначають макрорівневий фінансовий менеджмент як «сукупність організаційно – правових форм та методів, які встановлюють функціонування фінансової системи, визначення умов відносно процесу управління формуванням, розподілом і використанням фінансових ресурсів держави в межах економічних зон держави, а також інструментарій регулювання руху фінансових ресурсів» [57, с. 18].

На рівні територіально-розподіленого виробничого підприємства система фінансового менеджменту головного підприємства будується на базі вертикальної ієрархії бюджетів центрів відповідальності, яка регулює і координує фінансові потоки центрів. Концепція проектного управління виступає методологічною основою для синтезу проектних механізмів у

системі управління [58, с. 6].

У монографії В. Піхоцького визначено критерії та схеми створення інформаційно-аналітичної системи бази даних про суб'єкти підприємництва на основі аналізу організаційно-функціональної структури податкової системи і її завдань на різних ієрархічних рівнях управління [59, с. 10]. Актуальним завданням регіональних податкових механізмів є стимулювання всебічного розвитку регіонів країни, вирівнювання рівнів їх соціально-економічного стану. Велике значення для нормального функціонування економіки є створення вільних економічних зон із встановленням пільгових режимів: митного, податкового, валютно-фінансового і організаційно-правового [60, с. 281].

Виникнення ієрархічної структури управління було зумовлене зростанням складності технологій об'єктів, які контролюються [61, с. 158]. Це створює великі труднощі для податкового менеджменту як централізованої системи. Тому з'явилася необхідність у розділенні всього процесу прийняття рішень на таку кількість рівнів, щоби розв'язання задачі оптимізації на кожному з них було нескладним. Відмінності ресурсів, функціонального призначення структурних ланок, ціннісних орієнтацій керуючих центрів зумовлюють відмінності їх цілей та інтересів. Саме тому з виникненням багаторівневих ієрархічних систем управління з'явилася і нова задача узгодження та координації рішень, що приймаються на всіх рівнях управління. Сьогодні виявляються три важливі тенденції в зміні підходу до координації. Це: зниження жорсткості вертикальних зв'язків; розширення горизонтальних зв'язків; відхилення від ієрархічності як головного принципу координації і, як наслідок, заміна вертикальних механізмів координації горизонтальними.

Вирішення завдань податкового менеджменту може здійснюватися на основі принципів самоорганізації. Під самоорганізацією розуміється властивість системи отримувати просторову, функціональну, логічну або іншу структуру без специфічної дії ззовні. При цьому велику роль має

формування і розвиток горизонтальних зв'язків (зв'язків між елементами одного рівня, заснованих на спільності інтересів) [62].

Нові обрії для дослідження податкового менеджменту як ієрархічної системи відкриває інституціональна теорія. З позицій інституціонального підходу інститут податкового менеджменту – це стійке системне поєднання соціальних структур та морально-правових норм, які організують, регулюють та мотивують діяльність цих структур у сфері управління процесом оподаткування [63, с. 28]. Інституційні суб'єкти податкового менеджменту – це соціальні та ринкові структури, через які або по відношенню до яких реалізуються управлінські функції у сфері оподаткування, або які певним чином впливають на формування податкових рішень.

Інституційними суб'єктами державного податкового менеджменту виступають органи законодавчої та виконавчої влади. Вони встановлюють правові засади податкової системи, реалізують державну податкову політику і державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства. Основними завданнями державного податкового менеджменту є побудова раціональної податкової системи, належного рівня організації податкових органів, їх дієздатності та налагодженості роботи. Об'єктами державного податкового менеджменту є адміністрування податків до бюджетів усіх рівнів, а також податкові надходження до Державного бюджету України. Держава виступає основним суб'єктом узгодження уподобань різнополярного характеру, хоча не без тиску і не без схвалення з боку населення. У прагненні виконати подібне соціальне призначення держава, втручаючись у соціально-економічні процеси, має оптимально враховувати своє завдання, перш за все, як суб'єкта й інституту забезпечення соціального партнерства та соціальних гарантій суспільства [64, с. 14].

Інституційними суб'єктами регіонального податкового менеджменту виступають органи місцевого самоврядування, які встановлюють місцеві податки і збори [65, с. 237]. Значення цього виду менеджменту зростає в

умовах прийняття законів України щодо внесення змін до Бюджетного та Податкового кодексів України в частині децентралізації фінансів, зміцнення матеріальної та фінансової основи місцевого самоврядування. Рішення органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим Кодексом України, є частиною податкового законодавства України. До місцевих податків належать: податок на майно; єдиний податок. До місцевих зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір. Місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю) [66]. Установлення місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим Кодексом, забороняється. Зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України. Стаття 64 Бюджетного Кодексу України визначає склад доходів загального фонду бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва та Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад [67]. Об'єктами регіонального податкового менеджменту є податкові надходження до місцевих бюджетів.

Інституційними суб'єктами корпоративного податкового менеджменту є суб'єкти господарської діяльності як учасники податкових правовідносин із державою та органами місцевого самоврядування. Основними функціями реалізації податкового менеджменту є: податкове планування, розробка способів і методів ведення бухгалтерського, податкового обліку, контроль за правильністю та достовірністю податкових платежів. Об'єктами корпоративного податкового менеджменту є податкові режими і податкове навантаження.

Інституціональними особливостями податкового менеджменту в Україні є: значне поширення неформальних правил, пов'язаних із ухиленням

від сплати податків, опортуністичною поведінкою, низькою довірою платників податків до податкових органів. Значною мірою це обумовлено високим рівнем податкового навантаження.

Категорія «податкове навантаження» є предметом багатьох вітчизняних і зарубіжних досліджень. В фінансово-економічній літературі існують різні підходи до визначення цього поняття. Деякі автори вважають, що ця фінансово-економічна категорія повинна розглядатися з точки зору її кількісної характеристики, інші – її впливу на платників податків. В рамках другого підходу автори пропонують розмежовувати поняття «номінального податкового навантаження» та «реального податкового навантаження» [68, с. 5]. Показник податкового навантаження на макrorівні відображає ефективність податкової політики, тобто, кількісно вимірює сукупний вплив податкових платежів на джерела їхньої сплати і частку податків у вартості валового внутрішнього продукту.

Економічний зміст податкового навантаження підприємства О. Коновалова, І. Лохвицька визначають як частку підприємницького доходу, яка вилучається державою у суб'єкта підприємництва через систему податків та зборів до бюджетів різного рівня [69]. Зменшення чи збільшення загального податкового навантаження можна здійснювати регулюванням розміру податкових ставок, збільшенням чи зменшенням обсягів податкових пільг для певних суб'єктів господарювання. Л. Кизилова трактує податкове навантаження на підприємство як ступінь впливу системи оподаткування на результати діяльності підприємства [70, с. 218]. Т. Богославець акцентує увагу на тому, що податкове навантаження є важливим чинником для забезпечення відповідної динаміки ділової активності суб'єктів господарювання [71, с. 229].

Податкове навантаження (тиск) реалізується на таких чотирьох рівнях: перший – податковий тиск безпосередньо податкових важелів; другий – податковий тиск всієї сукупності податків, зборів і платежів; третій – використання механізму пільг платниками, надання пільгових кредитів,

дотацій, який переміщує податковий тиск із одних платників податків на інших; четвертий – використання податкової техніки, при якій посилюється податковий тиск на платника податку [72, с. 215]. Наприклад, авансові платежі, які передбачають сплату податку платником до моменту отримання результатів його господарської діяльності. Однобічний підхід до розгляду податкових регулятивних інструментів лише як до фіскальних механізмів має наслідком погіршення показників розвитку суб'єктів господарювання, недооцінку їх податкового потенціалу, формування невірних загальнодержавних та галузевих економічних стратегій [73, с. 921].

Слід зазначити, що поняття «податкового потенціалу» та «податкового навантаження» не підлягають отождоженню. Податковий потенціал - це цільова ідентифікуюча величина ресурсів СГД, які можуть бути трансформовані у податкові надходження до бюджетів різних рівнів, за певних умов формування і використання таких ресурсів, в процесі провадження звичайної діяльності суб'єкта господарювання та створення ним доданої вартості і забезпечення її максимізації. Виходячи з місця і ролі податкового потенціалу СГД в системі податкових відносин його поділяють на оптимальний та фактичний [74, с. 303].

Застосування різних моделей податкового менеджменту визначають потребами СГД відповідно до визначених стратегічних цілей діяльності. Для оптимізації податкового навантаження суб'єкти підприємницької діяльності можуть використовувати різні стратегії, наприклад балансування між «легальною» і «нелегальною» продукцією [75, с. 77]. Проблема ухилення від виконання податкового зобов'язання, або девіація, гостро стоїть у практиці податкового адміністрування постсоціалістичних країн під впливом цілого ряду об'єктивних і суб'єктивних причин [76].

З погляду інституціональної теорії, платники ухиляються від сплати податків з двох причин: по-перше, зважаючи на масовість порушень, вони сподіваються на уникнення відповідальності, і по-друге, прийняття рішень за правилами більшості створює об'єктивні передумови для податкової



дискримінації сумлінних платників податків. Співробітниками Національного університету державної податкової служби України в ході виконання науково-дослідної роботи «Удосконалення механізму використання відомчих інформаційних ресурсів ДФС України для проведення аналітичних розробок з метою виявлення схем легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та ухилень від сплати податків» при аналізі інформаційних ресурсів податкових органів за допомогою стратегічного аналізу виявлені найбільш типові схеми ухилення від сплати податків [77].

Податкова дисципліна – важлива умова стабільного економічного і соціального зростання в державі. Розуміння цього спонукає державу в особі податкових органів застосовувати певні інструменти направлені не лише на контроль і примус, але і на сприяння добровільній сплаті податків [78, с. 275]. Початком такої діяльності є формування позитивної податкової культури платників податків. Для сумлінного платника податків податковими службами мають бути створені зручні умови, які б дозволяли швидко та зручно виконувати обов'язки. У світовій практиці застосовуються комплексні підходи, які використовуються для стимулювання добровільної сплати податків, а також зменшення випадків невиконання або часткового невиконання платниками своїх зобов'язань. Такі підходи базуються на організації спільної роботи податкових органів у сфері сприяння сплаті податків і самих платників у сфері виконання вимог податкового законодавства. Паралельно необхідно посилювати протидію навмисному ухиленню від оподаткування та тінізації економіки в системі податкового адміністрування [79] шляхом реалізації таких заходів: масово-роз'яснювальна робота із платниками податків для підвищення податкової свідомості та культури в суспільстві шляхом проведення семінарів, лекцій, виступів, обговорень тощо; анкетування якості надання послуг в податкових сервісних центрах, покликане удосконалити роботу ЦОПП; створення інформаційної бази підприємств, організацій, закладів і громадян України,

які ухиляються від сплати податків, для використання такої інформації дозвільними органами в разі вирішення питання про створення такими юридичними й фізичними особами нових суб'єктів підприємницької діяльності; розміщення в засобах масової інформації, на інформаційних стендах органів податкової служби та органів місцевої влади інформації про підприємства - боржників бюджету.

Порушення податкової дисципліни призводить до виникнення податкового боргу, як не сплаченої в установлений термін узгодженої суми податкового зобов'язання, а також пені, нарахованої на суму такого грошового зобов'язання. Управління податковим боргом є складовою податкового менеджменту і являє сукупність прийомів та способів впливу на платіжну поведінку боржників, спрямованих на погашення ними податкового боргу з метою його мінімізації самостійно та шляхом реалізації заходів примусового стягнення. [80, с. 17]. Особливістю об'єкту управління є те, що платники–боржники функціонують відокремлено один від одного. Відтак, управлінські дії мають бути спрямовані на кожного боржника окремо. Водночас, податковий борг можна розглядати як обсяг не сплачених державі податків та обов'язкових платежів, який постійно змінюється і структурується за певними ознаками. Це дає змогу визначати пріоритетні напрями управління, вживати заходи, спрямовані на усунення причин його виникнення. Функціями управління податковим боргом є: облік – формування бази даних боржників та її систематизація; організація – встановлення повноважень суб'єктів управління, послідовності застосування методів управління з розподілом у часі; мотивація - моральне переконання, виховання суспільної свідомості, відповідальності у платників; контроль – моніторинг дій боржників щодо сплати заборгованих державі податків та зборів, виявлення порушень встановлених законом правил оподаткування.

Механізм державного управління податковим боргом – це сформована на основі науково обґрунтованих базисних цілей та принципів стратегія державної політики у сфері управління податковим боргом, яка реалізується

через комплексну систему податкових та інших методів, важелів та інструментів, що використовуються державними органами влади для забезпечення попередження ризиків виникнення та вжиття заходів із погашення податкового боргу та забезпечена відповідною нормативно-правовою, організаційною та інформаційно-аналітичною базою [81].

Механізми податкового менеджменту диференціюються не лише за економічними рівнями, типами платників податків, характером податкової заборгованості, але і за галузями національної економіки.

Складовою частиною фінансового менеджменту в сільському господарстві є податково-дотаційний менеджмент, який можна визначити як систему методів і засобів регулювання діяльністю сільськогосподарських підприємств за допомогою податкового та дотаційного механізмів [82, с. 6]. Необхідність одночасно оподатковувати сільське господарство з метою підвищення ефективності виробництва та забезпечення належних фінансових ресурсів, і дотувати сільське господарство з метою його підтримки, викликає потребу в розробці взаємопов'язаної комплексної, системної політики оподаткування і дотування сільськогосподарських підприємств, тобто в розвитку податково-дотаційного менеджменту. Суб'єктом податково-дотаційного менеджменту є держава в особі уповноважених нею органів управління. Об'єктом виступають підприємства та відносини між ними і державою з приводу сплати податків та виплати дотацій. Мотиваційний аспект менеджменту екологобезпечного розвитку сільськогосподарських підприємств, сутність якого полягає у застосуванні інструментів мотивації при оподаткуванні "біологічних сільськогосподарських підприємств" та формування системи збуту їх продукції шляхом створення корпоративної структури з метою врахування запитів споживачів, повнішого задоволення їх потреб і гарантування якості [83, с. 7].

Є. Гордієнко удосконалила структуру і зміст податкового менеджменту торговельного підприємства, що полягає у формуванні партнерських

податкових відносин між платниками податків і Державною податковою службою, застосуванні ефективних заходів щодо ухилення від сплати податків та технічного сприяння шляхом удосконалення електронної системи обслуговування платників податків, що дозволить досягти єдності цільових орієнтирів у податкових відносинах підприємств і держави [84, с. 8]. Ефективна податкова система має забезпечувати узгодження інтересів держави, регіонів, суб'єктів господарювання з урахуванням існуючого співвідношення у рівнях їх розвитку і реальних можливостей, а також створити такі умови ведення підприємницької діяльності, які покликані сприяти більш повному використанню резервів забезпечення стійкого економічного зростання в Україні [85].

Корпоративний податковий менеджмент малих і великих підприємницьких структур має певні особливості. Суб'єкти малого бізнесу, як найменш конкурентно слабкі у плані накопичення капіталу та його подальшого маневрування, мають право використовувати спрощену систему оподаткування. За даними опитування, проведеного Міжнародною фінансовою корпорацією, на думку підприємців, серед головних факторів активізації та розвитку діяльності МСБ в Україні вказано: високі ставки податку – на думку 83 % опитаних; велика кількість податків – 68 %. Основні проблеми, що перешкоджають розвитку МСБ в Україні, носять фінансовий характер. Їх можна розподілити на дві групи: фіскальні, пов'язані із податковим навантаженням; фінансово – кредитні – із залученням зовнішніх фінансових ресурсів для розвитку [86, с. 197].

На державному рівні робота з великими бізнес - структурами організована шляхом [87, с. 165]: визначення критеріальних показників суб'єктів великого підприємництва, великих платників податків у нормативно-правових актах; виділення в ПК України положення щодо адміністрування ВПП; організації спеціальних підрозділів у системі органів ДФС з обслуговування ВПП: здійснення податкового супроводження ВПП спеціалізованими державними податковими інспекціями.

Державний податковий менеджмент великих платників податків розглядається як система принципів, методів і засобів управління діяльністю великих платників податків і відносин, які формуються під час їх податкового супроводження органами ДФС [88, с. 8]. Складовими системи інформаційно-аналітичного забезпечення спеціалізованої інспекції є: автоматизована інформаційна система «Інтегрований образ клієнта», внутрішній та зовнішній сайти. Напрямами діяльності спеціалізованої інспекції є аудит, аналітична робота, податковий контроль, переорієнтація роботи на електронний кабінетний аудит, покращення організації та координації роботи структурних підрозділів інспекції завдяки автоматизації процесів інформаційної взаємодії.

Податковий менеджмент є видом професійної діяльності людей (держслужбовців, діяльність яких пов'язана з оподаткуванням, податкових менеджерів підприємств і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності) для досягнення податковою системою цілей, які приймаються і реалізуються з використанням наукових підходів.

Необхідність удосконалення сфери менеджменту в державній службі обумовлена тим, що жорстка бюрократична модель управління з притаманними їй такими рисами, як формалізованість управлінської діяльності, організація роботи працівників через усталені процедури і процеси, не відповідає вимогам орієнтації на клієнта. Бюрократична система управління сконцентована на виконанні процесів, тоді як для забезпечення надання публічних послуг, які б повністю задовольняли клієнтів, необхідно орієнтуватися на кінцевий результат [89]. Для успішного обслуговування клієнтів необхідно впроваджувати демократичну та адхократичну організаційну культуру, що забезпечить умови для розвитку персоналу ДФС України з метою підвищення якості надання ними публічних послуг. Це є необхідною передумовою демократичних перетворень, задоволення потреб суспільства на рівні європейських стандартів, формування позитивного іміджу країни у світі.

Менеджмент в органах державної податкової служби – це встановлений законодавством процес діяльності органів ДФС України, який використовують для надання платникам податків адміністративних послуг уповноваженими на це суб'єктами (посадовими особами) для виконання законодавчо закріплених завдань і функцій [90, с. 6].

З позицій комплексного підходу менеджмент в органах ДФС України розглядається у двох аспектах [91, с. 261]. По-перше, як управління, що здійснюється в середині системи. При цьому об'єктами виступають співробітники, служби, підрозділи, органи, а суб'єктами - керівники та апарат управління, які діють на відповідних рівнях і складають управлінську підсистему всієї системи цих органів у цілому і кожного з них зокрема. По-друге, як управління податковою службою власними зовнішніми зв'язками з громадськістю, платниками податків, державними органами влади тощо. У зв'язку з цим проблеми менеджмент в органах ДФС має внутрішню та зовнішню сфери.

На рис. 1.4 формалізовано механізми податкового менеджменту. Функціонування податкового менеджменту повинно відбуватися з урахуванням певних вихідних ключових положень – принципів. Податковий менеджмент реалізується на практиці через елементи (організація, прогнозування, планування, регулювання, контроль), що виступають відносно самостійними комплексами податкових заходів. Проте лише за умови використання всіх елементів податкового менеджменту можна досягнути максимального результату або синергетичного ефекту. В основі дії механізмів лежить цілеспрямований вплив суб'єктів (держави, ДФС, платників податків) на специфічні об'єкти за допомогою визначених інструментів.

Менеджмент якості адміністративних послуг ДФС України включає в себе такі складові: визначення та затвердження місії, політики, цілей та основних завдань державної податкової адміністрації України у сфері якості; запровадження системи управління якістю.

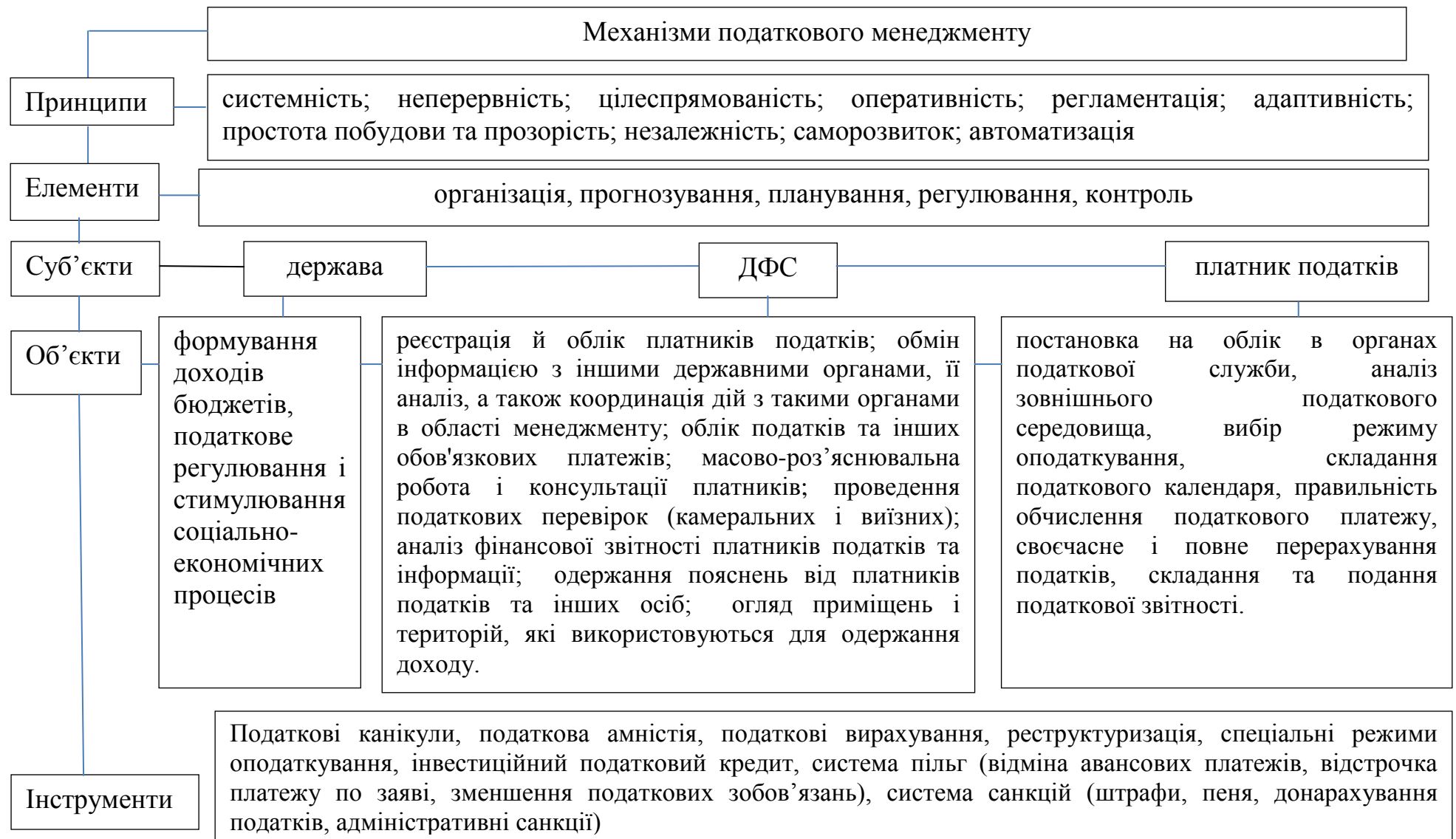


Рис. 1.4. Формалізація механізмів податкового менеджменту

*Джерело: власна розробка*

Це здійснюється внаслідок створення відповідного правового, організаційного та інформаційного забезпечення». Основним завданням податкової служби є – забезпечення надходжень до бюджету, підвищення якості наданих платникам послуг, зміцнення довіри та взаєморозуміння між працівниками ДПА та платниками податків. Для виконання цих завдань та сприяння добровільній сплаті податків платниками у світовій практиці оподаткування та адміністрування податкові органи використовують різні механізми співпраці, зокрема: створення сприятливих умов для виконання платниками своїх зобов'язань, передбачених податковим законодавством; організація та налагодження роботи спільних консультативних органів; проведення роботи з надання консультацій і роз'яснень платникам податків, забезпечення справедливості податкової системи. «Справедливість» означає дотримання податкового законодавства працівниками податкових служб, забезпечення можливості адміністративного і судового оскарження рішень податкових органів, ефективну роботу програм примусового стягнення податків з порушників законодавства, що примушує платників податків усвідомлювати економічну збитковість ухилення від оподаткування [92, с. 59].

Важливим структурним підрозділом ДФС України є податкова міліція. Правовий менеджмент податкової міліції – це узаконений соціально-правовий інструментарій у податковому праві, який скерований на управління суспільними процесами та підтримання економічної рівноваги в державі спеціальними засобами [93, с. 11]. Правовий менеджмент податкової міліції визначають відповідні принципи, тобто правові засади податкового менеджменту, а саме: правова функціональність, реформісткість, інноваційність, повага до прав громадянина, етичність, ментальність особистості [94, с. 99].

Важливою задачею розвитку механізмів податкового менеджменту є забезпечення їх якості та прозорості на всіх рівнях управління.



### **1.3. Концептуальні засади удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики**

В історії розвитку економіки чітко прослідковуються економічні цикли, як повторюваний через певні проміжки часу стан економіки, що характеризується одними й тими же макроекономічними параметрами. Тому паралельно з розвитком чергової хвилі економічного циклу виникає потреба в більш дійовому інструментарії з подолання кризи, що стимулює розвиток теорії, яка, у свою чергу, породжує новий підхід до ролі держави в цілому та до оподаткування зокрема.

Податки відіграють надзвичайно важливу роль для розвитку суспільства. Їх значення особливо зростає в періоди криз, коли економіка знаходиться в точках біфуркації, в стадії неупорядкованості та хаосу. На думку західних теоретиків, більшість інших економічних регуляторів у такі періоди виявляються малоефективними, оскільки вони є вмонтованими і при системному колапсі економіки їх вплив нівелюється [95, с. 196]. Податки ж, будучи зовнішнім щодо системи регулятором, дозволяють продовжувати здійснювати коригуючий вплив. Якщо розглядати кризу як порушення рівноваги і перехід до нової рівноваги, то для того, щоби вирівняти ситуацію дисбалансу доходів і витрат, держави мають використовувати наявний арсенал методів впливу з метою досягнення не просто синергетичного, а резонанс-ефекту. Поточна масштабна криза в Україні вражає не просто окрему фазу економічного розвитку, а процес відтворення в цілому та потребує переходу на якісно новий рівень усієї системи господарських відносин, їх форм та інститутів. Тому потребує реформування сприйняття використання механізмів податкового регулювання в умовах антикризової фінансової політики.

Актуальність подолання поточної суспільно-політичної та фінансово-економічної кризи, у т.ч. за допомогою податкових механізмів, привертає увагу багатьох учених.

І. Ярошенко констатує, що вітчизняна економіка протягом останніх шести років двічі перебувала у стані економічного спаду, спочатку в 2008 - 2009 рр., коли наша держава відчула наслідки світової фінансово-економічної кризи, а потім наприкінці 2013 р., коли політична криза поширилася і на економічні процеси [96, с. 320]. Ця криза триває й досі, внаслідок дії негативних макроекономічних тенденцій більшість вітчизняних підприємств опинилися у скрутному становищі. Р. Кризька робить акцент на індикаторах загостренні кризових явищ в економіці України, проявами чого є: масовий відплив інвестицій з нашої країни, різке зниження вартості капіталу, девальвація національної валюти і, як наслідок, згорання обсягів виробництва, стрімка втрата конкурентних позицій вітчизняних компаній на світовому та внутрішньому ринках [97, с. 114]. Погоджуємося із О. Римар, що у період дестабілізаційної економіки нагальною стає необхідність докорінної перебудови податкової політики та вироблення алгоритму негайних практичних дій із оптимізації податкового механізму [98, с. 105].

Р. Ільєнко обґрунтовано шляхи удосконалення механізму податкового стимулювання розвитку виробничої сфери з урахуванням глобальних викликів і загострення економічної кризи [99, с. 5]. Запропоновано механізми посилення регулювального та стимулювального впливу оподаткування на розвиток високотехнологічних виробництв та інноваційно активних підприємств. Податкова підтримка інноваційної діяльності в сучасних умовах України буде більш ефективною, якщо вона пов'язуватиметься із важелями амортизаційної політики [100, с. 160]. Для підвищення значущості амортизаційних відрахувань у власних інноваційно-відтворювальних ресурсах господарюючих суб'єктів доцільним є запровадження практики використання прискорених методів нарахування амортизації з метою оподаткування прибутку. У цьому ж контексті актуальності набуває вирішення питання щодо надання інвестиційного податкового кредиту [101, с. 58]. Це є, по суті, певною відстрочкою плати податку на прибуток, що надається суб'єкту підприємницької діяльності на

визначений строк з метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм, з наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, що буде отримано внаслідок реалізації відповідних програм.

Європейський досвід непрямого інноваційного стимулювання включає різні податкові преференції або їх поєднання, а саме [102, с. 41]:

1. Інвестиційний податковий кредит, як відтермінування податкових платежів у частині витрат з прибутку на інновації.

2. Податкові канікули на сплату податку на прибуток на кілька років, якщо прибуток був отриманий від реалізації інноваційних проектів.

3. Зменшення податку на приріст інноваційних витрат.

4. Пільгове оподаткування прибутку, отриманого в результаті використання патентів, ліцензій, «ноу-хау» та інших нематеріальних активів, що входять до складу інтелектуальної власності.

5. Відрахування з оподаткованого прибутку внесків до благодійних фондів, діяльність яких пов'язана з фінансуванням інновацій.

6. Зменшення оподаткованого прибутку на суму вартості приладів і обладнання, які передаються вищим навчальним закладам, науково-дослідним інститутам та іншими інноваційними організаціями.

7. Зарахування частини прибутку інноваційної організації на спеціальні рахунки з подальшим пільговим оподаткуванням у разі використання на інноваційні цілі.

Зазначені інструменти впливу зазвичай дають позитивний ефект, однак, з іншого боку, податкове стимулювання має і негативну сторону, яка виявляється у порушенні принципів оподаткування, а саме – нейтральності оподаткування та справедливості. Використання податкових пільг сприяє нерівномірному розподілу податкового тиску на платників податків, що, у свою чергу, зумовлює зростання тіньового сектора економіки.

Деякими вченими визначено концептуальні засади підвищення податкової конкурентоспроможності України за рахунок оптимізації важелів

податкового стимулювання. О. Гурською, І. Галій проаналізовано стан інвестиційного процесу, виявлено масштаби та характер інвестиційної кризи [103; 104]. О. Піжук розкрито важливість сприяння розвитку малого підприємництва як одного з напрямів забезпечення стабільності економіки за умов кризи та вирішення численних гендерних проблем [105, с. 7].

Високо оцінюючи науковий доробок указаних авторів, слід указати на те, що їх праці присвячені роз'єднаним аспектам суспільно-політичної кризи (валютний, інвестиційний, виробничий) та окремим суб'єктам – платникам податків (виробничі підприємства, інноваційно активні підприємства, суб'єкти малого підприємництва тощо). Тому нагальною є потреба застосування системного підходу до удосконалення податкового менеджменту, орієнтованого на подолання кризових явищ в українській економіці і суспільстві загалом.

На усіх етапах еволюції податкової системи вона розглядалася як найважливіша ланка кругообігу економічних ресурсів. У зв'язку з цим першочерговим завданням економістів було наукове обґрунтування об'єктивної необхідності сплати податків, визначення їх суті і методів організації процесів оподаткування. Зіставлення і системний аналіз вітчизняних і закордонних наукових поглядів щодо еволюції теорії державного управління та місця оподаткування в розвитку економіки показали: під час проведення податкових реформ на різних етапах економічного буття пріоритетними ставали то монетарні, то кейнсіанські підходи. Нині, особливо на тлі економічної кризи, ніхто не заперечує необхідності використання податків у ролі фінансових регуляторів [106, с. 16].

Нині неокласична парадигма, яка привела глобалізовану капіталістичну економіку до фінансово-економічної кризи піддається жорсткій критиці [107, с. 23]. При цьому головним опонентом найчастіше визнають інституціональне спрямування, яке дотримується пропонованої парадигмальної ідеї: вибір належить інституціональним засадам, які

спрямовують економічні чинники на загальний добробут та мінімізують проблеми, пов'язані з нерівністю. Загалом нині можна виокремити такі спрямування економічної теорії, які претендують на статус підґрунтя сучасної економічної парадигми: монетаризм, неолібералізм, неокейнсіанство, інституціоналізм.

Всі наукові школи приділяли значну увагу податкам і розробляли податкові принципи, які б відповідали рівню розвитку економіки. Дж. Стігліць як представник нової парадигми розрізняв п'ять, як він зазначив, бажаних принципів організації розумної податкової системи: економічна ефективність, за якої податкова система не повинна заперечувати ефективний розподіл ресурсів; адміністративна простота, податкова система повинна бути простою та відносно недорогою; гнучкість – швидка реакція (в деяких випадках автоматична) на зміну параметрів економічного розвитку; політична відповідальність – податкова система повинна бути побудована таким чином, щоб переконати людей в тому, що вони платять податки для більш повного і точного відображення політичною системою їх побажань; справедливість – податкова система повинна бути справедливою у відповідних підходах до різних індивідуумів – платників податків. Таким чином, в умовах антикризової фінансової політики виникає дилема: узгодження потреби забезпечення стабільності податкової системи і вимушене прийняття необхідних змін.

Ідея існування деякого оптимального рівня податкового навантаження спочатку виникла в США у вигляді концепції кривої А. Лафера. Проте згодом ця концепція використовувалася в основному як один із елементів більш загальних економіко-математичних моделей. У цьому руслі лежать, зокрема, роботи Дж. Бьюкенена, Г. Моніссена. Представники теорії пропозиції закликали до активного пошуку оздоровлення економіки через подальше зменшення втручання держави в економічні процеси та стимулювання приватної ініціативи й підприємництва за допомогою пом'якшення оподаткування. Крива А. Лафера характеризує залежність

державних доходів від середнього рівня податкових ставок у країні, вона показує наявність оптимального рівня оподаткування, за якого державні доходи досягають свого максимуму. А. Лафер наголошував, що вилучення у виробників близько 35-40 % доданої вартості робить економічно нецікавим і недоцільним процес розширеного відтворення, провокує підприємства до скорочення виробництва, приховування бази оподаткування тощо. Все це призводить до скорочення наповнення бюджету, тобто виникає так звана «податкова пастка».

Нижчі ставки податків можуть створити стимули до роботи, інвестицій, заощаджень, інновацій і прийняття ділових рішень, підштовхуючи, таким чином, істотне розширення національного виробництва і доходу. Така розширена податкова база зможе підтримати податкові надходження на попередньому рівні навіть при тому, що ставки податків будуть нижчими. Скорочення дефіциту бюджету забезпечуватиметься за рахунок скорочення масштабів ухилення від оподаткування, а також за рахунок появи стимулів до виробництва і збільшення зайнятості [108, с. 479].

Нині інтерес до дослідження ролі фіскальних чинників державного регулювання продовжує зростати. Є. Балацький на основі оптимізаційних моделей показує залежність точок А. Лафера від критерію оптимальності функціонування фірм і доводить неоднозначність чисельних алгоритмів для визначення значення цих точок [109, с. 36]. Автор обґрунтовує принципову умовність усіх кількісних оцінок точок фіскальної кривої, дає формальну класифікацію Лаферових ефектів і розглядає вплив інфляції. Він пропонує просту схему обчислення кількісних значень точок Лафера, засновану на дескриптивній моделі формування фіскальних доходів держави, а також виявляє властивості кривої Лафера стосовно високоінфляційної кризової економіки [110, с. 90]. Науковці приділяють пильну увагу властивостям кривої А. Лафера. Проте загальним недоліком робіт такого роду є, мабуть, їх надмірне теоретизування, що в переважній більшості випадків заперечує можливість проведення коректних прикладних розрахунків. Це утрудняє

проведення макроекономічного аналізу і формування прогнозів розвитку національної економіки.

Виходу з системної кризи має передувати вихід з «глухого кута» в економічній теорії, тобто остання потребує зміни економічної парадигми. На підґрунті теорії, що побудовано на абстрактних математичних моделях неокласичних концепцій не можна сформулювати успішну політику. Можливості математичного моделювання в економіці досить обмежені, оскільки доводиться мати справу з системою, що розвивається асиметрично і в якій зміни відбуваються з різною швидкістю та в різних напрямках, в першу чергу під впливом науково-технічного прогресу. Подальшим розвитком концепції кривої Лафера є використання виробничо-інституціональних функцій є узагальненням традиційного апарату виробничих функцій (ВФ) стосовно макrorівня [111]. Різниця полягає лише в тому, що в звичайних ВФ як ендogenous показник використовується обсяг випуску (як правило, об'єм ВВП), а як макrorозчинники – праця (чисельність зайнятих) і капітал (обсяг основних засобів), тоді як у виробничо-інституціональних функціях набір макrorозчинників доповнюється змінними, що характеризують інституціональне середовище, зокрема середнім податковим навантаженням (частка стягуваних державою податків в обсязі ВВП). У сучасних умовах сутність податків виходить за рамки економічної площини. Погоджуємося з В. Андрущенко, що зведення суті оподаткування лише до економічного явища веде до зневаги численними і важливими проявами неекономічної суті податків [112, с. 178].

Сучасна інституціональна теорія дозволяє трактувати податковий менеджмент на основі синтезу економічних і неекономічних ознак. Саме інституціональне спрямування сучасної економічної науки, долає проблеми, які пов'язані з нинішньою глобальною фінансовою кризою. Адже якраз інституціональні зміни визначають радикальність та масштабність економічних трансформацій та дозволяють розпочати коригування економічної політики з огляду на загальноприйняту економічну парадигму.

Нині існує досить значна кількість емпіричних доказів того, що інститути, які забезпечують більш високу ступінь свободи договорів, більш жорстко обмежують владу уряду і краще захищають приватну власність (тобто ті інститути, які називають ліберальними) – у значній мірі сприяють економічному розвитку. Першочерговою умовою успішного застосування інституціоналізму у процесі розробки теоретичних засад податкового менеджменту та практичних рекомендацій щодо його ефективного розвитку є формування та систематизація відповідних вихідних понять [113, с. 67].

Податкове реформування являє собою комплекс інституціональних змін у сфері оподаткування, зокрема – податкового менеджмент. Проявом дискретних змін в податковому менеджменті є внесення змін та доповнень до податкового законодавства, а інкрементних – становлення податкової культури. Також інституціональні зміни залежно від наявності або відсутності відповідних намірів у їх суб'єктів відбуваються спонтанно або цілеспрямовано. Ці види можуть комбінуватися, і спонтанна інституціональна зміна може затверджуватися і цілеспрямовано розповсюджуватися. Процес управління податковою політикою, дослідження можливостей і шляхів підвищення її ефективності, а також розробки рекомендацій з вдосконалення податкової системи має базуватися на системі індикаторів рівня розвитку податкової системи (табл. 1.4). Кожен з перерахованих показників відображає певний фінансово-економічний аспект і механізм впливу податків на макроекономічні показники, зокрема рівень суспільного добробуту, розвиток виробництва та підприємництва, а також на рівень економічної ефективності країни в цілому [114, с. 117].

Фіскальна ефективність податкової системи може розглядатися як здатність: забезпечувати надходження своєчасно і в повному обсязі (відповідно до плану надходжень), створювати макроекономічні ефекти, які є бажаними для суспільства і держави, створювати ефекти щодо забезпечення певної фіскальної результативності (йдеться про надходження до бюджету), реалізовувати наявний фіскальний потенціал.



### Система індикаторів ефективності податкового менеджменту

Група індикаторів	Індикатори
часткові індикатори податкового навантаження	коефіцієнт оподаткування доходів (прибутків); коефіцієнт оподаткування витрат
загальні індикатори податкового навантаження	інтегральний коефіцієнт податкового навантаження на макрорівні; інтегральний коефіцієнт податкового навантаження на мікрорівні
індикатори податкового менеджменту	коефіцієнт податкомісткості продукції; коефіцієнт бюджетної ефективності;
індикатори податкової політики	коефіцієнт еластичності податків; коефіцієнт динаміки податків; граничний коефіцієнт податків; коефіцієнт продуктивності податків

*Джерело: власна розробка*

Інституціональні ознаки податкової системи України наведено на рис. 1.5. Податкова система України характеризується суперечливістю цілей та вимог, нечіткістю стратегії розвитку, неузгодженістю окремих складових податкової політики. Фіскальний акцент ускладнює виконання інших функцій податків, особливо регулюючої та стимулюючої, що обумовлює неефективність економічної політики держави [115, с. 45]. Переважна частина податків сплачується юридичними особами, непрямі податки превалюють над прямими, виступають ціноутворюючим фактором, тому перекладаються на кінцевих споживачів, виступаючи чинником зростання внутрішніх цін, звуження внутрішнього ринку тощо. Надлишкове ввезення продукції некритичного імпорту, яка може вироблятися і виробляється вітчизняними виробниками протягом останніх років, призводить до значних втрат потенційних податкових надходжень. Відсутність критеріїв ринкової оцінки засобів виробництва, землі, корисних копалин, майна, робочої сили призводить до втрати податків на ресурси, фактори виробництва. Платежі за забруднення навколишнього середовища не відповідають рентному доходу, який можна було б забезпечити, враховуючи потенціал екосистеми.

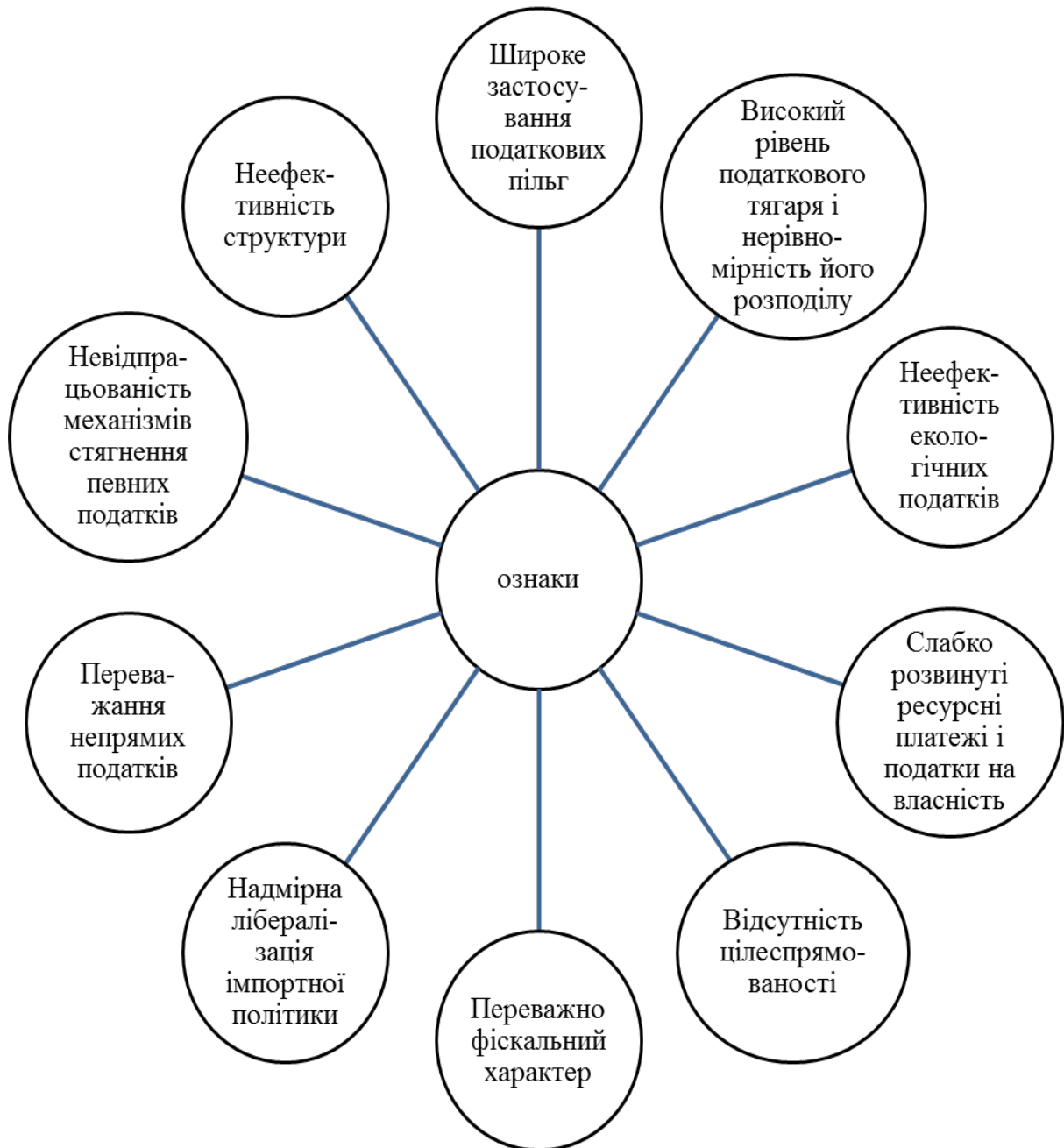


Рис. 1.5. Інституціональні ознаки податкової системи України

*Джерело: власна розробка*

Значний обсяг податкових надходжень втрачається у зв'язку з безсистемним наданням пільг, відсутністю чітких критеріїв їх надання і методів контролю за цільовим використанням коштів, що зекономлені внаслідок надання пільг. Значний обсяг тіньової економіки сприяє ухилянню від сплати податків. На рис. 1.6 наведено напрями поліпшення критеріїв ефективності податкової системи України.

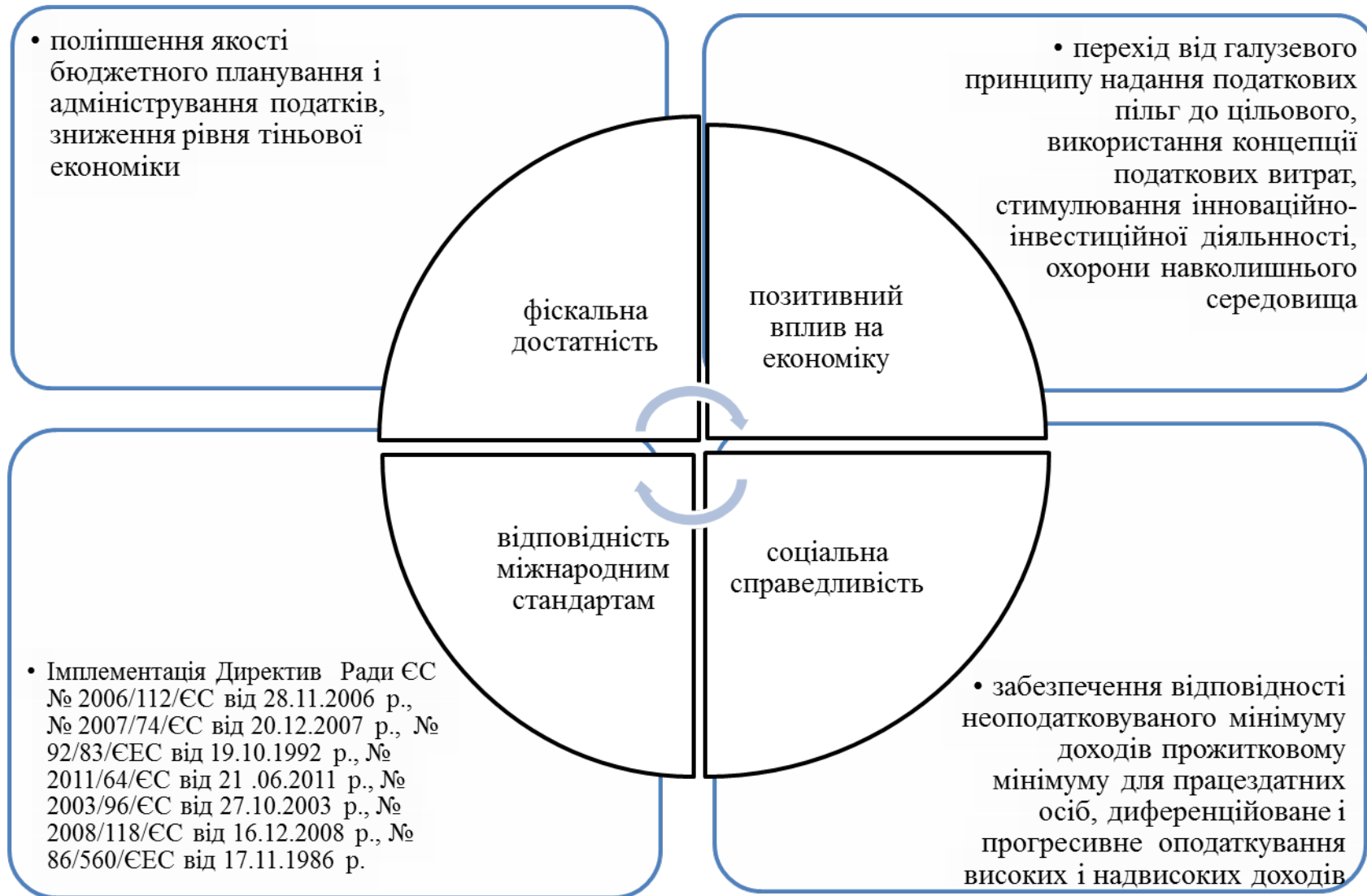


Рис. 1.6. Напрями поліпшення критеріїв ефективності податкової системи України

Джерело: власна розробка

Наразі національне податкове законодавство в цілому відповідає законодавству ЄС, за виключенням окремих норм, які поступово будуть наближені до нього з огляду на обмеження соціально-економічного характеру та регіонального контексту [116]. Згідно з досягнутими Україною та ЄС домовленостями, Україна зобов'язується поступово наблизити своє податкове законодавство до *acquis* ЄС, згідно переліку, що міститься у Додатку XXVIII до Угоди. Відповідно до Глави 4 Розділу 5 Угоди про асоціацію (статті 349 - 354), досягнута домовленість про співпрацю між Україною та ЄС для покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції. Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС у встановлені терміни шляхом імплементації таких Директив [117; 118; 119]:

1. Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. щодо спільної системи податку на додану вартість.
2. Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 р. про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн.
3. Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 року щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої та Директива Ради 92/84/ЄЕС про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої.
4. Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 року про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби.
5. Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 року про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії.
6. Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 року стосовно загальних умов акцизного збору.
7. Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 року про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту.

Для Директив, строк імплементації яких встановлюється Радою асоціації, максимально можливий термін кінцевого впровадження рівня акцизів на тютюнові вироби та рівня зборів на спирт та алкогольні напої, згідно із вимогами ЄС, може сягати 2027 року. Це випливає із Пункту 4 статті 45 «Визначення» Угоди про асоціацію, згідно з яким перехідний період означає 10-річний період, який починається з дати набрання чинності Угоди про Асоціацію. Перехідний період може бути продовжено ще на три роки у разі, якщо до закінчення 10-го року Україна представить на розгляд Комітету з питань торгівлі, створеного відповідно до статті 465 цієї Угоди, обґрунтований запит, а Комітет з питань торгівлі проведе його обговорення. У період трансформації економічних відносин, економічних криз, рівень невизначеності зростає, що підвищує роль податку як державного інституту забезпечення стабільності та розвитку економіки [120, с. 385].

У сучасних кризових умовах розвитку економіки України податки є основним важелем фіскальної політики держави і, одночасно, - потужним інструментом регулювання економічної діяльності підприємств [121, с. 399]. Утім податкова політика країни має визначатися не тільки потребами наповнення доходної частини бюджету, але й базуватися на аналізі економічного стану, орієнтуватися на довгострокові цілі стимулювання конкурентоспроможності країни, регіонів, окремих галузей національної економіки, вітчизняних виробників. Складовими частинами податкової політики держави є: дискреційна політика, яка передбачає регулювання державою доходів бюджету з метою впливу на відтворювальні процеси, недискреційна політика ґрунтується на дії вбудованих у ринкову економіку автоматичних стабілізаторів.

Удосконалення механізмів податкового менеджменту у рамках дискреційної політики залишається насущною проблемою розвитку економіки країни, що віддзеркалюється у працях багатьох учених. В. Хомутенко, А. Хомутенко дослідили євроінтеграційні процеси, які зумовили необхідність трансформації вітчизняної податкової політики і встановили,

що в Україні поки що відбувається лише адаптація національного податкового правового поля до вимог ЄС [122, с. 137]. Погоджуємося із О. Молдован, що в ході реалізації податкової реформи у 2010 - 2014 рр. багато проблем залишилися невирішеними [123, с. 33]. Утім європейські країни з метою боротьби з фінансовою кризою використовували різні механізми впливу і податкові інструменти. Згідно з даними Єврокомісії в загальному підсумку було використано близько 140 податкових заходів, прийнятих протягом 2009 - 2010 років, які різняться від зміни ставок податків до введення змін в режимах оподаткування та податкової бази. Більшість країн світу в кризовий період провадили комплекси заходів фіскальної політики стимулюючого характеру, що включали в себе і бюджетне стимулювання, і зменшення податкового навантаження [124, с. 201].

Фіскальна практика переконливо свідчить про те, що короткострокова тактика скорочення податків має тільки тимчасові позитивні зрушення і не вирішує стратегічної мети фінансово-господарської діяльності - максимізації прибутків. Протягом останнього часу з'явилося багато робіт, присвячених стратегічному менеджменту підприємства, зокрема Л. Чалапко успішно опрацьовано проблему вартісно-орієнтованого управління підприємством [125, с. 140]. Проте, низка запитань стратегічного податкового менеджменту підприємства залишається відкритою. У ринковій економіці діяльність суб'єктів фінансових відносин супроводжується різноманітними ризиками: фінансово-економічними, технологічними, інституціональними, соціальними, політичними. А. Мещеряков, С. Панасейко роблять акцент на тому, що в умовах антикризової фінансової політики ризики посилюються, спричиняючи погіршення фінансового стану суб'єктів господарювання, проблеми у сфері державних фінансів і руйнування національної економіки [126, с. 47]. Існує також і зворотний зв'язок, коли податкової політика держави істотно впливає на діяльність вітчизняних підприємств в умовах антикризової фінансової політики. Тому потребують подальшого

опрацювання принципи, підходи до формування стратегічних пріоритетів антикризової податкової політики на різних економічних рівнях.

У демократичному світі спостерігається тенденція до законодавчого регулювання процесу фінансування партій і виборчих кампаній. Європейська практика показує, що краще, якщо б це відбувалося за державні кошти з чітким відмежуванням бізнесу від політики і з можливістю спостерігати за надходженням пожертвувань на рахунки суб'єктів виборчого процесу [127, с. 26]. Прийнятий у 2015 р. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання і протидії політичній корупції» докорінно змінює умови ведення політично в Україні, поступово наближаючи їх до традиційним європейським практикам [128]. Нові норми збільшують роль держави як регулятора у системі політичних фінансів, зменшуючи і нерегульованість в цьому секторі. Партії відтепер повинні стати повністю відкритими й підзвітними суспільству.

Іноземні вчені значну увагу приділяють принципам оподаткування (Jones, S. M., & Rhoades-Catanach, S. C.) [129], аналізу вразливості бізнесу до наявності гепу (La Cava, G. & Nanetti R.) [130], його впливу на вартість власного капіталу корпорацій (The equity gap) [131], а також на гендерні аспекти зайнятості та оплати праці (FAO [132]; Chen Y.-S., & Huang, W. H. [133]). Також порівнюється інноваційність економік ЄС та України з огляду на зменшення розриву в її рівні (Fedulova L.), робиться акцент на проблеми оподаткування малих та середніх підприємств [134]. Зокрема, грецькі бізнес-структури у посткризовий період скаржаться на відсутність стабільності в податковій системі, збільшення податкового навантаження, обмеження у доступі до фінансових ресурсів (Hyz A., & Gikas G.) [135]. Розвиток інституціонального податкового середовища зумовлюють еволюційні, кумулятивні та адаптивні зміни. Виникнення кризи пов'язуємо із кумулятивними змінами, які проявляються в несприятливих змінах функціонуючих норм, правил та інститутів. Вихід із кризи потребує проведення адаптивних змін, пов'язаних з процесом пристосування до

мінливих умов внутрішнього і зовнішнього середовища.

Мотивом до інституціональних змін механізмів податкового менеджменту є «зовнішні шоки» та «внутрішні стимули». Кризу спричиняють саме зовнішні шоки інституціонального податкового середовища. Тому механізми антикризового податкового менеджменту мають завадити виникненню податкових інституційних пасток - стійких неефективних податкових інституцій або норм поведінки, які мають самопідтримуючий характер. В інституціональних умовах України дія механізмів податкового менеджменту має бути орієнтована на формування такого неформального інституту як «довіра платників податків до держави», втрата якого призвела до інформаційного вакууму, ентропії зі сторони податкових органів, ускладнення процесу адміністрування; втрати мотивації сплачувати податки та збільшенню тіньового сектора економіки.

На рис. 1.7 наведено концептуальні положення удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики. Інституціональні теорії представлені теорією контрактів, трансакційних витрат, суспільного вибору, теорією організацій. Використовуючи теорії контрактів, необхідно дослідити статус спеціальних режимів оподаткування, проблеми трансфертного ціноутворення і досягнення податкового компромісу. Методологічний апарат теорій трансакційних витрат має бути покладений в основу оцінки ефективності податкового менеджменту на основі співставлення податкових надходжень до бюджету і витрат на адміністрування податків [136, с. 139].

Теорія суспільного вибору Дж. Б'юкенена (1791- 1868) орієнтована на вирішення проблеми прийняття законів, встановлення податків, розподілу бюджетних коштів відповідно до потреб суспільства, а не окремих осіб чи груп населення. У теорії суспільного вибору існує дві основні тези узгодження інтересів виборців та державної влади: по-перше, для досягнення згоди в рамках «політичного обміну» потрібно детальна розробка правил і процедур, що регламентують прийняття законів, форм контролю за



фінансами, принципів оподаткування; по-друге, практична діяльність держави та її органів на основі прийнятих правил і процедур.



Рис. 1.7. Концептуальні положення удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики

*Джерело: власна розробка*

Актуальність теорії суспільного вибору для України визначається податковою децентралізацією і впровадженням Європейської хартії місцевого самоврядування. Теорія організацій виходить із різноманіття угод

в розвинутій ринковій економіці. Щодо оподаткування важливим є врахування диференціальних особливостей суб'єктів господарювання різних галузей національної економіки і організаційно-правових форм. У рамках теорії опортуністичної поведінки можна пояснити ухилення від оподаткування.

Науковий розвиток системного аналізу в період глибоких кризових потрясінь кінця ХХ ст. обумовив формування нових підходів в теорії криз [137, с. 99]. Криза розглядається як об'єктивна реальність, яка може піддаватися управлінню. Кризові явища можна прогнозувати і розробляти механізми нейтралізації їх негативної дії, а також реалізувати антикризові заходи. Особливості державного ризик-менеджменту в умовах економічної кризи залежать від виду ризику, ступеня його суттєвості, чинників впливу на рівень ризиків, імовірності їх виникнення, прогнозованих фінансових втрат і зони допустимого ризику. Зміна поведінки платників податків може включати такі варіанти [138, с. 39]: здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню без реєстрації в контролюючих органах; навмисне заниження належних до сплати сум податків при поданні податкової звітності; несплата або недоплата належних сум податків (виникнення податкової заборгованості); незаконне декларування сум, які мають бути повернені (відшкодовані).

В інституціональних умовах України дія ризикоорієнтованих механізмів податкового менеджменту ускладнюється високим рівнем державного боргу України, який призвів до виникнення боргового ризик-менеджменту [139, с. 8; 140, с. 10]. Для оцінки ефективності механізмів податкового менеджменту пропонується використати збалансовану систему показників [141; 142; 143], проєкціями якої є: фінанси; клієнти; внутрішні процеси; навчання і розвиток (табл. 1.5). На відміну від застосування ЗСП для комерційних структур, де фінансовим критерієм успіху є задоволення акціонерів, при вимірюванні успішності розвитку ДФС пропонується використовувати обсяги податкових і неподаткових

надходжень.

Таблиця 1.5

**Адаптація проєкцій ЗСП до оцінки ефективності податкового менеджменту**

Фінанси	
Податкові надходження	Неподаткові надходження
Клієнти	
Платники податків	Держава
Бізнес - процеси	
Оформлення результатів документальних перевірок	Відбір підприємств для перевірок
Виявлення недійсних договорів і незаконних коштів	Планування документальних перевірок
Організація навчання і семінарів з бухгалтерського обліку для бухгалтерів підприємств і організацій.	Аналіз причин і оцінка фактів порушень законодавства про податки
Розгляд зауважень, скарг платників податків	Контроль за виконанням планів перевірок
Організація документальних, зустрічних, перехресних і одночасних перевірок	Розробка пропозицій по запобіганню ухилень від податків.
Персонал	
Навчання методам проведення перевірок	
Аналіз ефективності й оцінка якості перевірок	
Контроль за дотриманням відповідних методик, методів і процедур	
Консультаційна і практична допомога платникам податків	
Забезпечення методичними, навчальними програмами	

*Джерело: власна розробка*

Клієнтами ДФС є платники податків і держава, за якими структуровано бізнес – процеси. Проєкція «Персонал» передбачає навчання податківців і підвищення податкової культури платників податків.

В основі механізмів децентралізації і забезпечення прозорості податкового менеджменту лежать Міжнародні стандарти і принципи [144; 145; 146]. Керівництво з фіскальної прозорості, Кодекс позитивного досвіду з прозорості бюджетно-податкової системи МВФ; Європейська хартія місцевого самоврядування, Найкращі приклади досвіду з прозорості

бюджету ОЕСР, а також Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020».

## Висновки до розділу 1

1. У результаті дослідження економічної сутності податкового менеджменту та його сучасних теоретичних концепцій розроблено класифікацію видів податкового менеджменту: за рівнями, залежно від часової перспективи цілей та завдань; залежно від способів формування доходів бюджетів; за часом здійснення; за формою реалізації; за важелями впливу. Формалізовано взаємозв'язок між податковими ризиками, податковою політикою і податковим менеджментом.

2. Дефініцію «механізми податкового менеджменту в умовах кризи», яку пропонується розглядати як сукупність форм, методів, заходів, спрямованих на реалізацію податкової політики, які ґрунтуються на формальних і неформальних інститутах, забезпечують функції прогнозування, планування, регулювання і контролю з метою виконання «контракту» між державою і платником податків за умови внутрішніх стимулів розвитку: мінімізації трансакційних витрат податкового адміністрування і зниження ризиків опортуністичної поведінки суб'єктів податкових відносин, які в умовах кризи змінюються під впливом зовнішніх шоків інституціонального податкового середовища. Перевагою пропонованої дефініції над існуючими є: по-перше, використання положень теорії суспільного вибору, відповідність концепціям реформування державного податкового органу як сервісної служби і демократизації відносин із платниками податків; по-друге, чітке співвідношення понять «податкова політика», «податковий менеджмент», «податкове адміністрування»;

3. Удосконалено класифікацію видів податкового менеджменту: за рівнями (державний, регіональний, корпоративний та персональний); залежно від часової перспективи цілей та завдань (оперативний, тактичний,

стратегічний); залежно від способів формування доходів бюджетів (соціально-орієнтований, економічно-орієнтований, компромісний); за часом здійснення (попередній, поточний і наступний); за формою реалізації (традиційний, ризикорієнтований, адаптивний); за важелями впливу (адміністративний, економічний, процедурний, організаційний). На відміну від існуючих підходів, пропонується ґрунтується на системному виділенні ознак класифікації податкового менеджменту;

4. Дослідження механізмів податкового менеджменту як ієрархічної системи дозволило визначити їх інституціональних суб'єктів і об'єктів на рівні держави, регіону, платника податків, ідентифікувати елементи, інструменти та діалектику зв'язку між ними. Механізми податкового менеджменту диференційовано за типами платників податків (сумлінні, несумлінні), характером податкової заборгованості, за галузями національної економіки, розміром підприємства (малі, великі). Визначено зміст менеджменту в органах ДФС та напрями його реформування.

5. Обґрунтовано Концептуальні положення удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики, метою яких є створення сприятливого податкового інституціонального середовища, а методологічним підґрунтям дослідження є положення сучасних економічних теорій, Міжнародних стандартів і принципів прозорості бюджетно-податкової системи та децентралізації оподаткування, а також Стратегія сталого розвитку України. Проведено адаптацію положень інституціональних теорій контрактів, трансакційних витрат, суспільного вибору, організацій, опортуністичної поведінки до функціонування механізмів податкового менеджменту.

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ ДІЄВОСТІ АНТИКРИЗОВОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ПОДАТКОВИХ МЕХАНІЗМІВ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

#### **2.1. Антикризіві аспекти державної бюджетної політики і механізмів податкового менеджменту**

Державний податковий менеджмент являє собою сукупність прийомів та методів організації податкових відносин із метою забезпечення формування дохідної частини бюджету, централізованих цільових фондів держави й впливу податків на розвиток виробництва й соціальної сфери [147, с. 131]. Об'єктом державного податкового менеджменту є відносини, що виникають між державою, в особі спеціально уповноважених органів державної влади, та платниками податків, в свою чергу його суб'єктами слід визнати органи державної влади, наділені повноваженнями в сфері оподаткування та всі групи платників податків. Предметом державного податкового менеджменту є діяльність держави в сфері встановлення та стягнення до бюджетів податків, зборів (обов'язкових платежів). Мета державного податкового менеджменту полягає у реалізації податкової політики, а також формуванні дохідної частини бюджетів всіх рівнів та забезпечення дієвого впливу податків, зборів (обов'язкових платежів) на розвиток національної економіки та соціальних відносин. Державний податковий менеджмент виконує всі основні функції, притаманні класичному менеджменту: планування, мотивування, організування та контроль.

Державний податковий менеджмент – це процес управління оподаткуванням за допомогою здійснення податкового прогнозування, планування, регулювання та контролю з метою прийняття управлінських рішень задля впливу на соціально-економічний розвиток країни та регіонів

[148, с. 188]. Зважаючи на необхідність забезпечення фінансової спроможності регіонів України в умовах проведення адміністративно-територіальної реформи, вважаємо за доцільне формування концепції розвитку державного податкового менеджменту на рівні регіонів, орієнтованої на досягнення фіскальних і регулюючих цілей державної та регіональної складових податкової політики.

Мета податкового менеджменту полягає у забезпеченні ефективної реалізації завдань податкової політики. Об'єктом податкового менеджменту є з точки зору: організаційно-управлінського аспекту – організація податкових відносин; процесного підходу – рух грошових коштів від суб'єктів сфери «бізнес» до суб'єктів сфери «бюджет»; системного підходу – податкова система країни загалом. Концепція синтезу системи податкового менеджменту підприємства, побудована на принципах системного підходу до управління сукупним податковим навантаженням юридичної особи, дозволяє забезпечити підвищення адекватності й ефективності прийняття управлінських рішень та збільшити розмір чистого прибутку підприємства [149, с. 9]. Податковий менеджмент знаходить свої прояви у функціональній діяльності державно-владних органів, які наділені спеціальними повноваженнями у сфері управління оподаткуванням, і розглядати податковий менеджмент доцільно, перш за все, як управлінське явище [150, с. 113].

На думку Юдіної С. В., Сіліна Р. С. сутність податкового менеджменту на рівні держави полягає в оптимізації державної податкової політики. Її метою є організація такої податкової системи, яка б враховувала економічні інтереси усіх суб'єктів (учасників) ринкових відносин, забезпечувала державі виконання покладених на неї функцій та стало соціально-економічне зростання у країні загалом [151, с. 154].

Суб'єктів державного податкового менеджменту можна поділити на три категорії:

1) органи, уповноважені розробляти та / чи ухвалювати нормативно - правові акти у сфері оподаткування. Насамперед це Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, профільні міністерства і відомства, органи місцевого самоврядування, науково-дослідні інститути, незалежні експерти тощо;

2) органи спеціальної компетенції (ті, що безпосередньо надають роз'яснення у сфері оподаткування; здійснюють облік платників податків і перевірку дотримання ними податкового законодавства; виявляють і розкривають податкові правопорушення та застосовують санкції за їх вчинення). До таких органів ми відносимо: Державну фіскальну службу України та її територіальні органи, органи Пенсійного фонду України, Державне Казначейство України;

3) платники податків.

Процес становлення податкової системи, а отже і податкового менеджменту, можна поділити на чотири етапи залежно від проходження певних етапів творення як системи оподаткування, так і механізмів її організації, а також становлення податкової служби як основного суб'єкта податкового менеджменту. Ці етапи творення ґрунтувалися на істотних змінах і доповненнях до податкових законів, за якими можна простежити становлення системи управління процесом оподаткування [152, с. 16].

Перший етап (1990-1995 рр.) – це початок розбудови податкової системи вже незалежної України і зародження податкового менеджменту. Особливістю цього етапу була відсутність досвіду справляння основних видів податків,.

Другий етап (1996-2002 рр.) став періодом прийняття управлінських рішень щодо формування новітньої державної податкової політики, а також реформування податкової служби та діючої системи податків. У 1996-1997 рр. створено та розпочато функціонування Державної податкової адміністрації України (Указ Президента України від 22 серпня 1996 року №760/96 „Про створення Державної податкової адміністрації України та



місцевих державних податкових адміністрацій”, постанова Кабінету Міністрів України від 15 листопада 1996 року №1385 „Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України”).

Третій етап (2003-2010 рр.) розпочався з прийняття кардинальних змін в оподаткуванні доходів фізичних осіб і прибутку підприємств, пов’язаних зі зниженням податкового навантаження [153; 154]. Такі нововведення мали на меті забезпечення виходу з тіні великого обсягу коштів, зростання легального фінансового ресурсу для зміцнення позитивних тенденцій в економічному розвитку, але поряд з тим розширювали базу оподаткування доходів фізичних осіб (тепер оподаткуванню підлягали доходи фізичних осіб від продажу нерухомого та рухомого майна, спадщини, дарування тощо) [155; 156].

У 2003 р. було затверджено Стратегічний план розвитку державної податкової служби України до 2013 р., в якому визначено основні напрями її модернізації [157]: забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та забезпечення повного, своєчасного надходження законодавчо встановлених в Україні податків та зборів (обов’язкових платежів); забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності податкової служби; створення високопрофесійної, інформаційно розвиненої державної податкової служби в Україні шляхом розробки та впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури. Індикаторами досягнення прогресу реалізації Стратегічного плану розвитку є: показник добровільності виконання платниками своїх податкових зобов’язань (80 %); показник витрат по виконанню вимог податкового законодавства платниками податків (75 %), ймовірність виявлення випадків ухилення від сплати податків та неплатежів, (75 %), індикатор якості функціонування ДФС при адмініструванні податків та наданні послуг платникам (80 %).

Позитивно оцінюється внесення у 2005 р. змін до Закону України «Про державну податкову службу» [158], які чітко регламентували порядок

проведення виїзних і невиїзних податкових перевірок, обмежили втручання податкової міліції у перевірочний процес. Вкрай неефективним був вітчизняний податковий менеджмент в умовах світової фінансової кризи (2008-2009 рр.). В Україні раз за разом приймалися податкові рішення і затверджувалися норми податкових актів, які через короткий період скасовувалися. Завершення етапу ознаменувалося акціями протесту (так званим податковим майданом) і прийняттям у кінці 2010 р. Податкового кодексу України [159].

Четвертий етап (з 2011 р.) характеризується адмініструванням податків на основі єдиного кодифікованого документа, який підлягав багаторазовим змінам: 2011 р. – 6 поправок, 2012 – 13 поправок, 2013 – 19 поправок, 2014 – 31 поправка, 2015 р. – 29 поправок. Динамічними були зміни у правовому забезпеченні діяльності податкових органів. Згідно з Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року №1085 розпочато реорганізацію Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України. На підставі Указу Президента України 24 грудня 2012 р. було створено Міністерство доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної митної служби України та Державної податкової служби України у єдиний орган, ліквідоване 1 березня 2014 р.: Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160 прийнято рішення про утворення Державної фіскальної служби, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення [160]. Після об'єднання двох фіскальних органів (Податкової служби та Митниці), які підпорядковуються Державній фіскальній службі України є імовірність збільшення публічності їх діяльності, скорочення штату за умови паралельного збільшення регіональних фіскальних органів [161]. У подальшому розвитку доцільно буде докорінно змінити філософію діяльності цих органів. Зокрема, необхідно запланувати перейти від добровільно-примусової моделі до демократизації відносин з платниками податків. Головними результатами всього процесу становлення податкового менед-

жменту є формування сучасної податкової служби (за організаційною структурою наближеною до європейських стандартів, але малоефективною за результатами діяльності) та прийняття Податкового кодексу (який потребує суттєвих змін та доповнень).

Системи оподаткування країн світу класифікуються за різними ознаками, у т.ч. за залежністю ставок податків від обсягу об'єкту оподаткування виділяють прогресивне і рівномірне оподаткування. Податкові системи, засновані на прогресивних шкалах, притаманні більшості європейських країн. Вони обумовлюють більший внесок на фінансування благ суспільного користування платників, які володіють значними обсягами об'єктів оподаткування, і, таким чином, згладжують нерівності доходів членів суспільства. Але прогресивні податкові системи є складнішими і потребують стабільності податкового законодавства, розробки чітких механізмів адміністрування податків, підвищення прозорості контролю за їхнім використанням. Обмеженнями оптимальності прогресивності оподаткування виступає потреба в ендогенних інвестиціях в людський капітал, розмір яких обумовлений потужністю фінансування державних закупівель у сфері охорони здоров'я і освіти, а також розвитком системи приватного страхування [162].

Податки та принципи оподаткування істотно впливають на поведінку окремих осіб та організацій, а тобто – на нейтральність податкової системи. У цьому контексті використання прогресивних шкал має неоднозначний вплив на формування доходів бюджету: з одного боку, у разі сумлінного виконання платниками податків своїх обов'язків зі сплати податків можливості держави з усупільнення фінансових ресурсів зростають; з іншого боку, - зростають ризики опортуністичної поведінки, що може призвести до: приховування об'єкта оподаткування, переведення діяльності платника податків у неформальний сектор, використання інших схем ухилення від оподаткування тощо [163]. Рівномірний підхід виходить із розподілено-нейтральної методології дослідження оподаткування і є

поширеним через більшу зрозумілість для платників податків і відносну простоту адміністрування [164]. Рівномірне оподаткування має виходити з таких принципів: якнайширший охоплення податком відповідного кола платників; вибір у якості об'єктів оподаткування товарів і послуг, які не дуже реагують на підвищення цін; неприпустимість завищених податкових ставок тощо.

Особливостями вітчизняної практики формування доходної частини консолідованого бюджету є: значний обсяг неподаткових надходжень, що свідчить про вади ринкових механізмів у бюджетній сфері, а також плоска система оподаткування («*flat rate*»). Основними бюджетоутворюючими податками в Україні є: прямі податки (податок на прибуток підприємств та доходи фізичних осіб); непрямі податки, закладені в ціну продукції (акцизний збір, ПДВ). Частка податкових надходжень у бюджетних доходах зросла із 77,85% у 2015 р. до 83,66% у 2018 р., що віддзеркалює позитивну тенденцію (табл. 2.1). Найбільше податкове навантаження мають кінцеві споживачі товарів, робіт, послуг. Їх частка у структурі сплачених податків протягом 2015-2018 рр. зросла із 49,1% до 51,42%, у т.ч. по ПДВ – із 35,15% до 38,57%, по акцизам – скоротилася із 13,95% до 12,85%. Протягом аналізованого періоду посилюється тенденція перенесення податкового тиску на фізичних осіб, питома вага сплачених ними податків у загальній сумі зросла з 19,7% до 23,31%. Частка податків з прибутку корпоративних платників збільшилася із 7,69% до 10,77%. Питома вага місцевих податків зросла незначно – із 5,33% до 6,19%, а інших податків – суттєво скоротилася (із 18,18% до 8,32%). Для зростання бюджетоформуючої ролі зазначеного податку обґрунтовуються різні заходи, а саме: заміна об'єкта оподаткування (замість прибутку – виведений капітал у формі виплат власникам, інвестицій у статутні капітали інших підприємств); зниження ставки податку; створення резерву корпоративного капіталу для компенсації податкових збитків [165]; диференціація податкових ставок, які враховують інноваційні характеристики об'єкту оподаткування і стимулюють його виробництво і реалізацію [166].

Таблиця 2.1

## Доходи Зведеного бюджету України протягом 2015-2018 рр.

Рік	Загальні доходи	у тому числі							
		Податкові доходи							Неподаткові доходи
		Всього	у тому числі						
			податки на доходи фізичних осіб	податок на прибуток підприємств	ПДВ	акцизи	місцеві податки і збори	інші податки і збори	
млн. грн.									
2015	652031,0	507635,9	99983,2	39053,2	178452,4	70795,2	27041,3	92310,6	140154,4
2016	782859,5	650781,7	138781,8	60223,2	235506,0	101750,7	42261,6	72258,4	125502,9
2017	1016969,5	828158,8	185686,1	73396,8	313980,6	121449,4	53282,3	80363,6	154552,1
2018	1179065,0	986348,5	229900,6	106182,3	380400,2	126757,8	61025,7	82082	192716,6
структура, %									
2015	100,0	77,85	15,33	5,99	27,37	10,86	4,15	14,16	22,15
2016	100,0	83,13	17,73	7,69	30,08	13,00	5,40	9,23	16,87
2017	100,0	81,43	18,26	7,22	30,87	11,94	5,24	7,90	18,57
2018	100,0	83,66	19,50	9,01	32,26	10,75	5,18	6,96	16,34
структура, %									
2015	X	100,0	19,70	7,69	35,15	13,95	5,33	18,18	X
2016	X	100,0	21,33	9,25	36,19	15,64	6,49	11,10	X
2017	X	100,0	22,42	8,86	37,91	14,66	6,43	9,70	X
2018	X	100,0	23,31	10,77	38,57	12,85	6,19	8,32	X

Джерело: побудовано за даними [167]

Еластичність оподаткованого доходу корпорацій (*ETI - Elasticity of taxable income*) є ключовим показником у аналізі податку на прибуток із точки зору ефективності та податкових надходжень [168]. Зміни у фіксованих податкових ставках податку на прибуток є інструментом загальних змін у граничних податкових ставках. Інструмент *ETI* не є функцією індивідуального доходу і його оцінки менш чутливі до зміщення, викликаного диференційованими тенденціями у розподілі доходу.

Податкова конкурентна політика може опосередковано впливати на ефективне оподаткування шляхом зміни здатності компаній перекладати податкове навантаження на кінцевих споживачів. Загальна ефективна гранична ставка оподаткування залежить від граничного податку кожного фактору виробництва, а також від ступеня його заміщення / взаємодоповнюваності та можливого існування націнки кінцевої ціни над граничними витратами виробництва [169]. Необгрунтовано встановлені ставки податку на прибуток можуть призводити до податкової інфляції за рахунок ефекту фінансового левериджу, в основі якого лежить дія податкового коректора і диференціалу фінансового левериджу (різниці між економічною рентабельністю і середньозваженою процентною ставкою за отриманими підприємством кредитами).

Механізми державного податкового менеджменту орієнтовані на формування доходів бюджету, достатніх для виконання функцій державного управління. У табл. 2.2 наведено динаміку і питому вагу податкових надходжень до бюджету. Протягом 2010–2014 рр. спостерігалось зростання усіх податків, за виключенням податку на прибуток, який скоротився на 0,4 %. Податок та збір на доходи фізичних осіб збільшився на 47,4 %, податок на додану вартість (далі – ПДВ) – на 61,1 %, акцизний податок – на 95,4 %, збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів – на 127,1 %, плата за землю – на 26,7 %. Протягом аналізованого періоду частка ПДВ і акцизного податку у доходах консолідованого бюджету зросла з 50,22 % до 53,34 %.

Таблиця 2.2

## Динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України

Податки	Од. виміру	Роки								
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Податок та збір на доходи фізичних осіб	млн. грн.	51029	60224,5	68092	72151	75203	99983,2	138781,8	185686,1	229900,6
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до державного бюджету	млн. грн.	-	6159,5	7026,4	7565	12646	45062,0	59810,5	75033,4	91741,8
	%	-	10,2	10,3	10,5	16,8	45,1	43,1	40,4	39,9
- до місцевих бюджетів	млн. грн.	51029	54065,1	61066	64586	62557	54921,2	78971,3	110652,7	138158,8
	%	100	89,8	89,7	89,5	83,2	54,9	56,9	59,6	60,1
<i>Базисний темп росту</i>	%	100	118,0	133,4	141,4	147,4	195,9	272,0	363,9	450,5
Податок на прибуток підприємств	млн. грн.	40359	55097	55793	54994	40202	39053,2	60223,2	73396,8	106182,3
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до державного бюджету	млн. грн.	39969	54739,4	55350	54318	39942	34776,3	54344,1	66911,9	96882,3
	%	99,0	99,4	99,2	98,8	99,4	89,0	90,2	91,2	91,2
- до місцевих бюджетів	млн. грн.	389,9	357,5	443,3	675,4	259,5	4276,8	5879,1	6484,9	9300,0
	%	1,0	0,6	0,8	1,2	0,6	11,0	9,8	8,8	8,8
<i>Базисний темп росту</i>	%	100	136,5	138,2	136,3	99,6	96,8	149,2	181,9	263,1
Податок на додану вартість	млн. грн.	86316	130094	138827	128269	139024	178452,4	235506,0	313980,6	374508,2
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до державного бюджету	млн. грн.	86316	130094	138827	128269	139024	178452,4	235506,0	313980,6	374508,2
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до місцевих бюджетів	млн. грн.	-	-	-	-	-				
	%									
<i>Базисний темп росту</i>	%	100	150,7	160,8	148,6	161,1	206,7	272,8	363,8	433,9

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Акцизний податок - всього	млн. грн.	28316	33919,2	38429	36668	45100	70795,2	101750,7	121449,4	132649,8
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до державного бюджету	млн. грн.	27621	33011,2	37186	35310	44941	63110,6	90122,5	108293,5	118852,4
	%	97,5	97,3	96,8	96,3	99,6	89,1	88,6	89,2	89,6
- до місцевих бюджетів	млн. грн.	695,4	908	1243,1	1358,7	158,7	7684,6	11628,2	13156,0	13797,4
	%	2,5	2,7	3,2	3,7	0,4	10,9	11,4	10,8	10,4
<i>Базисний темп росту</i>	%	100	130,6	178,8	195,4	159,3	250,0	359,3	428,9	468,5
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	млн. грн.	12710	14826,4	17537	28863	33597	41958,2	46608,4	51132,3	50086,9
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до державного бюджету	млн. грн.	2928,9	1907,4	2293,2	13860	19036	39803,8	44092,2	48661,1	45265,7
	%	23,0	12,9	13,1	48,0	56,7	94,9	94,6	95,2	90,4
- до місцевих бюджетів	млн. грн.	9780,7	12919	15244	15003	14561	2154,4	2516,2	2471,2	4821,2
	%	77,0	87,1	86,9	52,0	43,3	5,1	5,4	4,8	9,6
<i>Базисний темп росту</i>		100	116,7	138,0	227,1	264,3	330,1	366,7	402,3	394,1
Плата за землю	млн. грн.	9539,9	10700,9	12582	12803	12084	21056,2	23323,6	26384,5	27321,1
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до державного бюджету	млн. грн.	-	-	-	-	-				
	%									
- до місцевих бюджетів	млн. грн.	9539,9	10700,9	12582	12803	12084	21056,2	23323,6	26384,5	27321,1
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
<i>Базисний темп росту</i>	%	100	112,2	131,9	134,2	126,7	220,7	244,5	276,6	286,4



Закінчення табл. 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Ввізне мито	млн. грн.	8556,4	10462,8	12985,8	13264,6	12388,6	39881,0	20001,3	23898,4	26560,4
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до державного бюджету	млн. грн.	8556,4	10462,8	12985,8	13264,6	12388,6	39881,0	20001,3	23898,4	26560,4
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до місцевих бюджетів	млн. грн.	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	%									
Вивізне мито	млн. грн.	294,8	1311,3	200,8	77,9	220,1	419,8	369,7	643,5	516,2
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до державного бюджету	млн. грн.	294,8	1311,3	200,8	77,9	220,1	419,8	369,7	643,5	516,2
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до місцевих бюджетів	млн. грн.	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	%									
Доходи від власності та підприємницької діяльності	млн. грн.	30629,5	17662,0	32808,6	33744,2	28806,8	71563,0	53364,5	73894,6	89030,6
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до державного бюджету	млн. грн.	29700,6	17260,2	32200,5	33288,2	28469,3	71084,8	51589,9	71553,7	87170,4
	%	97,0	97,7	98,1	98,6	98,8	99,3	96,7	96,8	97,9
- до місцевих бюджетів	млн. грн.	929,0	401,8	608,2	455,9	337,5	478,1	1774,5	2340,9	1860,2
	%	3,0	2,3	1,9	1,4	1,2	0,7	3,3	3,2	2,1
Власні надходження бюджетних установ	млн. грн.	28709,0	31522,6	34194,8	37903,0	31672,0	41692,7	48949,7	52658,8	65884,8
	%	100	100	100	100	100	100	100	100	100
- до державного бюджету	млн. грн.	22078,6	23256,9	24701,2	29031,9	22084,0	26405,6	34082,8	35705,1	46699,2
	%	76,9	73,8	72,2	76,6	69,7	63,3	69,6	67,8	70,9
- до місцевих бюджетів	млн. грн.	6630,4	8265,7	9493,6	8871,0	9588,1	15287,0	14866,9	16953,6	19185,6
	%	23,1	26,2	27,8	23,4	30,3	36,7	30,4	32,2	29,1

Джерело: побудовано за даними [167]

До кінця аналізованого періоду 2018 р. найвищі темпи зростання порівняно з базисним періодом 2010 р. мали такі податки: акцизний податок – у 4,69 разів, податок та збір на доходи фізичних осіб - у 4,5 рази, податок на додану вартість – у 4,34 разів, збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів – у 3,94 разів, плата за землю – у 2,84 разів, податок на прибуток підприємств – у 2,63 разів. Тобто, у структурі прямого оподаткування зросла роль фізичних осіб як платників податків, темпи зростання оподаткування корпоративного прибутку були найнижчими із усіх проаналізованих податків.

Протягом аналізованого періоду відбулися суттєві зрушення у розподіленні податків між бюджетами різних рівнів. У 2010 р. 100% податку та збору на доходи фізичних осіб надходило до місцевих бюджетів, до 2014 р. вона поступово скоротилася до 83,2%, у 2015 р. відбулося її різке скорочення до 54,9%, до кінця 2018 р. вона поступово збільшилася до 60,1%.

Протягом 2010-2014 рр. частка податку на прибуток підприємств, яка надходила до місцевих бюджетів, була менше 1%, або незначно вище. У 2015 р. відбулося різке зростання питомої ваги до 11,0%, а до кінця аналізованого періоду вона стабілізувалася на рівні 8,8%.

За період 2010-2018 рр. 100% податку на додану вартість зараховувалося до Державного бюджету України. У бюджет зазначеного рівня спрямовувалася основна питома вага акцизного податку. Протягом 2010-2014 рр. вона незначно зросла – із 97,5% до 99,6%, у 2015 р. різко скоротилася до 89,1% і стабілізувалася на зазначеному рівні до кінця аналізованого періоду.

Основним напрямом перерахування зборів та плати за спеціальне використання природних ресурсів протягом 2010-2013 рр. були місцеві бюджети, незважаючи на скорочення їх частки із 77,0% до 52,0%, У період з 2014 р. по 2017 р. вона скоротилася з 43,3% до 4,8%, а у 2018 р. зросла до 9,6%. Тобто, протягом 2015-2018 рр. більше 90% збору спрямовувалося до Державного бюджету України.

100% плати за землю надходило протягом аналізованого періоду 2010-

2018 рр. до місцевих бюджетів, 100% ввізного і вивізного мита – до Державного бюджету України. Переважна частина доходів від власності та підприємницької діяльності (близько 97%) надходить до Державного бюджету України, лише незначна (3%) – до місцевих бюджетів. Частка власних надходжень бюджетних установ, яка спрямовувалася до місцевих бюджетів, протягом 2010-2015 рр. зросла з 23,1% до 36,7%, а до кінця аналізованого періоду скоротилася до 29,1%.

В Україні протягом 2014 р. впроваджувався ряд заходів антикризової податкової політики, більшість з яких спрямовувалася на забезпечення податкових надходжень до бюджету, такі зміни стосувалися і фізичних, і юридичних осіб. Підвищено прозорість податкової системи: створено публічну базу індивідуальних податкових консультацій; розширено застосування електронних сервісів для платників податків; відкрито доступ до інформації про сплату податків окремими суб'єктами господарювання; податковий контроль здійснюється залежно від ступеня ризику діяльності платників податків. Розроблено та затверджено Концепцію податкової реформи (яка, серед іншого, передбачатиме зменшення податкового навантаження, в тому числі на фонд оплати праці, скорочення кількості та обсягу податкової звітності, скасування неефективних податків та зборів, скасування податкових пільг).

Таким чином, внаслідок впровадження заходів антикризової податкової політики у 2014 р. посилювався податковий тиск на більшість вітчизняних суб'єктів господарювання та громадян – розширено об'єкти оподаткування ПДВ, збільшено ставки акцизного податку, впроваджено військовий збір, скасовано велику кількість податкових пільг за видами діяльності, скасовано пільгові умови оподаткування дивідендів та інших пасивних доходів. Єдина галузь що стимулювалася за допомогою застосування інструментів податкової політики у зазначений період – оборонна. Такі заходи фіскального спрямування призводять до ще більшого погіршення фінансового становища вітчизняних підприємств і громадян. Що стосується обсягу податкових надходжень, то впроваджені заходи сприяли їх зростанню

порівняно з минулим роком, це в першу чергу стосується ПДВ та акцизного податку, за якими найістотніше посилилося податкове навантаження. Податкові надходження з податку на прибуток у 2014 р. скоротилися порівняно з попереднім роком, що свідчить про істотне погіршення [170, с. 700].

Вся система податків після 01.01.2015 отримала багаторівневу структуру: загальнодержавні податки (податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито) та місцеві податки і збори (податок на майно; транспортний податок; єдиний податок; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір) [171, с. 99].

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [172] окреслено права податкових органів (право проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку; право проводити перевірку правильності та повноти визначення доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності [173]). Цим Законом описано підстави для проведення перевірок платників податків та отримання запитів від них. Зокрема, контролюючим органам в окремих випадках забороняється проводити документальні позапланові перевірки. При цьому введено мораторій на проведення перевірок та здійснення перевірок для підприємств з обсягом доходу до 20 млн грн за попередній календарний рік у 2015 та 2016 рр. виключно з дозволу Кабінету Міністрів України; за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки; згідно з рішенням суду або згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України. Відповідно до зазначеного вище Закону України запропоновано нові правила подання звітності, уточнено вимоги до письмового запиту про подання інформації, встановлено новий вид штрафних санкцій за неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з

недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми отриманої оплати від фізичних осіб за товари (роботи, послуги).

У табл. 2.3 наведено результати аналізу виконання плану податкових доходів Державного бюджету України у 2019 році. В структурі доходів найбільшу питому вагу мають внутрішні податки на товари та послуги – по плану 65,16%, фактично – 62,77%, у т.ч. податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів – по плану 38,16%, фактично - 36,23%. Фактична частка податків на доходи, податків на прибуток, податків на збільшення ринкової вартості (27,14%) перевищує планову (23,82%) і рівномірно розподілена між податком та збором на доходи фізичних осіб і податком на прибуток підприємств. Питома вага податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції складає приблизно 3,7%, частка інших податків та зборів є незначною – 0,48%.

Загалом план податкових надходжень, встановлений у розмірі 846728,4 млн. грн., був виконаний лише у сумі 799776,0 млн. грн. Недовиконання плану складає (-46952,3) млн. грн., або 5,55%. Воно спостерігається по усім податкам і зборам, за виключенням податків на доходи, податків на прибуток, податків на збільшення ринкової вартості (перевиконання становить 7,62%, у т.ч. за рахунок податку та збору на доходи фізичних осіб – на 3,58%, податку на прибуток підприємства – на 12,11%). Найбільше невиконання плану мало місце по рентній платі та платі за використання інших природних ресурсів (на 19,82%) і акцизному податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) – на (-18,65%). Зазначене свідчить про недостатню якість бюджетного планування і низьку платіжну дисципліну платників податків.

Значну роль у формуванні доходів Державного бюджету мають неподаткові надходження, представлені коштами, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України «Про Національний банк України» (близько 9%). В Україні критичних обсягів досягли неподаткові операції Національного банку України, пов'язані з перерахуванням прибутку до Державного бюджету України.

Таблиця 2.3

## Виконання плану податкових доходів Державного бюджету України у 2019 році

Код бюджетної класифікації	Найменування згідно з бюджетною класифікацією	План		Факт		Приріст	
		млн. грн.	структура, %	млн. грн.	структура, %	млн. грн.	темп, %
<b>10000000</b>	<b>Податкові надходження</b>	846728,4	100	799776,0	100	-46952,3	-5,55
<b>11000000</b>	<b>Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості</b>	201675,3	23,82	217040,4	27,14	15365,1	7,62
11010000	Податок та збір на доходи фізичних осіб	106155,3	12,54	109954,0	13,75	3798,8	3,58
11020000	Податок на прибуток підприємств	95520,0	11,28	107086,3	13,39	11566,3	12,11
<b>13000000</b>	<b>Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів</b>	58302,0	6,89	46746,9	5,84	-11555,2	-19,82
<b>14000000</b>	<b>Внутрішні податки на товари та послуги</b>	551751,1	65,16	502048,1	62,77	-49703,0	-9,01
14020000	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	85922,9	10,15	69897,1	8,74	-16025,8	-18,65
14060000	Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	94600,0	11,17	88929,8	11,12	-5670,2	-5,99
14070000	Податок на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів	323081,1	38,16	289760,4	36,23	-33320,7	-10,31
<b>15000000</b>	<b>Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції</b>	30939,4	3,65	30086,0	3,76	-853,4	-2,76
<b>19000000</b>	<b>Інші податки та збори</b>	4060,5	0,48	3855,0	0,48	-205,6	-5,06

Джерело: побудовано за даними [175]

Кодом бюджетної класифікації 21020000 передбачено доходи бюджету у вигляді коштів, що перераховуються НБУ відповідно до Закону України «Про Національний банк України» [174]. Отримання прибутку не є метою діяльності НБУ, а перевищення доходів над витратами підлягає перерахуванню до Державного бюджету України у повному обсязі. Утім протягом останніх років Закони України «Про Державний бюджет» встановлюють цільові орієнтири перерахування прибутку НБУ, що суперечить принципам його діяльності і призначенням коду бюджетної класифікації (рис. 2.1).

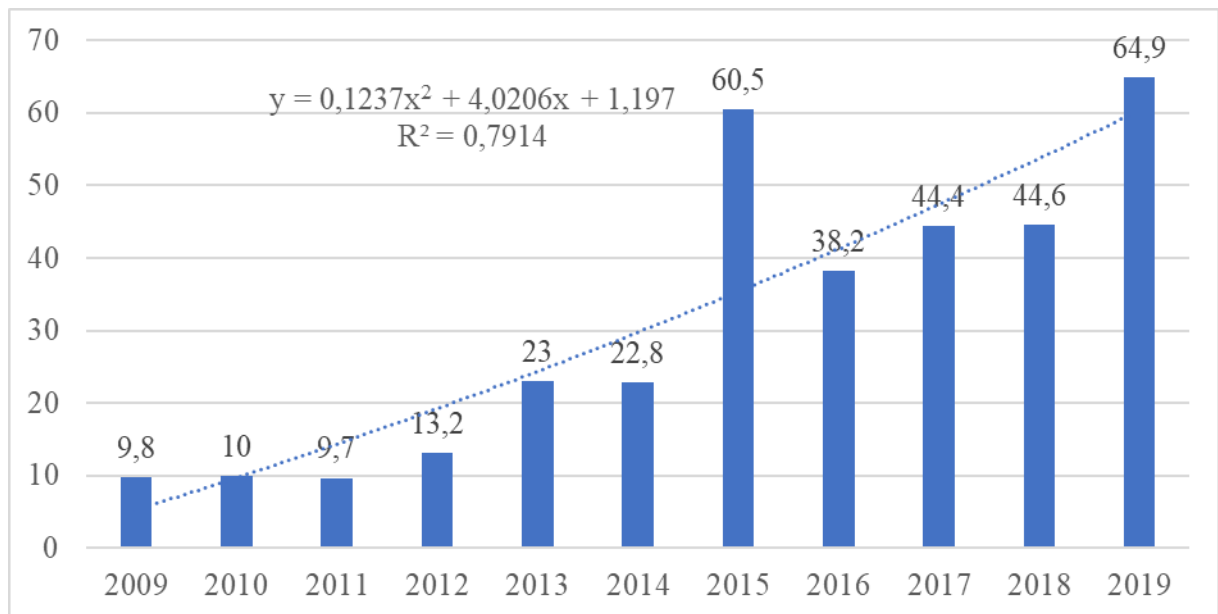


Рис. 2.1. Динаміка цільових орієнтирів перерахування прибутку НБУ, передбачених Законом України «Про Державний бюджет», млрд грн

*Джерело: власні розрахунки*

Протягом 2009-2015 рр. річні неподаткові надходження від НБУ до Державного бюджету зросли із 9,8 млрд грн до 60,5 млрд грн. Такі квазіфіскальні операції, які набувають ознаки системності, мають негативні наслідки для грошово-кредитного ринку, оскільки емісійні джерела фінансування бюджету, офіційно заборонені, негативно впливають на курс національної валюти та сприяють розкручуванню інфляційної спіралі.

Розвиток органів ДФС супроводжується розвитком податкових інформаційних технологій. ДФС має розвинену регіональну мережу підвідомчих структур із великою кількістю учасників податкового процесу. Виникає потреба у створенні єдиної інформаційної системи, що дасть змогу включатися в електронний документообіг з Нацбанком України, кредитними організаціями і всією системою податкових органів.

Використання технології е-врядування у галузі податків є одним із найважливіших важливих елементів ефективного державного управління оподаткуванням. Електронне оподаткування – це по суті модернізація всієї системи державного управління оподаткуванням, до якої належить налагодження сучасних комунікативних каналів між податковими органами і платниками податків. Очевидно, що розвиток електронного оподаткування позитивно впливатиме на імідж податкових органів шляхом підвищення прозорості при умові, що програми відомства, рішення та процес адміністрування податків будуть знаходитися під контролем громадськості. Розвиток електронного державного управління оподаткуванням в Україні необхідно проводити з урахуванням найкращих зарубіжних досліджень і практичного досвіду інформаційно-розвинених країн у цій важливій сфері. На сьогодні державний менеджмент із використанням ІКТ – електронне державне управління успішно розвиваються в країнах близького і далекого зарубіжжя [176, с. 73]. Виняткової уваги заслуговує розвиток цього напрямку у Республіці Казахстан, враховуючи 2 місце країни за індексом е-участі у 2012 р. згідно з рейтингом ООН. Очолюють рейтинг одночасно дві країни: Нідерланди і Південна Корея. Естонії часто приписують наявність найбільш прогресивної моделі електронного уряду в Європі [177, с. 164]. Досягти такого успіху вдалося завдяки державній підтримці та виділення на пряму розвитку ІКТ до першочергових завдань уряду й суспільства. Успіх Естонії, визнаний на міжнародному рівні, а також її швидкий перехід від радянської спадщини до сучасного інформаційного суспільства, робить досвід Естонії привабливим і цікавим, особливо для пострадянських країн, які розвиваються. Тому під час формування національних програм розвитку е-



уряду необхідно врахувати кращу практику передових країн-лідерів е-урядування, а саме представника країн Балтії - Естонії.

В Україні функціонує Академія е-урядування, яка є неприбутковою організацією і займається збиранням та передачею знань щодо е-урядування. У 2014 р. Академія електронного урядування уклала з Агентством міжнародного співробітництва у Швеції (SIDA) угоду про співпрацю, в рамках якої буде надана підтримка діяльності українського уряду щодо впровадження системи е-управління, включаючи розробку концептуальної документації, планування дій е-уряду. Підготовку відповідних законодавчих актів, стимулювання е-компетенцій, залучення громадськості до участі в розвитку е-держави та розвиток е-послуг для населення і підприємств.

Нова концепція податкового менеджменту змінює роль міністерства, забезпечує трансформацію контролюючої на обслуговуючу службу високої якості з введенням новітніх сервісних послуг і, як наслідок, зростання інтересу платників податків до електронної співпраці [178, с. 116]. Розвиток інформаційної економіки призводить до соціальних трансформацій, що обумовлюють закономірність змін у системі державного управління, зокрема і в оподаткуванні. Вважаємо, що застосування нових прогресивних методів управління та інноваційних механізмів дозволить удосконалити взаємодію органів влади з громадськістю та суб'єктами господарювання. Формування спектру електронних послуг є пріоритетним, відповідає вимогам часу і спрямовано на удосконалення податкової системи і покращання умов ведення бізнесу в країні, підвищення ефективності діяльності органів ДФС.

Оцінку ефективності державного податкового менеджменту на основі збалансованої системи показників пропонується проводити за такими критеріями [179, с. 32]: фінанси – довгострокове податкове прогнозування, розробка пропозицій до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік», забезпечення своєчасності сплати та повноти нарахування податків і зборів; клієнти – розгляд скарг (заяв) платників податків на рішення і незаконні дії посадових осіб і органів ДФС, складання та аналіз звітності про результати розгляду скарг, інформування

громадськості про результати роботи щодо протидії корупції; бізнес-процеси – організація контролю за якістю та своєчасністю надання адміністративних послуг та інших сервісів структурними підрозділами ДФС; підтримка в актуальному стані технологічних карток адміністративних послуг на офіційному веб-порталі ДФС; впровадження нових та вдосконалення наявних електронних сервісів обслуговування платників податків; персонал – організації та проведення професійного навчання без відриву від роботи із питань підвищення професійного рівня податківців, обговорення матеріалів перевірок, наказів ДФС, вивчення нових інструктивних і методичних матеріалів; підготовка та надання податкових консультацій на звернення платників податків; проведення роз'яснювальної роботи серед платників; організація та проведення семінарів, інтернет - конференцій, публічного інформування платників через офіційний веб-портал ДФС та засоби масової інформації.

Оцінку ефективності державного податкового менеджменту пропонується проводити за формою, наведеною у табл. 2.4. Оцінка проводиться за трьома рівнями, яким відповідає така кількість балів - низька (0 балів), середня (1 бал), висока (2 бала). За результатами оцінки визначається ефективність державного податкового менеджменту у розрізі критеріїв: фінанси, клієнти, бізнес-процеси і персонал, а також загальна оцінка (табл. 2.5). На ефективність критерію «фінанси» негативно впливає відсутність обґрунтованих довгострокових прогнозів і планів податкових надходжень до бюджету, критерію «клієнти» – велика кількість скарг на діяльність податківців з боку платників податків, корупція, конфліктність податкових відносин. На ефективність критерію «бізнес-процеси» позитивно впливає впровадження адміністративних послуг та їх інформаційних карток, електронних сервісів, критерію «персонал» - високий рівень заходів із формування податкової культури в суспільстві.

Податкове планування на державному рівні передбачає аналіз надходження податків, тенденцій та факторів зростання бази оподаткування і на цій основі визначення обсягу податкових надходжень до бюджетів.

Таблиця 2.4

## Збалансована система показників, адаптована до оцінки ефективності податкового менеджменту

Складові	Сутність	Показники	Оцінка	Рівень
1	2	3	4	5
Фінанси	Формування податкових надходжень до консолідованого бюджету країни	участь у підготовці та надання пропозицій до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на майбутній рік»		
		організація та координація роботи територіальних органів ДФС із забезпечення своєчасності сплати та повноти нарахування ПДВ		
		організація та координація роботи територіальних органів ДФС із забезпечення своєчасності та повноти сплати податку на прибуток, у т. ч. авансових внесків з податку на прибуток		
		забезпечення повноти нарахування та сплати екологічного податку, рентної плати, мита, податку на майно, єдиного податку та єдиного внеску		
<i>Разом</i>				
Клієнти	взаємовідносини працівників Державної фіскальної служби з платниками податків	розгляд скарг (заяв) платників податків на рішення територіальних органів ДФС, забезпечення неупередженого, справедливого застосування норм чинного законодавства		
		складання та аналіз звітності про результати розгляду скарг, узагальнення та аналіз звітів територіальних органів ДФС про результати розгляду первинних скарг		
		забезпечення своєчасного розгляду та участь у розгляді звернень (скарг) громадян та суб'єктів господарювання щодо незаконних дій посадових осіб ДФС та її територіальних органів		
		інформування громадськості про результати роботи ДФС та її територіальних органів щодо протидії корупції, а також про осіб, притягнутих до відповідальності за учинення корупційних правопорушень		
<i>Разом</i>				

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5
Бізнес-процеси	надання адміністративних послуг та електронних сервісів податковою службою	організація контролю за якістю та своєчасністю надання адміністративних послуг та інших сервісів структурними підрозділами ДФС та її територіальними органами		
		підтримка в актуальному стані технологічних карток адміністративних послуг		
		організація роботи щодо наповнення, підтримки в актуальному стані розділу «Адміністративні послуги» на офіційному веб-порталі ДФС, а також забезпечення взаємодії з Єдиним державним порталом адміністративних послуг та Реєстром адміністративних послуг		
		Впровадження нових та вдосконалення наявних електронних сервісів обслуговування платників податків		
<i>Разом</i>				
Персонал	навчання та зростання податківців та платників податків	створення умов для професійного зростання та розвитку працівників, їх безперервного навчання за рахунок розширення навчання за дистанційною та комбінованими формами		
		координація діяльності структурних підрозділів ДФС та її територіальних органів щодо організації та проведення професійного навчання без відриву від роботи (економічного навчання) із питань підвищення їх професійного рівня, обговорення матеріалів перевірок, наказів ДФС, вивчення нових інструктивних і методичних матеріалів		
		підготовка та надання податкових консультацій на звернення платників податків, погодження проєктів податкових консультацій, підготовлених структурними підрозділами ДФС, надання роз'яснень щодо застосування податкового, митного та іншого законодавства структурним підрозділам ДФС та її територіальним органам		

Закінчення табл. 2.4

1	2	3	4	5
		координація роботи підвідомчих підрозділів територіальних органів ДФС щодо проведення роз'яснювальної роботи серед платників.		
		організація роботи з підготовки та розповсюдження серед платників друкованої продукції щодо практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС		
		організація та проведення семінарів, інтернет - семінарів /конференцій, публічного інформування платників через офіційний веб-портал ДФС та ЗМІ, для платників щодо практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС		
Разом				

*Джерело: власна розробка*

**Шкала для визначення рівня ефективності податкового менеджменту**

Складові	Кількість критеріїв оцінки	Кількість балів, яка відповідає рівню ефективності		
		низький	середній	високий
Фінанси	4	0-2	3-5	6-8
Клієнти	4	0-2	3-5	6-8
Бізнес-процеси	4	0-2	3-5	6-8
Персонал	6	0-4	5-8	9-12
Разом	18	0-10	14-23	27-36

*Джерело: власна розробка*

Організація як функція управління податковою системою передбачає також розробку нових методів оподаткування, наприклад, зміну бази, ставки, податкових пільг, порядку подачі декларації [180, с. 277]. Основне завдання податкового прогнозування і планування полягає в забезпеченні якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни на основі виробленої і прийнятої у законодавчому порядку податкової концепції. Податкове прогнозування повинно вирішувати не тільки фіскальні завдання, але й створювати основи оптимізації тактики і стратегії податкового регулювання. Для точного податкового планування важливо здійснювати постійний аналіз виконання прогнозних розрахунків податкових надходжень. Це дозволяє виявляти причини прорахунків та попереджувати їх виникнення у майбутньому.

## **2.2. Механізм антикризового податкового менеджменту в умовах децентралізації фінансової політики**

Зростання рівня соціально-економічного розвитку регіонів, підвищення рівня життя населення є неможливим без створення цілісної концепції

регіональної економічної політики, яка б враховувала сучасні зміни у податковому механізмі, адекватні новим умовам політики державних видатків і міжбюджетних відносин. Без цього неможливо здійснити прогресивні зрушення в економічній і соціальній сферах, забезпечити зростання якості життя як у регіонах, так і у державі в цілому [181, с. 10].

Таким чином, пріоритетне значення у створенні ефективного механізму регіонального розвитку та забезпеченні фінансової стійкості територіально-адміністративних одиниць має удосконалення податкової політики з метою формування стабільної дохідної бази місцевих бюджетів, розмежування повноважень між центром і регіонами, обґрунтування рівня регіональних видатків. Формування ефективної податкової політики підприємства здатне суттєво сприяти удосконаленню методів господарювання, підвищенню рентабельності виробництва, зміцненню комерційного розрахунку як основи стійкого фінансового стану і стабільної роботи підприємства та виконання ним зобов'язань.

В Україні існують значні фіскальні вертикальні і горизонтальні розриви в Україні. Видаткова частина місцевих бюджетів значно перевищує дохідну. Протягом 2009–2015 рр. частка місцевих податків у консолідованому бюджеті скоротилася з 26,5 % до 18,5 %, а до кінця аналізованого періоду 2018 р. зросла – до 22,3% (табл. 2.6). Питома вага трансферів із Державного бюджету до місцевих бюджетів протягом 2009-2014 рр. зросла із 22,8% до 28,6%, а до 2018 р. скоротилася до 25,2%. Частка трансфертів у доходах місцевих бюджетів протягом 2009-2015 рр. зросла з 46,2% до 59,1%, а до кінця аналізованого періоду скоротилася до 53,2%. Проте рівень трансфертів залишається високим, оскільки формує більше половини доходів місцевих бюджетів.

Питома вага трансфертів із державного бюджету України у видатках місцевого бюджету протягом 1993-2015 років зросла з 11,01% до 62,12% (рис. 2.2). У 2016-2017 роках вона скоротилася відповідно до 55,75% і 54,95%.

Таблиця 2.6

## Динаміка доходів Зведеного бюджету України

Стаття	Од. виміру	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Доходи											
- Зведеного бюджету	млн. грн.	272967	314506	398554	445525	442789	456067	652031	782860	1016970	1184291
- місцевих бюджетів с трансфертами		134559	159397	181530	225274	221019	231702	294460	366143	502098	562422
Трансферти		62180	77766	94875	124460	115848	130601	173980	195395	272603	298940
Питома вага у доходах Зведеного бюджету											
- доходів місцевих бюджетів с трансфертами	частка од.	0,493	0,507	0,455	0,506	0,499	0,508	0,452	0,468	0,494	0,475
- трансфертів		0,228	0,247	0,238	0,279	0,262	0,286	0,267	0,250	0,268	0,252
- доходів без трансфертів		0,265	0,260	0,217	0,227	0,237	0,222	0,185	0,218	0,226	0,223
Питома вага трансфертів у доходах місцевих бюджетів	частка од.	0,462	0,488	0,523	0,552	0,524	0,564	0,591	0,534	0,543	0,532

Джерело: власні розрахунки



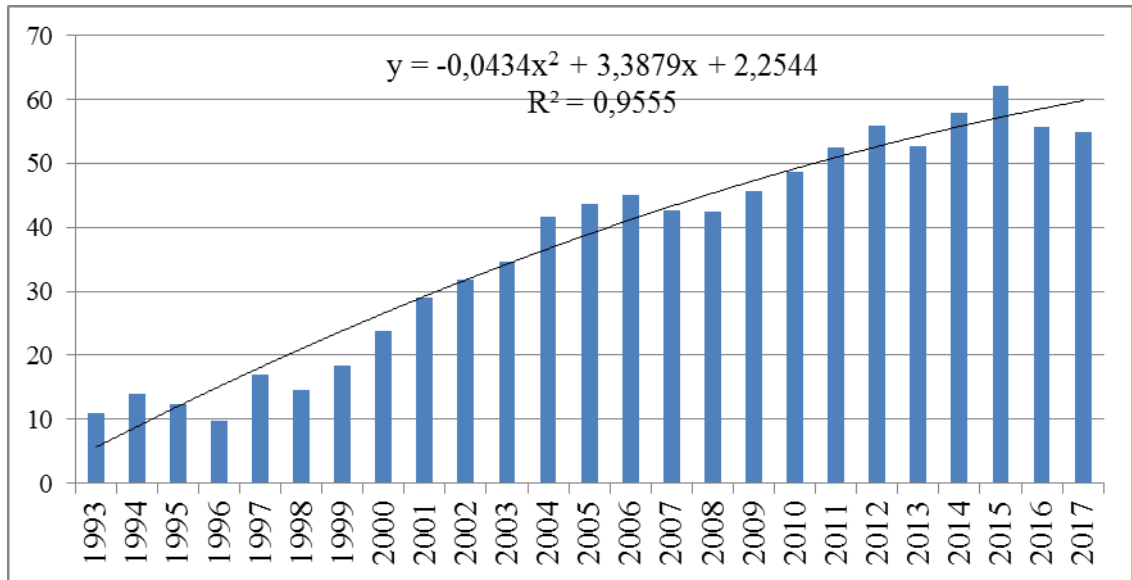


Рис. 2.2. Питома вага трансфертів із державного бюджету України у видатках місцевого бюджету протягом 1993-2017 років, %

*Джерело: власні розрахунки*

Тренд показника описується поліноміальною функцією другого порядку з квадратичним коефіцієнтом детермінації  $R^2=0,9555$  і свідчить про стабільну тенденцію до зростання, яка змінилася у результаті розпочатої реформи децентралізації. Проведена податкова реформа позитивно впливає на зміцнення ролі місцевих податків і зборів як основи формування місцевих бюджетів.

Дослідження регіонального податкового менеджменту дозволило визначити істотну різницю у податкоспроможності регіонів (табл. 2.7). Протягом 2012-2018 рр. обсяг доходів місцевих бюджетів України зріс у 5,58 разів (рис. 2.3а). Лідерами за темпами зростання, які перевищують 9,5 разів, є такі області: Закарпатська, Тернопільська, Волинська, Чернівецька, Івано-Франківська, Рівненська. Темпи зростання, менші за загальноукраїнські, мають такі регіони: Дніпропетровська область (5,08 разів), м. Київ (4,61 разів), Житомирська область (3,71 разів), Донецька (2,29 разів) і Луганська (2,0 разів) області. У двох останніх із названих областей триває операція об'єднаних сил як реакція на військову агресію Російської Федерації.

Таблиця 2.7

**Динаміка доходів бюджетів областей і міста Києва (без міжбюджетних трансфертів)**

Регіон	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Середнє	Темп росту 2018/2012, разів
Україна	100813,8	105171,1	101101,1	294564	366143,1	502098,3	562421,8	290330,5	5,58
Вінницька	2616,9	2825,0	3111,3	11272,2	14304,4	20615,1	22833,8	11082,7	8,73
Волинська	1400,9	1452,2	1590,3	7942,6	9523,2	13628,0	15000,7	7219,7	10,71
Дніпропетровська	9775,8	10137,4	11030,3	26377,9	32471,2	43419,2	49652,0	26123,4	5,08
Донецька	11587,0	12455,1	9651,9	16596,6	17990,7	25823,7	26505,7	17230,1	2,29
Житомирська	2055,4	2171,6	2358,5	8925,6	11219,5	15634,21	7630,2	7142,1	3,71
Закарпатська	1369,8	1461,0	1580,1	8435,2	10122,2	14011,3	16034,8	7573,5	11,71
Запорізька	4277,2	4452,1	4652,4	12701,7	16715,4	22271,3	24741,2	12830,2	5,78
Івано-Франківська	1927,0	1929,5	2028,8	9781,3	12314,6	16992,9	18829,7	9114,8	9,77
Київська	4311,6	4716,0	4833,6	13610,0	17448,0	26078,6	28235,1	14176,1	6,55
Кіровоградська	1769,6	1886,0	2042,2	7037,3	8810,7	12125,8	13700,5	6767,4	7,74
Луганська	4602,0	4456,7	3306,1	5426,0	6353,8	8033,4	9222,5	5914,4	2,00
Львівська	4287,2	4455,4	4840,2	18456,6	23347,6	32088,4	34840,3	17473,7	8,13
Миколаївська	2276,3	2289,0	2415,4	8081,7	9932,4	13348,2	14720,8	7580,5	6,47
Одеська	4959,8	5209,6	5607,5	16505,2	20780,0	29215,6	32280,1	16365,4	6,51
Полтавська	3994,6	3867,9	3911,4	11077,3	14699,6	20215,0	23217,0	11569,0	5,81
Рівненська	1740,4	1789,2	1876,4	8578,1	10439,5	14868,3	16620,9	7987,5	9,55
Сумська	2175,1	2223,3	2290,1	7863,8	10372,4	13956,6	15601,0	7783,2	7,17
Тернопільська	1265,0	1360,5	1403,4	7229,1	9347,2	12632,2	13992,1	6747,1	11,06
Харківська	6175,6	6439,1	6568,0	18449,1	22913,8	31162,1	36274,6	18283,2	5,87
Херсонська	1646,7	1700,6	1827,4	7019,7	8564,0	11672,0	13451,1	6554,5	8,17
Хмельницька	2023,6	2232,1	2334,9	9244,6	11528,0	16168,3	17792,8	8760,6	8,79
Черкаська	2468,0	2498,0	2582,2	8899,3	11497,9	16044,5	17561,2	8793,0	7,12
Чернівецька	1164,4	1284,9	1244,8	6100,5	7625,6	10228,3	11638,0	5612,4	9,99
Чернігівська	1765,5	1823,6	1992,0	7192,4	9134,3	13100,2	14914,5	7131,8	8,45
м. Київ	12389,9	12891,3	14821,3	31658,9	38687,2	48765,1	57130,9	30906,4	4,61

*Джерело: власні розрахунки*

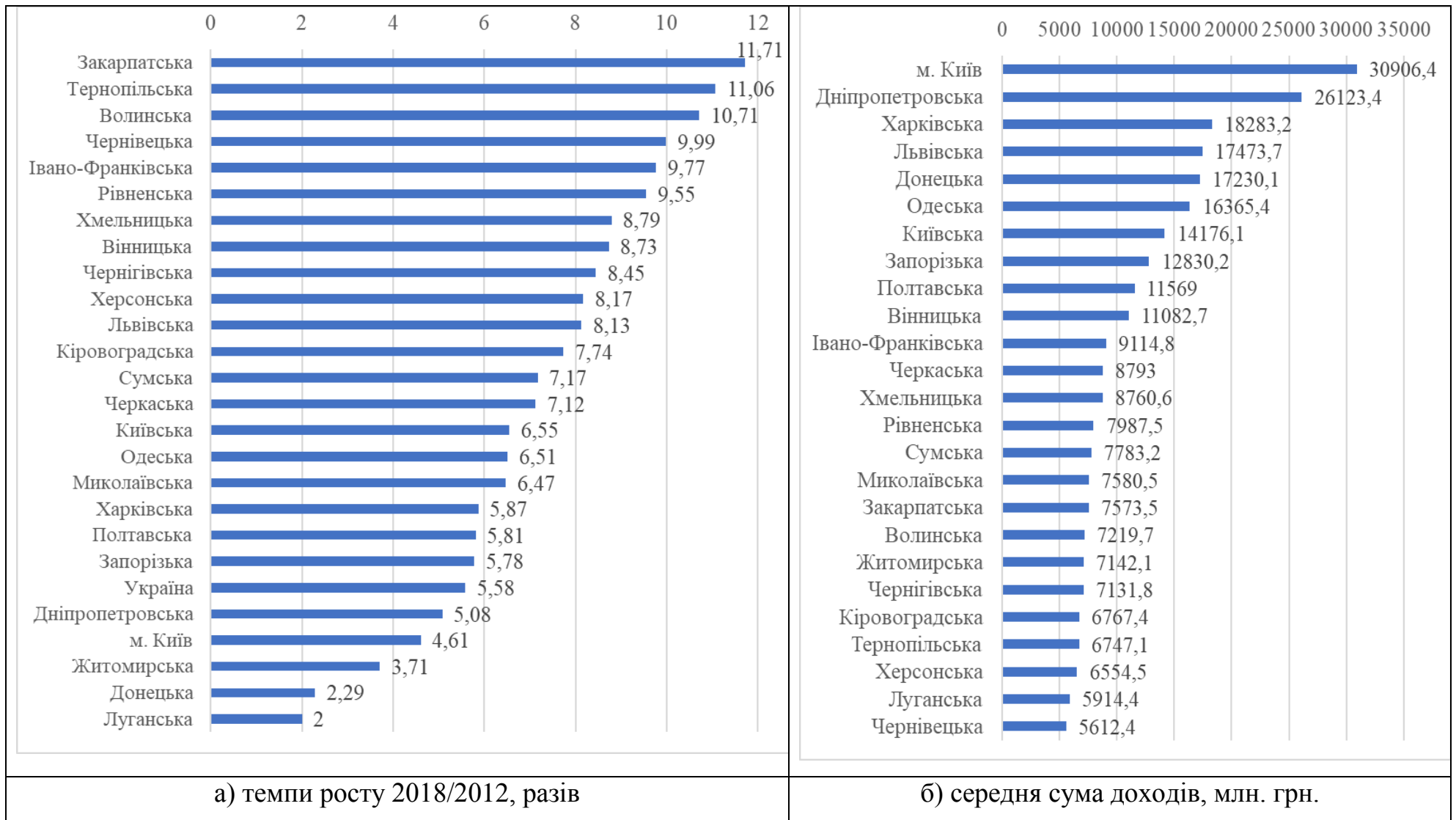


Рис. 2.3. Рейтинг областей за масштабом і темпами росту доходів місцевих бюджетів за регіонами

Джерело: власні розрахунки

У рейтингу регіонів за середньою сумою доходів місцевих бюджетів (рис. 2.3б), розрахованою за даними 2012-2018 рр., лідирують суб'єкти з відносно невеликими темпами зростання: м. Київ (30,9 млрд. грн.), Дніпропетровська обл. (26,1 млрд. грн.), Харківська обл. (18,3 млрд. грн.), Львівська і Донецька області з доходами відповідно 17,5 млрд. грн. і 17,2 млрд. грн.

Згідно Європейської хартії місцевого самоврядування Частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону [182]. Розглянемо структуру податкових надходжень місцевих бюджетів України (табл. 2.8). Їх середня питома вага у доходах бюджету склала 38,84%, протягом трьох останніх років вона перевищувала 40%. Мінімальне значення мало місце у 2015 р. (33,4%), максимальне значення (41,3%) мало місце у 2013 р. і 2018 р. Основним джерелом податкових надходжень є податок та збір на доходи фізичних осіб – у середньому 24,31%. Протягом 2012-2015 рр. частка надходжень скоротилася із 27,1% до 18,7%, а до кінця 2018 р. зросла до 24,6%. Максимальну частку податку на доходи фізичних осіб було мобілізовано у 2013 р. (29,2%).

Протягом 2012-2018 рр. частка місцевих податків і зборів зросла із 2,4% до 10,9%, максимальне значення спостерігалось у 2016 р. (11,5%), а середнє становить 7,33%. Середня питома вага плати за землю (земельного податку та орендної плати за землю) становить близько 5,5%. Істотно скоротилася питома вага зборів та плати за спеціальне використання природних ресурсів: у 2012 р. вона становила 6,8%, у 2018 р. – 0,9% при середньому значенні 3,24%. Різке скорочення відбулося у 2015 р. (до 0,7% проти 6,3% у 2014 р.). Стійке зростання демонструвала частка єдиного податку протягом 2012-2018 рр. – із 2,1% до 5,3% при середньому значенні 3,81%.

Таблиця 2.8

## Динаміка структури податкових надходжень до місцевих бюджетів України

Статті доходів	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Середнє
Всього доходів	100	100	100	100	100	100	100	100
Податкові надходження, у т.ч.	38,1	41,3	37,7	33,4	40,1	40,0	41,3	38,84
- податок та збір на доходи фізичних осіб	27,1	29,2	27,0	18,7	21,6	22,0	24,6	24,31
- податок на прибуток підприємств	0,2	0,3	0,1	1,5	1,6	1,3	1,7	0,96
- податки на власність	0,3	0,3	0,2	0	0	0	0	0,11
- збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	6,8	6,8	6,3	0,7	0,7	0,5	0,9	3,24
Плата за землю	5,6	5,8	5,2	-	-	-	-	5,53
Внутрішні податки на товари та послуги	0,6	0,6	0,1	2,6	3,2	2,6	2,5	1,74
Місцеві податки і збори, з них	2,4	3,3	3,5	9,2	11,5	10,5	10,9	7,33
- податок на майно	-	0,01	0,02	5,4	6,8	5,8	5,6	3,94
з них								
- земельний податок та орендна плата за землю	-	-	-	5,0	6,4	5,3	4,9	5,40
- єдиний податок	2,1	3,0	3,2	3,7	4,7	4,7	5,3	3,81
Інші податки та збори	0,8	0,8	0,6	0,7	1,5	3,1	1,0	1,21
з них								
- екологічний податок	0,7	0,7	0,5	0,5	0,9	0,6	0,4	0,61

*Джерело: власні розрахунки*

Оскільки суттєві зрушення у складі і структурі податкових надходжень до місцевих бюджетів України відбулися при переході від 2014 р. до 2015 р., докладніше розглянемо цей період. За січень – червень 2015 р. до загального фонду місцевих бюджетів (без урахування трансфертів) надійшло 44,6 млрд грн, що складає 60,7% від річного обсягу надходжень, затвердженого місцевими радами [183]. Приріст надходжень до загального фонду склав 37,7% або + 12,2 млрд грн. Темп росту фактичних надходжень ПДФО до січня-червня 2014 р. становить 116,2%, плати за землю – 125,9%. При цьому, у 15 та 16 регіонах відповідно темп росту вище середнього по Україні (рис. 2.4-2.5).

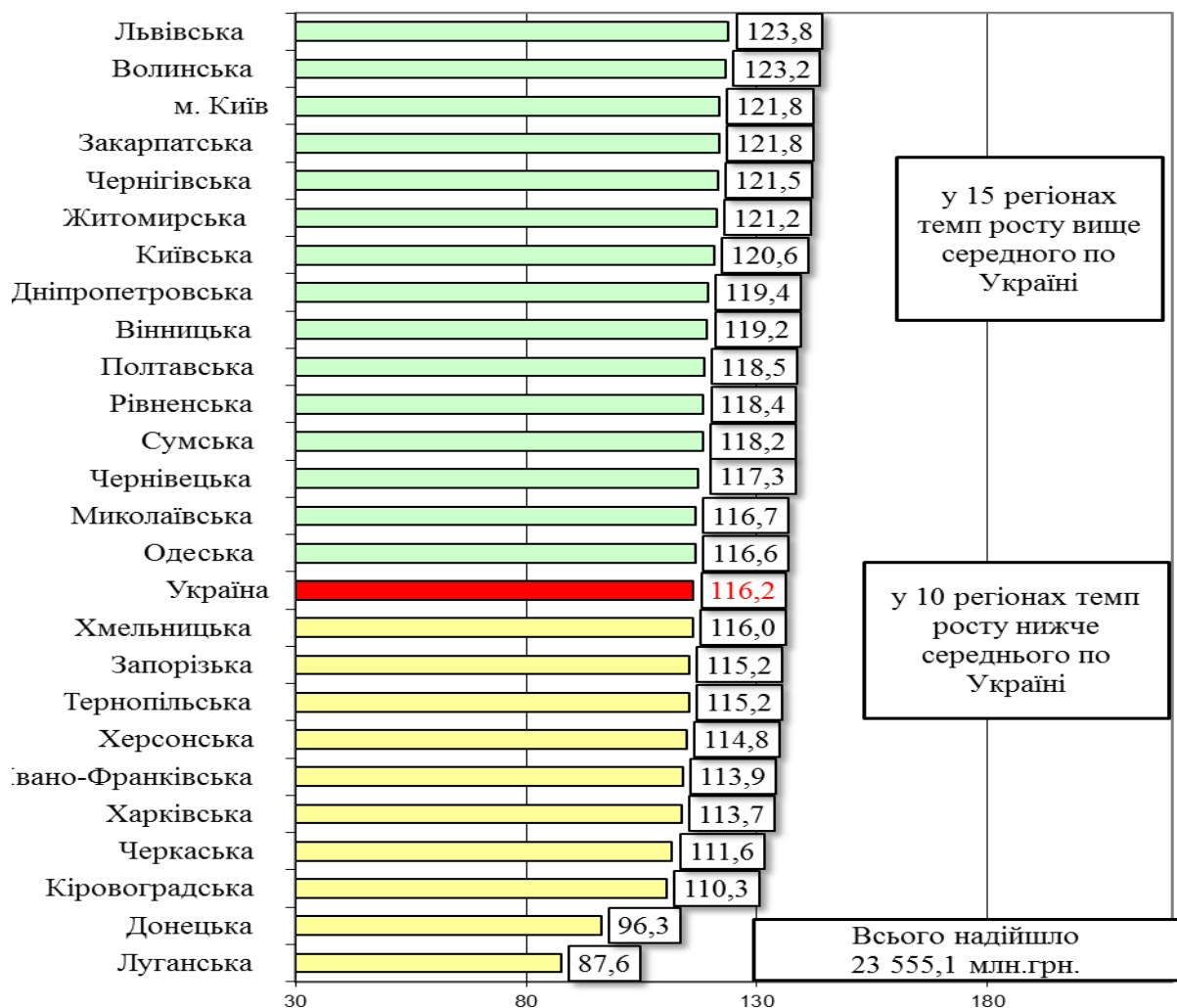


Рис. 2.4. Темпи росту фактичних надходжень ПДФО за січень-червень 2015 р. до січня - червня 2014 р. (%)

*Джерело: побудовано за даними [184]*

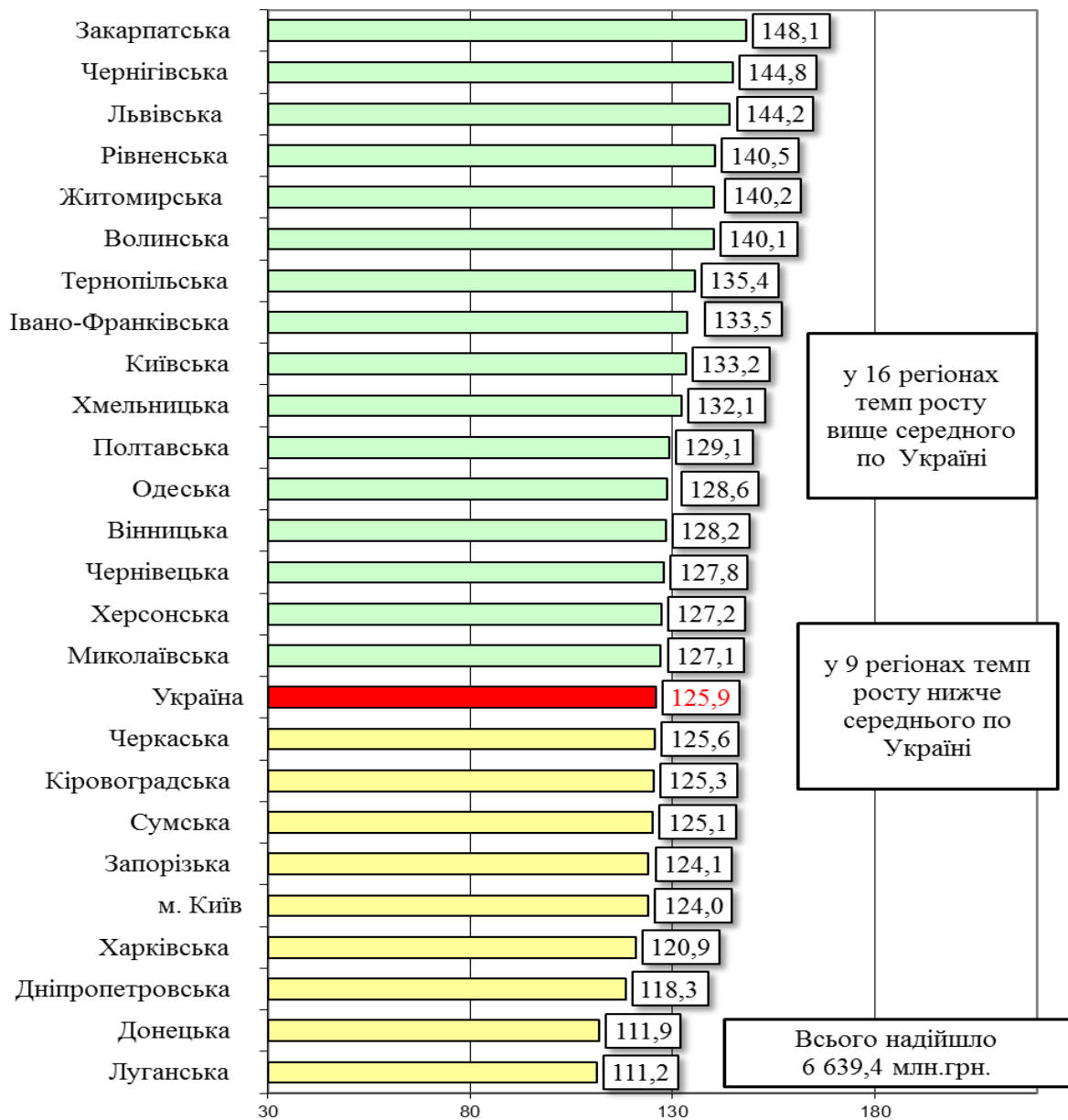


Рис. 2.5. Темпи росту фактичних надходжень плати за землю до місцевих бюджетів України за січень-червень 2015 р. до січня-червня 2014р. (%)

*Джерело: побудовано за даними [184]*

У 2013 р. податківці розпочали адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за рік було мобілізовано 289,0 тис. грн. Для фізичних осіб - власників об'єктів житлової нерухомості база оподаткування обчислюється органом державної податкової служби на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що

безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно. Що стосується платників податку - юридичних осіб, то база оподаткування об'єктів житлової нерухомості у цьому випадку обчислюється такими особами самостійно станом на 1 січня звітного року і до 1 лютого цього ж року подають органу державної податкової служби за місцезнаходженням об'єкта оподаткування декларацію.

Як переконає світовий досвід, розвинені країни мають високу частку податку на нерухомість у надходженнях зведених бюджетів (США – 10,5 %; Великобританія – 9,1 %; Канада – 8,1 %; Японія – 7,4 %) [185]. У країнах ЄС частка податку на нерухомість також досить висока: 1 - 5 %. Найнижчий податок на землю встановлений у Іспанії (0,3-0,4 %) та Італії (0,4-0,7 %), Франції (4,9 %), Ісландії (2,8 %), Данії, Нідерландах, Швеції, Ірландії (близько 2 %). Світова практика свідчить, що оподаткування нерухомості є прерогативою органів місцевого самоврядування. У цьому аспекті податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, має значний потенціал як джерело формування доходів бюджету [186, с. 23]. У сучасних умовах Україна має побудувати ефективний механізм адміністрування податку на нерухомість: сформований кадастр нерухомості, діюча система масової оцінки нерухомості, відпрацьований механізм періодичної переоцінки об'єктів оподаткування, високий рівень співробітництва фіскальних органів з платниками податків, прозорість управлінських рішень місцевих владних органів, достатній рівень платоспроможності та податкової дисципліни громадян та інші.

Надходження податку на нерухоме майно на 2015 рік затверджені місцевими радами в обсязі 226,2 млн грн. Фактичні надходження податку за січень-червень поточного року склали 274,7 млн грн (рис. 2.6).

Лідерами збору податку є м. Київ (69,5 млн грн), Одеська обл. (24,1 млн грн), Харківська обл. (23,8 млн грн), Київська (23,6 млн грн), Дніпропетровська область (16,3 млн грн).



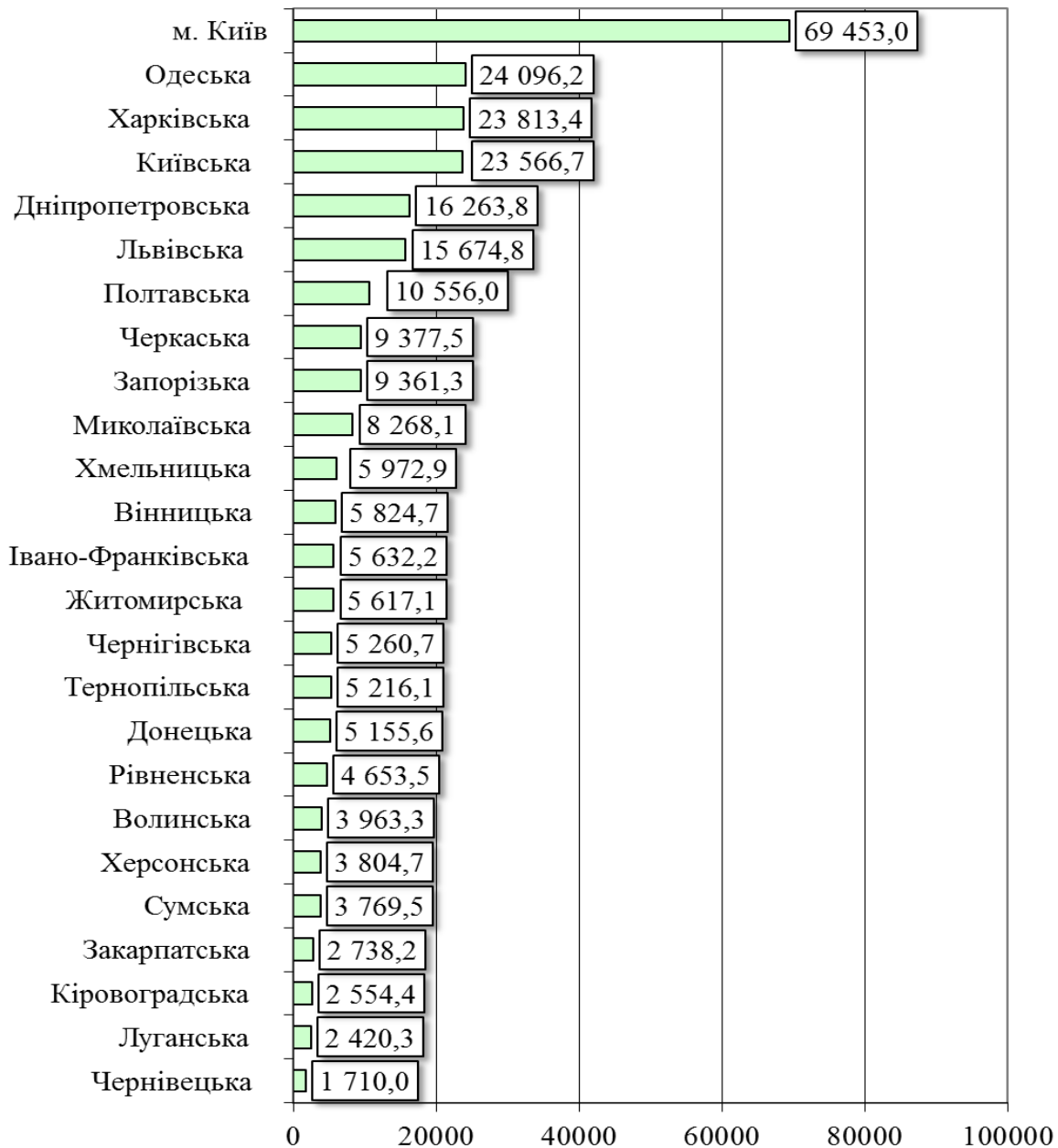


Рис. 2.6. Надходження податку на нерухоме майно за січень-червень 2015 року по регіонах України, тис. грн

*Джерело: побудовано за даними [184]*

За січень-грудень 2019 року до загального фонду місцевих бюджетів України (без урахування міжбюджетних трансфертів) надійшло 275016,4 млн грн., у т.ч. ПДФО - 165430,9 млн грн., або 60,14% загальних надходжень [184]. Порівняно з 2018 р. приріст надходжень до загального фонду склав 41085,8 млн грн., або 17,6%. Основний формуючий бюджет податок на

доходи фізичних осіб (ПДФО) забезпечив зростання надходжень на 19,8%. Вищі показники приросту продемонстрували 8 регіонів, найнижчі показники мають Кіровоградська, Луганська та Закарпатська області. Темпи приросту надходжень єдиного податку у 2019 р. (19,3%) відповідають темпи приросту ПДФО, а його сума становила 35192,0 млн грн. (12,8% податкових надходжень до місцевих бюджетів). Надходження плати за землю до місцевих бюджетів у 2019 р. становило 32835,0 млн грн (11,9% загальних податкових надходжень), приріст надходжень проти 2018 р. становив 20,2%, або 5515,9 млн грн. Фактичні надходження податку на нерухоме майно за 2019 р. склали 4882,5 млн грн. Він забезпечив меншу, порівняно з переліченими вище, частку податкових надходжень (1,7%), проте темпи його приросту були найвищими 34,3%.

Детальніше дослідження механізмів регіонального менеджменту проведено на матеріалах Дніпропетровської обл. У складі Головного управління ДФС у Дніпропетровській області (табл. 2.9) функціонують Дніпропетровська об'єднана державна податкова інспекція Головного управління ДФС у Дніпропетровській області (2 відділення), 7 районних податкових інспекцій у м. Дніпро, об'єднані державні податкові інспекції у Дніпропетровській області - Верхньодніпровська (4 відділення), Дніпродзержинська (4 відділення), Західно-Донбаська (2 відділення), Нікопольська (3 відділення), Новомосковська (1 відділення), Східно-Дніпровська (4 відділення), Криворізька центральна (1 відділення) і Криворізька південна (2 відділення), Криворізька північна (1 відділення).

Безпосередньо Начальнику ГУ ДФС підпорядковується відділ охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації; управління персоналу; управління правової роботи (крім питань щодо: адміністративного оскарження; правового супроводження податкових спорів у судах); організаційно – розпорядче управління; управління внутрішнього аудиту та контролю; управління боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом.

**СТРУКТУРА**  
**Головного управління ДФС у Дніпропетровській області**

№п/п	Назва структурного підрозділу
1	2
	<b>Керівництво</b>
	Начальник
	Перший заступник начальника
	Заступник начальника
<b>1</b>	<b>Відділ охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації</b>
<b>2</b>	<b>Управління інфраструктури</b>
	Загальний відділ
	Відділ матеріально-технічного забезпечення
	Відділ утримання нерухомого майна
	Сектор зв'язку
<b>3</b>	<b>Управління персоналу</b>
	Відділ проходження державної служби
	Відділ проходження служби у податковій міліції та інспекції з особового складу
<b>4</b>	<b>Відділ фінансово-економічної роботи та бухгалтерського обліку</b>
<b>5</b>	<b>Управління комунікацій</b>
	Відділ інформаційної політики
	Відділ комунікацій з громадськістю
<b>6</b>	<b>Оперативне управління</b>
	Сектор діловодства та захисту інформації
	Штаб
	Відділ оперативного реагування
	Відділ організації оперативно-розшукової діяльності
	Відділ організації викриття економічних злочинів
	Відділ протидії незаконному обігу підакцизних товарів
	Відділ оперативного супроводження адміністрування ПДВ
	Відділ викриття кримінальних правопорушень у митній сфері
	Оперативно-аналітичний відділ
	Міжрегіональний відділ оперативного документування
	Оперативно-технічний відділ
	Відділ активних заходів
<b>7</b>	<b>Слідче управління фінансових розслідувань</b>
	Контрольно-методичний відділ
	Відділ кримінальних розслідувань
	Сектор діловодства
<b>8</b>	<b>Управління правової роботи</b>
	Відділ правового супроводження планових перевірок

1	2
	Відділ правового супроводження позапланових перевірок
	Відділ правового супроводження перевірок з питань адміністрування ПДВ
	Відділ правового супроводження фактичних перевірок
	Відділ організації взаємодії підрозділів та представництва інтересів ДФС та його територіальних органів
	Відділ правового забезпечення діяльності
	Відділ адміністративного оскарження
	Сектор моніторингу та інформаційно - аналітичного забезпечення
<b>9</b>	<b>Управління реєстрації платників та електронних сервісів</b>
	Відділ реєстрації та обліку платників і звітності
	Сектор ведення державного реєстру фізичних осіб
	Відділ організації роботи ЦОП, розгляду звернень та забезпечення доступу до публічної інформації
<b>10</b>	<b>Організаційно-розпорядче управління</b>
	Відділ організації та планування роботи
	Відділ контролю виконання документів
	Сектор організаційного супроводження
<b>11</b>	<b>Управління внутрішнього аудиту та контролю</b>
	Відділ внутрішнього контролю
	Відділ внутрішнього аудиту
<b>12</b>	<b>Управління оподаткування юридичних осіб</b>
	Відділ контролю за декларуванням ПДВ
	Відділ контролю за правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ
	Відділ податку на прибуток
	Відділ місцевих, ресурсних, рентних та неподаткових платежів
<b>13</b>	<b>Управління боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом</b>
	Відділ перевірок сумнівних операцій
	Відділ фінансових розслідувань
	Відділ організації роботи боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом
	Відділ аналітичної роботи та ведення баз даних
<b>14</b>	<b>Управління доходів і зборів з фізичних осіб</b>
	Відділ адміністрування доходів і зборів з фізичних осіб
	Відділ контрольно-перевірочної роботи доходів і зборів з фізичних осіб
	Сектор спеціальних перевірок
	Відділ адміністрування доходів і зборів самозайнятих осіб
	Відділ адміністрування єдиного внеску
	Сектор адміністрування майнових податків та зборів

1	2
<b>15</b>	<b>Управління ІТ</b>
	Відділ супроводження податкових автоматизованих інформаційних систем та адміністрування баз даних
	Відділ експлуатації інформаційно - телекомунікаційних мереж та технічної підтримки
	Відділ інформаційно-аналітичних систем
	Сектор адміністраторів безпеки та адміністрування служби каталогів
<b>16</b>	<b>Координаційно-моніторингове управління</b>
	Відділ координації бюджетного процесу та аналізу надходження платежів
	Відділ обліку платежів та зведеної звітності
	Відділ економічного менеджменту ризиків
	Відділ експрес-діагностики
<b>17</b>	<b>Управління контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів</b>
	Сектор контролю за виробництвом спирту, спиртовмісної продукції, алкогольних напоїв і тютюнових виробів
	Відділ ліцензування та контролю за обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів
	Відділ акцизного податку
<b>18</b>	<b>Управління податкового та митного аудиту</b>
	Відділ перевірок у сфері матеріального виробництва
	Відділ перевірок у сфері торгівлі
	Відділ перевірок у сфері послуг
	Відділ перевірок інших галузей економіки
	Відділ перевірок фінансових установ
	Відділ контролю за трансфертним ціноутворенням
	Відділ перевірок з окремих питань
	Відділ контролю ризикових платників
	Відділ моніторингу ризикових операцій
	Відділ фактичних перевірок
	Відділ координації та звітності аудиту
	Відділ інформаційно-аналітичного забезпечення
	Відділ перевірок якості аудиту
	Відділ митного аудиту
<b>19</b>	<b>Управління погашення заборгованостей</b>
	Відділ організації погашення заборгованостей
	Відділ моніторингу та інформаційно-аналітичного забезпечення

*Джерело: побудовано за матеріалами сайту <http://dp.sfs.gov.ua/>*

Перший заступник начальника ГУ ДФС керує оперативним управлінням, слідчим управлінням фінансових розслідувань, здійснює координацію роботи оперативного управління СДПІ з обслуговування великих платників у м. Дніпро Міжрегіонального ГУ ДФС. Заступнику начальника ГУ ДФС підпорядковані управління оподаткування юридичних осіб; управління контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів; управління реєстрації платників та електронних сервісів; управління ІТ; координаційно – моніторингове управління, у складі якого є відділ економічного менеджменту ризиків. Ще один заступник очолює управління податкового та митного аудиту, у складі якого є відділ контролю ризикових платників і відділ моніторингу ризикових операцій. Заступнику начальника ГУ ДФС підпорядковані управління доходів і зборів з фізичних осіб; управління погашення заборгованостей; управління комунікацій; управління інфраструктури; відділ фінансово – економічної роботи та бухгалтерського обліку; управління правової роботи (у частині питань: адміністративного оскарження; правового супроводження податкових спорів у судах).

Протягом 2012-2018 рр. (табл. 2.10) податкові надходження до місцевого бюджету Дніпропетровської обл. зросли у 2,81 разів, переважно за рахунок місцевих податків та зборів (у 18,51 разів) і податку на прибуток підприємств (у 17,19 разів). Суттєвими є темпи зростання єдиного податку (у 7,56 разів). За середньорічними даними 2012–2018 рр. основу податкових надходжень до бюджету Дніпропетровської області складав податок та збір на доходи фізичних осіб (56,88%), місцеві податки і збори (21,53%), земельний податок та орендна плата за землю (18,08%) – до 2015 р. плата за землю. Протягом 2012-2015 рр. обсяг податків на власність скоротився із 26,0 млн. грн. до 0,16 млн. грн. У 2016 р. адміністрування податку призупинилося. У 2015 р. розпочалося наповнення доходної частини місцевого бюджету Дніпропетровської області за рахунок внутрішніх податків на товари та послуги, до кінця 2018 р. вони зросли з 635,6 млн. грн. до 1098,0 млн. грн., або у 1,73 разів.

Таблиця 2.10

## Динаміка та структура податкових надходжень до місцевого бюджету Дніпропетровської області

Доходи	млн. грн							Середнє		Темп росту, разів
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	млн. грн	струк- тура, %	
Податкові надходження, у т.ч.	8868,4	9268,8	10123,0	11841,4	16144,6	21314,2	24922,8	14640,5	100	2,81
- податок та збір на доходи фізичних осіб	5890,6	6124,8	6448,1	5994,7	8301,0	11297,1	14233,4	8327,1	56,88	2,42
- податок на прибуток підприємств	101,8	92,5	49,2	938,0	654,8	1247,7	1750,4	690,6	4,72	17,19
- податки на власність	26,0	22,8	10,9	0,16	-	-	-	8,6	0,06	0,00
- збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	2188,3	2284,0	2742,7	685,7	671,5	685,3	775,2	1433,2	9,79	0,35
Внутрішні податки на товари та послуги	-	-	-	635,6	933,0	1063,7	1098,0	532,9	3,64	
Місцеві податки і збори, з них	346,8	475,8	612,4	3220,1	4908,8	6077,1	6419,6	3151,5	21,53	18,51
- податок на майно, з нього	0,7	1,4	3,3	2352,7	3506,0	4222,7	4075,9	2022,5	13,81	
- земельний податок та орендна плата за землю	1518,9	1764,2	1913,5	2257,9	3375,6	3974,1	3721,2	2646,5	18,08	2,45
- єдиний податок	308,4	434,4	567,1	863,8	1394,6	1840,8	2330,4	1105,6	7,55	7,56
Інші податки та збори з них	214,2	268,9	260,0	367,1	675,3	943,4	646,2	482,2	3,29	3,02
- екологічний податок	209,8	259,6	250,8	366,7	671,2	609,5	400,7	395,5	2,70	1,91

*Джерело: власні розрахунки*

Основними завданнями державної інвестиційної політики щодо покращення інвестиційного клімату в Дніпропетровському регіоні можна вважати такі [187, с. 60]: здійснення заходів, спрямованих на прискорення структурної перебудови економіки; реформування податкової системи з метою зменшення податкового навантаження, надання пільг суб'єктам, які здійснюють інвестиційну і в першу чергу інноваційну діяльність; залучення інвестицій у наукову, науково-технічну та інноваційну діяльність, чому сприятиме високий рівень кваліфікації трудових ресурсів в регіоні; гармонізація національного законодавства із європейськими стандартами; проведення презентації найперспективніших інвестиційних проектів в Україні та за кордоном.

Крім вирішення питання вдосконалення відносин в інвестиційній сфері на макрорівні, провідна роль у створенні механізму залучення, сприйняття та ефективного використання інвестицій належить місцевій владі. Загальним критерієм при цьому є скорочення сукупних витрат фінансових, матеріально-технічних та енергетичних ресурсів і збереження довкілля в регіоні при досягненні прийнятних показників щодо якості й термінів реалізації інвестиційних проектів. В основу реформування механізмів регіонального податкового менеджменту доцільно покласти інструментарій стратегічного податкового планування із виділенням таких етапів [188, с. 51]:

1 етап - визначення цілей податкового планування, виходячи зі стратегічних пріоритетів та інтересів підприємств, галузей, що входять до регіонального господарського комплексу, а також оцінки їх податкового навантаження;

2 етап - розробка альтернативних варіантів розвитку регіонального господарського комплексу та оцінка їх впливу на податкоспроможність платників податків регіону;

3 етап - довгострокове прогнозування податкових надходжень, виходячи з найбільш імовірного сценарію розвитку регіонального господарського комплексу;



4 етап – розробка довгострокових планів податкових надходжень до місцевого бюджету.

Впровадження стратегічних механізмів податкового менеджменту сприятиме забезпеченню сталого розвитку територій.

### **2.3. Механізм податкового менеджменту в системі стійкого фінансового розвитку підприємств**

Корпоративний податковий менеджмент представляє собою систему, у рамках якої розробляються управлінські рішення, спрямовані на формування податкового потенціалу підприємства, підвищення його ефективності, максимізацію чистого прибутку при заданих параметрах інституціонального податкового середовища і ринкової кон'юнктури [189, с. 102]. Корпоративний податковий менеджмент включає такі складові, як [190, с. 25; 191, с. 179]: цільова підсистема – формування стратегічних та тактичних цілей та задач податкової політики підприємства високої якості; забезпечуюча підсистема – методичне, інформаційне, правове та інше забезпечення процесу податкового менеджменту; функціональна підсистема – процес реалізації функцій податкового менеджменту з прогнозування, планування, регулювання і контролю; управляюча підсистема – визначає суб'єктів податкового менеджменту, їх обов'язки та комунікативні зв'язки.

Організаційно-економічний механізм управління потоками податкових платежів на підприємстві, за визначенням Юдіної С. В., Лазько Т. Ф., є системою заходів організаційного й управлінського характеру, спрямованих на аналіз й виявлення внутрішніх і зовнішніх чинників, що обумовлюють величину потоків податкових платежів й вироблення та реалізацію рішень щодо їх оптимізації [192, с. 140]. Під корпоративним податковим менеджментом розуміють систему управління податковою діяльністю, що

передбачає використання відповідних інструментів для визначення податкового навантаження та податкових ризиків з метою їх оптимізації в межах фінансової стратегії та чинного податкового законодавства [193, с. 8; 194, с. 283]. Метою податкового менеджменту підприємства є розробка економіко-організаційного механізму адаптації у нестабільному податковому середовищі, пошук законних альтернатив оподаткування та вибір найбільш ефективних варіантів нарахування і сплати податків і зборів для мінімізації податкового навантаження і податкових ризиків.

Результатом ефективної дії механізмів корпоративного податкового менеджменту є: організація правильного й достовірного розрахунку податків; забезпечення оптимального співвідношення податкового тиску та доданої вартості відповідно до цілей і завдань підприємства; зниження податкових ризиків. До числа зовнішніх податкових ризиків можна віднести [195, с. 543]: ризики, пов'язані зі змінами податкового законодавства та збільшенням податкового навантаження (збільшення ставок податків або введення нових податків), відміною податкових пільг; ризики посилення податкового контролю у вигляді частих перевірок податковими органами, виявлення податкових недоїмок, нарахування штрафів та пені; репутаційні ризики, пов'язані з набуттям статусу недобросовісного платника податків, кримінального переслідування за умисне ухилення від сплати податків у значних розмірах у вигляді позбавлення волі посадових осіб платника податків, штрафів та позбавлення права займатися певними видами діяльності. Внутрішніми податковими ризиками підприємства є: виникнення випадкових помилок в процесі здійснення податкового планування та обліку; умисних порушень чинного законодавства та нормативних актів з метою скорочення податкових платежів. Залежно від рівня, вищенаведені ризики поділяються на мінімальні, прийнятні та високі. Ризиком можна управляти, тобто використовувати різні заходи, що дозволяють до певної міри прогнозувати настання ризикової події і приймати заходи щодо зниження ступеня ризику.

Існуюче податкове законодавство України передбачає різноманітні податкові режими для різних ситуацій, дозволяє різноманітні методи обчислення податкової бази, пропонує платникам податків різноманітні пільги та преференції і тим самим викликає потребу у формуванні податкової політики на підприємстві, як комплексу дій і заходів, спрямованих на вибір найоптимальніших варіантів здійснення господарської діяльності, виходячи з чинної податкової системи та можливостей використання елементів податкового менеджменту підприємства з метою досягнення необхідного фінансового результату [196, с. 9]. Податкова політика підприємства має багато форматів, однак найбільш поширеною є податкова політика «бездоганної ділової репутації» та податкова політика оптимізації [197, с. 14]. Податкова політика закріплює в одному документі всі методики, які застосовує підприємство – платник податків і доводить до контролюючих органів відомості, необхідні для здійснення податкового контролю за правильністю нарахування та сплати податків. Затвердження податкової облікової політики не тільки необхідно для самого платника податків, а й корисно, з огляду на те, що вона дозволяє в певних розмірах коригувати величину податкових платежів підприємства. Навпаки, її відсутність може спричинити за собою санкції, а також упущені вигоди.

Ефективна податкова політика повинна орієнтуватись на пошук оптимальних методів вилучення податків та рівня податкового навантаження для стимулювання економічного зростання [198, с. 310]. Так, формування податкової політики підприємства – складний і тривалий процес, який вимагає комплексного дослідження поточної ситуації з усебічним аналізом альтернатив для вибору найбільш оптимальної системи оподаткування. Різноманітність форм господарювання і можливість використання податкових пільг та спеціальних податкових режимів значно розширюють спектр можливостей зниження податкового навантаження при формуванні податкової політики підприємства. Процес розробки податкової політики

відбувається в кілька етапів, кожний з яких має свою мету, завдання та форми реалізації (рис. 2.7).

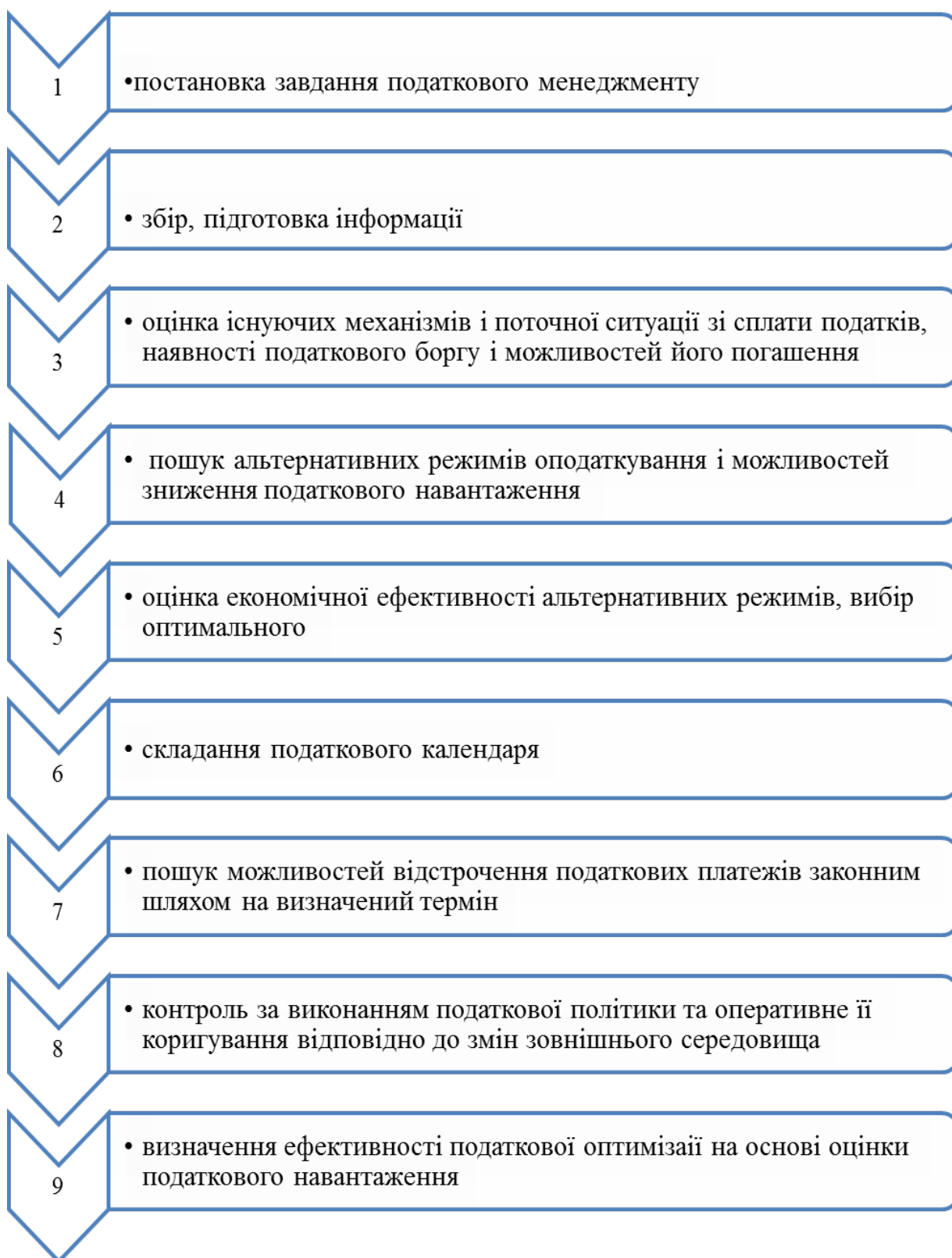


Рис. 2.7. Основні етапи розробки і реалізації податкової політики підприємства

*Джерело: власна розробка*

Для постановки завдання податкового менеджменту визначають пріоритетні завдання податкової політики, враховуючи поточні потреби підприємства, галузь діяльності та стратегію підприємства у цілому. Далі проводиться аналітична робота щодо поставленого завдання податкового менеджменту. Збирається інформація щодо контрагентів (їх форма власності, обрана система оподаткування тощо), податкового законодавства (можливі пільги, застосування диверсифікованих ставок, застосування податкових канікул тощо), фінансового обліку, діяльності підприємств галузі (система оподаткування, форма власності тощо).

На даному етапі детально проводиться аналіз податкового законодавства, зовнішні фактори, які впливають на податкову діяльність підприємства. Далі проводиться розрахунок фінансово-економічних показників діяльності підприємства та податкового навантаження. Обов'язковою умовою розробки податкової політики є альтернативність – проводиться порівняння результатів аналізу по декільком варіантам, враховуючи усі можливі податкові ризики. На основі проведеного аналізу приймається рішення щодо оптимального варіанту, коли податкове навантаження та показники ефективності діяльності підприємства найбільше відповідають стратегії розвитку підприємства. Після затвердженого варіанту податкової діяльності фахівці розраховують кінцеві показники ефективності діяльності підприємства, оцінюють можливі податкові ризики. Показник податкового навантаження на даному етапі приймається як максимально можливий [199, с. 79]. Наступним етапом системи податкового менеджменту є реалізація оптимального варіанту податкової діяльності підприємства. На етапі реалізації можливі незначні зміни у податковій діяльності внаслідок зовнішніх факторів, які впливають на діяльність підприємства. Завершальним етапом є оцінка ефективності оптимального варіанту податкової діяльності підприємства.

Отже, податкова політика є складовою частиною загальноекономічної стратегії підприємства, яка передбачає розробку управлінських рішень,

спрямованих на формування фінансового потенціалу і підвищення його ефективності. Вона має бути узгодженою зі стратегією розвитку підприємства за всіма напрямками: з виробництвом, маркетингом, з планом капіталовкладень тощо.

Основними напрямками податкового менеджменту підприємства є [200, с. 8]:

1. Аналіз зовнішнього податкового середовища, змін чинного податкового законодавства, міжнародних конвенцій із питань оподаткування.

2. Прогнозування - основу розробки податкової стратегії підприємства складають: загальна стратегія економічного розвитку підприємства, прогноз зовнішніх податкових та ринкових умов, пріоритетні задачі по окремих аспектах податкового менеджменту.

3. Податкове планування - розробка системи планів підприємства передбачає оптимізацію виробничих альтернатив з урахуванням податкового навантаження і його перерозподілу в ринковому середовищі. При цьому планування податкових платежів не тотожне податковому плануванню, оскільки останнє поняття є більш широким і передбачає податкову оптимізацію [201, с. 9]. Однією з форм податкової оптимізації є реалізація офшорного механізму податкової оптимізації, який базується на лояльності суб'єктів господарювання до офшорних механізмів і ступеня відповідності їхнім вимогам, що дозволяє підвищити ефективність податкової політики суб'єктів господарювання [202; 203].

4. Податковий моніторинг господарських операцій - постійний оперативний аналіз джерел витрат, податкова експертиза проектів, договорів, а також розробка податкових схем проведення розрахунків із метою впливу на податкові бази і легальної мінімізації податкових зобов'язань підприємства.

5. Податковий облік та звітність - вибір форм і методів податкового обліку, його взаємозв'язків з бухгалтерським обліком із метою формування

повної та достовірної податкової звітності, якісного інформаційного забезпечення податкового менеджменту.

6. Контроль виконання рішень - координація взаємодії функціональних структур корпоративного податкового менеджменту, моніторинг виконавчої дисципліни.

7. Оцінка результатів податкового менеджменту, насамперед показниками чистого прибутку підприємства і відносного рівня податкового навантаження [204, с. 303].

Внутрішні комунікації податкового менеджменту реалізуються з функціональними підрозділами операційного і маркетингового менеджменту, менеджменту персоналу, бухгалтерією, юридичним відділом, фінансовим відділом. При реалізації окремих функцій (розрахунки з бюджетом, нерезидентами тощо) виникає необхідність установа зовнішніх зв'язків. Податкове планування є легальним шляхом оптимізації податкових платежів до бюджету [205, с. 49]. Ефективність системи податкового планування значною мірою залежить від методів, які використовуються в процесі оптимізації оподаткування. Без наявності відповідних принципових положень, сукупності методів розробки та застосування податкове планування не зможе реалізувати свого призначення. Для досягнення максимального прибутку підприємствам необхідно застосовувати не окремі методи податкового планування, а гармонійне їх поєднання, що дасть змогу максимально повно використати усі законні способи оптимізації оподаткування.

Суть податкового планування полягає у формуванні підприємством такої податкової політики, яка забезпечила б найоптимальніший варіант розміщення своїх активів для отримання найбільшого прибутку шляхом оптимізації оподаткування. Це означає, що податкове планування, з одного боку, є процесом формування облікової політики, який передбачає визначення сум податкових зобов'язань на плановий період. З іншого боку, отримання найвищого прибутку шляхом досягнення найнижчого рівня

податкових зобов'язань. Тобто податкове планування є легальним шляхом зменшення податкових зобов'язань, яке ґрунтується на використанні недосконалості чинного податкового законодавства України та методів ведення бухгалтерського обліку.

Облікова політика підприємства для цілей оподаткування повинна вирішувати такі основні завдання [206, с. 1005]: організаційно-технічні: організація ведення податкового обліку, розробка системи податкових реєстрів, розробка системи документообігу для формування їх показників; вибір найбільш прийнятних для підприємства способів обліку, відносно яких існують альтернативи, передбачені податковим законодавством; висвітлення окремих питань щодо справляння податкових платежів, за якими існують протиріччя в нормативних актах або які взагалі не регламентовані законодавством.

Для правильного складання облікової політики для цілей оподаткування платник податків повинен дотримуватись наступних правил:

1) підприємством здійснюється вибір одного з декількох способів, які регулюють порядок визначення податкової бази і обчислення податкових платежів з числа тих, які передбачені чинним податковим законодавством;

2) обрані способи обліку встановлюються для підприємства в цілому, у тому числі вони єдині для всіх його структурних підрозділів, незалежно від їх місця розташування;

3) дані способи обліку встановлюються на тривалий час – як правило, на звітний рік;

4) обрані варіанти податкового обліку повинні бути закріплені відповідним організаційно-розпорядчим документом.

Система корпоративного податкового менеджменту може бути запроваджена виходячи з фінансових можливостей підприємства, чисельності персоналу, структури суб'єкта господарювання [207, с. 293]. Для її організації необхідно створення спеціального структурного підрозділу на підприємстві, або введення у штат фахівця у галузі податкового планування.



Саме за цих умов може бути прийняте зважене та ефективне рішення, розроблено механізм реалізації податкової стратегії, яка була би спрямована на зменшення податкового навантаження та підвищення показників ефективності діяльності підприємства. Забезпечення ефективної організації корпоративного податкового менеджменту великих підприємств та об'єднань, включаючи промислові холдинги, нерозривно пов'язано з урахуванням організаційних особливостей, які обумовлені складністю організаційної структури та масштабами діяльності, структурою витрат та політикою ціноутворення, ступенем податкового навантаження та обраною обліковою політикою [208, с. 341]. Для підвищення ефективності податкового менеджменту великих корпоративних структур доцільною є організація діяльності департаменту податкового планування, який забезпечує здійснення як податкового планування, так і податкового консультування учасників, виявлення податкових резервів, оптимізацію оподаткування, управління податковими зобов'язаннями на засадах бюджетування.

Механізми корпоративного податкового менеджменту досліджено на матеріалах підприємств, обраних за критерієм диференціації фінансового стану і життєвого циклу: ТОВ «Вега», ТОВ «Кварта-М», ТОВ «БудТрест». На дію механізмів податкового менеджменту впливають фактори внутрішнього і зовнішнього середовища [209].

У табл. 2.11 наведено динаміку показників фінансового стану досліджуваних підприємств протягом 2012-2019 рр. На кінець і початок аналізованого періоду ТОВ «Кварта-М» мало абсолютну фінансову стійкість, про що свідчать значення коефіцієнту забезпечення запасів відповідно 3,04 і 1,07, що вище 1. Станом на початок і кінець 2014 р. коефіцієнти забезпечення запасів становили відповідно 1,01 і 1,02, а нормальна фінансова стійкість забезпечувалася завдяки кредитам на тимчасове поповнення оборотних коштів. Також нормальний стан було діагностовано станом на 01.01.2017 ( $K_{зab}=1,03$ ).

Таблиця 2.11

## Динаміка показників фінансового стану досліджуваних підприємств, тис. грн.

Показники	Умовне позначення	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018	01.01.2019	01.01.2020
1	2	3	4	5	6					
<b>ТОВ «Кварта-М»</b>										
Оборотні активи	ОА	494057	578847	523670	760449	743209	723511	711566	709432	732741
Поточні зобов'язання	ПЗ	273762	242996	377947	439494	428902	430208	412367	436209	422789
Власний оборотний капітал	ВОК	220295	335851	145723	320955	314307	293303	299199	273223	309952
Запаси	З	72448	96409	159224	330044	289305	290731	272340	265467	289741
Кредити банків	КР	-	-	15000	15672		5500			
Нормальні джерела фінансування запасів	НД	220295	335851	160723	336627	289305	296231	272340	265467	289741
Коефіцієнт забезпечення запасів	К <sub>заб</sub>	3,04	3,48	1,01	1,02	1,09	1,03	1,10	1,03	1,07
Фінансова стійкість		Абсолютна	Абсолютна	Нормальна	Нормальна	Абсолютна	Нормальна	Абсолютна	Абсолютна	Абсолютна
<b>ТОВ «Вега»</b>										
Оборотні активи	ОА	494057	578847	546422	759055	712893	704809	699453	683904	722899
Поточні зобов'язання	ПЗ	273762	242996	234762	455230	467238	477908	490562	497546	504127
Власний оборотний капітал	ВОК	220295	335851	311660	303825	245655	226901	208891	186358	218772

Закінчення табл. 2.11

1	2	3	4	5	6					
Запаси	З	308019	300411	412825	516340	247089	220708	204990	175899	222453
Векселі видані	КР	88507	117326	117326	89283	-	-	-	-	10000
Нормальні джерела фінансування запасів	НД	308802	453177	428986	393108	-	-	-	-	-
Тимчасово вільні джерела коштів	К <sub>т.в.</sub>	-	-	-	153017	-	-	-	-	-
Коефіцієнт забезпечення запасів	К <sub>заб</sub>	1,00	1,51	1,04	0,76 (1,06)	0,99	1,05	1,02	1,06	0,98 (1,03)
Фінансова стійкість		Нормальна	Абсолютна	Нормальна	Хитлива	Хитлива	Нормальна	Нормальна	Нормальна	Хитлива
ТОВ «БудТрест»										
Оборотні активи	ОА	1450	1405	1399	1746	1643	1507	1843	1721	1406
Поточні зобов'язання	ПЗ	793	799	888	1298	1493	1506	1673	1799	1905
Власний оборотний капітал	ВОК	657	606	511	448	150	1	170	-78	-499
Запаси	З	640	602	662	609	627	329	544	412	337
Кредити банків	КР	-	-	-	-	-	-	-	-	
Нормальні джерела фінансування запасів	НД	657	606	511	448	150	1	170	-78	-499
Тимчасово вільні джерела коштів	К <sub>т.в.</sub>	-	-	160	84	-	87	-	101	132
Коефіцієнт забезпечення запасів	К <sub>заб</sub>	1,03	1,01	0,77 (1,01)	0,74 (0,87)	0,24	0,00 (0,27)	0,31	-0,19 (0,06)	-1,48 (-1,09)
Фінансова стійкість		Нормальна	Нормальна	Хитлива	Кризова	Кризова	Кризова	Кризова	Кризова	Кризова

Джерело: власні розрахунки

В ретроспективному плані станом на 01.01.2013 р. ТОВ «Вега» мало абсолютний фінансовий стан, що відображався коефіцієнтом забезпечення запасів 1,51. Станом на початок і кінець 2014 р. фінансовий стан характеризувався як нормальний. Протягом всього періоду фінансова стійкість підприємства забезпечувалася векселями виданими, але станом на початок 2015 р. нормальні джерела фінансування покривали лише 76% вартості запасів, лише залучення тимчасово вільних коштів дозволило отримати коефіцієнт забезпечення запасів на рівні 1,06, що характеризує фінансовий стан підприємства як хитливий. Таку же оцінку можна надати станом на 01.01.2020 р., оскільки запаси покриваються не лише власним оборотним капіталом, але і векселями виданими у сумі 10 млн. грн. У три попередні періоди фінансовий стан діагностовано як нормальний.

Станом на початок і кінець 2012 року фінансова стійкість ТОВ «БудТрест» характеризувалася як нормальна, а коефіцієнт забезпеченості запасів становив відповідно 1,03 і 1,01. Станом на початок і кінець 2014 р. нормальні джерела фінансування покривали відповідно 77% і 74% вартості запасів. З урахуванням залучення тимчасово вільних коштів коефіцієнт забезпечення запасів становив відповідно 1,01 і 0,87. Отже у 2014 р. фінансовий стан підприємства змінився з хитливого на кризовий. Стан стійкої кризи погіршувався до кінця аналізованого періоду. На початок і кінець 2019 р. підприємство має від'ємні значення власного оборотного капіталу – відповідно (-78) тис. грн. і (-499) тис. грн.

ТОВ «Кварта-М» характеризується стабільним зростанням обсягів продаж протягом 2011-2014 рр. із 85671 тис. грн до 787978 тис. грн (табл. 2.12). У подальшому обсяг продаж коливався за роками і у 2019 р. становив 689012 тис. грн. Протягом всього аналізованого періоду 2012-2019 рр. ТОВ «Кварта-М» мала додатні фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування, проте стійкого тренду їх змін не виявлено. Фінансові результати коливалися: найбільший їх обсяг мав місце у 2012 р. (14005 тис. грн), найменший - у 2013 р. (2730 тис. грн).

Таблиця 2.12

## Динаміка показників фінансових і податкових результатів підприємств

Показники	Умовне позначення	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018	01.01.2019	01.01.2020
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ТОВ «Кварта-М»										
Чистий дохід від реалізації продукції	ЧД	85671	349480	621498	787978	745892	713904	723798	703712	689012
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	ФР	5561	14005	2730	4534	3998	3784	8904	2078	5072
Податок на прибуток	ПП	1057	2661	416	429	720	681	1603	374	913
Відстрочені										
- податкові активи	ВПА	-	-	-	-					
- податкові зобов'язання	ВПЗ	-	-	-	-					
Розрахунки з бюджетом по податках (заборгованість)										
- дебіторська	ДЗ	4	3243	2891	0	1892	1561	894	569	789
- кредиторська, у т.ч.	КЗ	545	5266	1017	497	617	342	209	98	34
- прострочена	КЗП	-	2018	-	-	-	-	-	-	-
Кількість податкових:										
- консультацій, разів		7	4	3	5	-	6	6	3	7
- семінарів, нарад, разів		11	9	8	13	2	1	2	1	2

Продовження табл. 2.12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ТОВ «Вега»										
Чистий дохід від реалізації продукції	ЧД	306691	348555	193724	454022	432012	389045	311089	423891	489012
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	ФР	80440	49071	2505	(93137)	(33731)	(4099)	13678	22890	33089
Податок на прибуток	ПП	5058	3254	755	(40455)	(6072)	(738)	2462	4120	5956
Відстрочені податкові активи	ВПА	1703	-	3672	44127	23092	8906	2078	-	-
Відстрочені податкові зобов'язання	ВПЗ	-	413	-	-					
Розрахунки з бюджетом по податках										
- дебіторська заборгованість	ДЗ	50	1	628	850	499	27	3	11	2
- кредиторська заборгованість, у т.ч.	КЗ	12283	17745	10859	25947	23892	11087	9700	804	231
- прострочена	КЗП	-	4256	-	6789	-	-	-	-	-
Кількість консультацій у податкових органів, разів		2	1	3	1	-	2	-	-	
Участь у семінарах, нарадах із роз'яснення податкового законодавства, разів		-	2	-	-	1	-	-		2

Закінчення табл. 2.12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ТОВ «БудТрест»										
Чистий дохід від реалізації продукції	ЧД	1376	520	642	564	699	748	904	1178	1207
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	ФР	( 49 )	( 19 )	( 5 )	( 58 )	( 32 )	( 3 )	5	11	12
Податок на прибуток	ПП	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Відстрочені податкові активи	ВПА	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Відстрочені податкові зобов'язання	ВПЗ	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Розрахунки з бюджетом по податках										
- дебіторська заборгованість	ДЗ	-	-	-	31	-	-	-	-	-
- кредиторська заборгованість, у т.ч.	КЗ	38	42	21	55	56	36	21	13	7
- прострочена	КЗП	23	28	14	46	43	19	-	-	-
Кількість консультацій у податкових органів, разів		1	-	-	-	-	-	-	1	-
Участь у семінарах, нарадах із роз'яснення податкового законодавства, разів		-	-	-	-	-	1	-	-	-

*Джерело: власні розрахунки*

Підприємство характеризується високою платіжною дисципліною. Прострочена заборгованість із податкових платежів у сумі 2018 тис. грн мала місце лише на початку 2013 р. і обумовлена значним обсягом дебіторської заборгованості бюджету в сумі 3243 тис. грн. У категоріях життєвого циклу підприємство до 2015 р. знаходилося на етапі зростання, у подальші роки – на етапі стабілізації.

Обсяг продаж ТОВ «Вега» значно коливається по роках: його найменше значення мало місце у 2013 р. (193724 тис. грн), найбільше – у 2014 р. (454022 тис. грн). Проте спостерігається стійка тенденція до погіршення фінансових результатів: від прибутку в сумі 80440 тис. грн у 2011 р. до збитку в сумі 93137 тис. грн. Протягом 2012-2014 рр. вартість відстрочених податкових активів збільшилася із 1703 до 44127 тис. грн, станом на 01.01.2013 р. підприємство мало відстрочені податкові зобов'язання в сумі 413 тис. грн. Підприємство не завжди дотримує податкову дисципліну, зокрема станом на 01.01.2013 р. та на 01.01.2015 р. воно мало прострочену заборгованість по податковим платежам відповідно в сумі 4256 тис. грн та 6789 тис. грн. Таким чином, підприємство знаходиться на етапі зрілості, за яким розпочинається спад. У 2014-2016 рр. від'ємне значення фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування скоротилося із (93137) тис. грн. до (4099) тис. грн., протягом 2017-2019 рр. додатний результат збільшився із 13678 тис. грн. до 33089 тис. грн.

ТОВ «БудТрест» є платником єдиного податку, протягом 2011-2014 рр. обсяг продаж скоротився з 1376 тис. грн до 564 тис. грн. Із 2015 р. до 2019 р. він збільшився з 699 тис. грн. до 1207 тис. грн. Протягом 2012-2017 рр. підприємство працювало збитково, мало стійкий обсяг прострочених платежів до бюджету. У 2018 р. підприємство перейшло до беззбиткової діяльності і обсяг фінансового результату до оподаткування у 2019 р. стабілізувався на рівні 12 тис. грн. У табл. 2.13 наведено розрахунок податкового навантаження підприємств як відношення загальної суми сплачених податків до чистого доходу від реалізації продукції.



Таблиця 2.13

## Розрахунок податкового навантаження підприємств за 2012-2019 рр.

Назва підприємства	тис. грн									Податкове навантаження, %
	Роки	ПДВ	податок на прибуток	акцизний збір	єдиний податок	єдиний соціальний внесок	місцеві податки і збори	інші податки	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ТОВ «Кварта-М»	2012	5189	2661	50885		4231	211	18	63195	18,08
	2013	12104	416	90491		6178	298	33	109520	17,62
	2014	9346	429	114731		8723	408	54	133691	16,97
	2015	9556	720	93562		7899	499	67	112303	15,06
	2016	8990	681	88505		6599	556	73	105404	14,76
	2017	8756	1603	73408		6732	617	81	91197	12,60
	2018	7988	374	65809		5699	678	89	80637	11,46
	2019	6577	913	51602		5134	715	93	65034	9,44
ТОВ «Вера»	2012	21783	3254			9269	346	44	34696	9,95
	2013	27045	755			9709	412	51	37972	19,60
	2014	32014	-			10346	456	67	42883	9,45
	2015	31089	-			11034	508	72	42703	9,88
	2016	30089	-			12045	613	89	42836	11,01
	2017	29106	2462			12506	678	101	44853	14,42
	2018	28308	4120			13008	713	134	46283	10,92
	2019	27908	5956			13127	789	159	47939	9,80

Закінчення табл. 2.13

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ТОВ «БудТрест»	2012				21	51	5		77	14,81
	2013				26	67	4		97	15,11
	2014				23	63	6		92	16,31
	2015				32	73	7		112	16,02
	2016				34	79	11		124	16,58
	2017				35	81	12		128	14,16
	2018				38	83	14		135	11,46
	2019				37	78	13		128	10,60

*Джерело: власні розрахунки*

По ТОВ «Кварта-М» спостерігається стійке зменшення податкового навантаження протягом 2012-2019 рр. з 18,08% до 9,44%, по ТОВ «Вега» - різке коливання із 9,95% у 2012 р. до 19,6% у 2013 р., а потім до 9,45% у 2014 р., зростання до 14,42% у 2017 р. і скорочення до 9,8% у 2019 р.

У ТОВ «БудТрест» має місце стійке зростання податкового навантаження із 14,81% у 2012 р. до 16,31% у 2014 р. і його зменшення протягом подальших періодів до 10,6% у 2019 р.

Оцінка ефективності корпоративного податкового менеджменту проводиться за 10 критеріями (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Результати оцінки ефективності корпоративного податкового менеджменту за 2012-2019 р.**

№ з/п	Критерії оцінки	ТОВ «Вега»	ТОВ «Кварта-М»	ТОВ «БудТрест»
1	наявність наказу про податкову політику підприємства	0	1	0
2	наявність податкового календаря	1	1	1
3	визначення у посадових інструкціях прав і обов'язків працівників із			
3.1	податкового планування	0	0	0
3.2	податкового обліку	1	1	0
3.3	податкового контролю	0	1	0
4	дотримання податкової дисципліни	0	1	0
5	подання податкової звітності в електронній формі	1	1	1
6	навчання персоналу, орієнтоване на підвищення податкової культури	1	1	0
7	отримання консультацій у податкових органах	1	0	1
8	динаміка податкового навантаження	0	1	0
9	Комплексна оцінка	5	8	3
9	Ефективність корпоративного податкового менеджменту	середня	висока	низька

*Джерело: власні розрахунки*

Оцінки проставляються за принципом: дотримання критерію – 1,

недотримання – 0. У разі отримання 0-3 балів ефективність корпоративного податкового менеджменту визнається низькою, 4-7 балів – середньою, 8-10 – високою. За результатами розрахунків визначено ефективність корпоративного податкового менеджменту таким чином: ТОВ «Кварта-М» – висока, ТОВ «Вега» – середня, ТОВ «БудТрест» – низька. Таким чином, якісні показники податкового менеджменту позитивно впливають на кількісні показники податкового навантаження.

Підвищенню ефективності механізмів корпоративного податкового менеджменту досліджуваних підприємств сприятиме: вдосконалення організаційної структури (налагодження системи документообігу, дієва система внутрішнього контролю), максимальне залучення податкових менеджерів (економічної служби) підприємства в процес ухвалення управлінських рішень).

## **Висновки до розділу 2**

1. У результаті оцінки механізмів державного податкового менеджменту виявлено, що їх позитивну дію пов'язано з забезпеченням стабільних податкових надходжень до бюджету, негативну – з недостатньою реалізацією регулюючою і стимулюючою функції, що проявляється у превалюванні непрямих податків над прямими, а також існуванні значного обсягу квазіфіскальних операцій.

2. Для зменшення квазіфіскальних операцій Національного банку України Податковому кодексу України доцільно чітко визначити загальні принципи участі центрального банку держави в податкових правовідносинах. Це дозволить виробити однозначну позицію щодо податково-правового статусу Національного банку України та його місця в податковій системі країни. Податковий кодекс України також повинен містити норму про

заборону встановлення для центрального банку будь-яких додаткових платежів до бюджетів та державних цільових фондів, крім неподаткового платежу щодо вилучення його кошторисного прибутку.

3. Доведено наявність фіскальних вертикальних і горизонтальних розривів в Україні. Видаткова частина місцевих бюджетів значно перевищує дохідну за рахунок міжбюджетних трансфертів. Дослідження регіонального податкового менеджменту дозволило визначити істотну різницю у податкоспроможності регіонів, а також негативний вплив на доходи місцевих бюджетів анексії АР Крим та проведення антитерористичної операції в Луганській і Донецькій областях. Реформа децентралізації та проведена податкова реформа позитивно впливають на зміцнення ролі місцевих податків і зборів як основи формування місцевих бюджетів. Значний фінансовий потенціал має оподаткування нерухомості, яке є прерогативою органів місцевого самоврядування.

4. Надано критичну оцінку організаційній структурі територіальних органів ДФС України на прикладі ГУ ДФС України в Дніпропетровській обл. Основними принципами побудови є: окреме виділення адміністративно-управлінської діяльності, розмежування діяльності підрозділів, які здійснюють адміністрування податків юридичних осіб і оподаткування фізичних осіб, податковий і митний аудит здійснюється різними управліннями Головного управління ДФС у Дніпропетровській обл.

5. Розвинуто збалансовану система показників (*Balanced Scorecard (BSC)*), яку адаптовано для оцінки ефективності податкового менеджменту як багаторівневої системи у розрізі окремих складових: фінанси – формування податкових надходжень до консолідованого бюджету країни; клієнти – взаємовідносини працівників ДФС з платниками податків; бізнес-процеси – надання адміністративних послуг та електронних сервісів податковою службою; персонал – навчання і підвищення податкової культури. На відміну від існуючих підходів, визначено чіткі критерії оцінки за кожною складовою податкового менеджменту;

6. Надано оцінку ефективності корпоративного податкового менеджменту на основі таких критеріїв: наявність спеціальних працівників або підрозділів, які реалізують функції податкового менеджменту; подання звітності в електронній формі; динаміка податкового навантаження; наявність податкового боргу, фінансових та адміністративних санкцій тощо. Виявлено галузеві чинники інституціонального податкового середовища макрорівня, які впливають на ефективність податкового менеджменту на мікрорівні.

7. На показники ефективності податкового менеджменту позитивно впливають такі фактори: наявність наказу про податкову політику підприємства та податкового календаря; визначення у посадових інструкціях прав і обов'язків працівників із податкового планування, обліку і контролю; дотримання податкової дисципліни; подання податкової звітності в електронній формі; навчання персоналу і отримання консультацій у податкових органах.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УМОВАХ АНТИКРИЗОВОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ

#### **3.1. Диференціація механізмів податкового менеджменту за етапами життєвого циклу фінансової кризи**

Соціально-економічні системи перебуваючи в умовах антикризової фінансової політики, або стані порушення загальної рівноваги потребують певного типу впливу [210, с. 147]. Антикризову економічну політику держави можна визначити як комплекс заходів організаційно-правового, інституціонального, економічного характеру впливу, спрямованих на регулювання коливань економічної активності у суспільстві в періоди передкризового стану, стабілізацію та згладжування негативного впливу кризи [211]. Антикризова економічна політика держави може носити попереджувальний характер, стабілізаційний - прийняття невідкладних антикризових заходів за умови настання кризи, посткризовий - стимулювання і прискорення економічного зростання.

Заходи антикризової податкової політики залежно від фази кризи поділяють на такі групи (табл. 3.1): стимулюючі - спрямовані на виведення країни із кризового стану шляхом стимулювання споживчого попиту, ділової активності, інвестиційної діяльності. Мають обмежений термін та сферу застосування; підтримуючі - спрямовані на підтримку найуразливіших верств населення та суб'єктів господарювання, що найбільше постраждали від кризи; компенсаторні - компенсують зниження надходжень до бюджету внаслідок кризи, сприяють ефективнішому використанню бюджетних коштів, усувають наявні в економіці диспропорції.

**Антикризові заходи податкової фіскальної політики та механізм їх впливу на економіку**

Заходи	Механізм впливу на економіку
<i>Стимулюючі</i>	
- зниження ставок податків на доходи фізичних осіб та ПДВ;	у фазі спаду тимчасове зниження податків, що поширюється на все населення, послаблює зниження особистих доходів та споживчих витрат, стимулює сукупний попит
- надання податкових пільг на інвестиційну та науково-дослідну діяльність	стимулює економічне зростання
<i>Підтримуючі</i>	
- відстрочки та розстрочки сплати податків	запобігає погіршенню фінансового стану платників податків
- зміни механізми й термінів перенесення збитків при розрахунку податку на прибуток підприємств	
- підвищення неоподаткованого мінімуму з податку на доходи фізичних осіб	запобігає зниженню рівня життя малозабезпечених та незахищених верств населення.
<i>Компенсаторні</i>	
- лібералізація прибуткового оподаткування за рахунок посилення непрямого оподаткування та оподаткування майна - підвищення ставок окремих податків, що стосуються багатих верств населення: податки на розкіш, деякі акцизи, а також екологічні податки	компенсує зниження податкових надходжень внаслідок погіршення ділової активності, зниження платоспроможного попиту, зростання тіньового сектору дає змогу не тільки збільшити податкові надходження до бюджету, а й регулювати диспропорції, що існують в економіці.

*Джерело: власна розробка*

У кризовий період можуть бути впроваджені різноманітні заходи антикризової податкової політики, однак за їх економічною природою такі заходи можуть бути розділені на дві категорії (табл. 3.2).

На діяльність платників податків впливають зовнішня макроекономічна криза (криза інституціонального середовища) та внутрішня криза, пов'язана з життєвим циклом підприємства.



**Переваги і вади антикризових заходів податкової політики  
залежно від напрямку впливу на податкове навантаження**

Напрямок впливу	Переваги	Вади
посилення	збільшення доходів до бюджету у короткостроковому періоді	погіршення скрутного фінансового становища суб'єктів господарювання та/ або громадян, а в довгостроковій перспективі спричинить істотне скорочення податкових баз.
зниження	загострення проблеми бюджетного дефіциту у короткостроковому періоді	сприяння збільшенню баз оподаткування та доходів бюджету в середньостроковому періоді, що пришвидшує вихід економіки з кризового стану.

*Джерело: власна розробка*

Таким чином, обираючи напрям впливу інструментів антикризової податкової політики держави, необхідно враховувати такі фактори: ступень поширення кризових явищ – темпи зниження обсягів виробництва, доходів населення, зростання безробіття, інфляції тощо; обсяги економічного спаду в окремих секторах економіки; ступень розповсюдження кризових явищ у різних регіонах держави; наявність у розпорядженні уряду фінансових резервів на подолання негативних наслідків кризи; існування податкового боргу; характер податкової системи – ступень прогресивності оподаткування доходів громадян і підприємств, співвідношення прямих і непрямих податків.

Згідно концепції циклічності розвитку економічних систем, кожне підприємство розвивається за такими фазами: виникнення, становлення, піднесення (найвища точка розвитку); етапи спаду: економічний спад, банкрутство та ліквідація [212, с. 58]. Циклічний характер проходження всіх економічних процесів обумовлює об'єктивність появи негативних тенденцій у їх розвитку. Отже, загроза фінансової кризи існує завжди: підприємство може пережити її як кінцевий етап життєвого циклу (ліквідація), так і проміжні кризові ситуації, виникнення яких можливе на будь-якій його

стадії. Підвищення ймовірності кризового стану підприємства спостерігається у перехідні періоди його розвитку – між етапами життєвого циклу. У табл. 3.3 наведено суміщену матрицю диференціації механізмів податкового менеджменту за етапами життєвого циклу підприємства та етапами життєвого циклу кризи податкового інституційного середовища.

Таблиця 3.3

**Суміщена матриця диференціації механізмів податкового менеджменту за етапами життєвого циклу підприємства та етапами життєвого циклу кризи податкового інституційного середовища**

Етапи життєвого циклу кризи		Життєвий цикл підприємства								
		Виникнення	Становлення	Піднесення	Пік розвитку	Спад активності		Стрімке падіння		Банкрутство
						Криза платоспроможності	Криза ліквідності	Криза прибутковості	Криза фінансової стійкості	
податкового інституційного середовища	зародження	Т	Т	Т	Т	Р	Р	С	С	С
	наростання	Т	Т	Т	Т	Р	Р	С	С	С
	розгортання	Р	Р	Р	Р	С	С	С	Л	Л
	настання	Р	Р	Р	Р	С	С	С	Л	Л
	заспокоєння	Т	Т	Т	Т	Р	Р	С	С	С
	усунення	Т	Т	Т	Т	Р	Р	С	С	С

Т – традиційні

Р – реструктуризація

С – санація

Л – ліквідація

*Джерело: власна розробка*

Залежно від квадранту матриці виділяють традиційні механізми податкового менеджменту, реструктуризацію, санацію, ліквідацію підприємства. При цьому слід розмежовувати категорії «реструктуризація» та «реорганізація» підприємства. Перше є ширшим за друге, оскільки реорганізація підприємства - один з етапів його реструктуризації.

Основний зміст реорганізації полягає в повній або частковій зміні власника статутного фонду юридичної особи, а також у зміні організаційно-правової форми здійснення бізнесу. Розглядають три види реорганізації: спрямовану на укрупнення підприємства (злиття, приєднання, поглинання); спрямовану на подрібнення підприємства (поділ, виділення); без змін розмірів підприємства (перетворення). Розрізняють горизонтальне злиття (приєднання, поглинання) та вертикальне.

Найпоширенішими формами непрямой державної фінансової підтримки санації підприємств є: податковий кредит, податкові канікули, податкові знижки, податкові вирахування, податкові пільги, реструктуризація податкової заборгованості, надання державних гарантій (поручительств), дозвіл на порушення антимонопольного законодавства. Під реструктуризацією обов'язкових платежів розуміємо списання, відстрочення або розстрочення обов'язкових платежів податкового характеру, до яких відносимо суми податкового зобов'язання та податкового боргу платників податків. Податковий кредит – сума, на яку платник має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Податкові канікули - це відстрочка щодо сплати податку з прибутку, яка вважається типовою формою податкового стимулювання. Податкові знижки – це податковий метод, який передбачає зменшення податкової бази або суми податку на визначені розміри. Величина знижки визначається сумою витрат платника, які законодавчо виводяться з-під оподаткування шляхом зменшення на еквівалентну величину податкової бази.

Податкові вирахування – вилучення окремих складових частин із загальної бази оподаткування з метою її зменшення. Механізм надання такого виду пільг безпосередньо проектується на об'єкт оподаткування, який зменшується. Розрізняють такі два види вирахувань – стандартні та постатейні (зменшення оподатковуваного доходу на величину витрат на благодійну діяльність, освіту, внесків до різних соціальних фондів тощо).

Фінансову кризу слід розглядати як цілий комплекс взаємопов'язаних проблем, що виникають у сфері фінансів підприємства. У зв'язку з цим пропонуємо виділити послідовні види прояву фінансової кризи. Її перші негативні ознаки з'являються у вигляді порушення платоспроможності і ліквідності і позначаються на погіршенні податкової дисципліни підприємства. Уповільнення оборотності майна та дефіцитний чистий грошовий потік підривають основи формування прибутку підприємства. Тривала збиткова робота підприємства, з одного боку, зменшує податкову базу з нарахування податку на прибуток. З іншого – вона призводить до зменшення власного капіталу і зростанню фінансової нестійкості.

За результатами аналізу, проведеного у табл. 3.4, діагностуємо тип кризи ТОВ «БудТрест». Протягом 2012-2019 рр. його показники платоспроможності (0,002-0,061) значно менше нормативного значення 0,2. Значення коефіцієнту проміжної ліквідності скоротилося з 1,021 до 0,561 і лише на дві моментні дати на початку періоду відповідали рекомендованому рівню (більше 1). Протягом 2012-2019 рр. значення коефіцієнта покриття скоротилось із 1,828 до 0,738 і не відповідає нормативному значенню 2. Коефіцієнт фінансової автономії скоротився з 0,692 до 0,383 і протягом п'яти моментних дат кінця періоду менше граничного рівня 0,5. Таким чином, підприємство знаходиться у фазі кризи прибутковості в умовах настання кризи податкового інституційного середовища і підлягає санації.

Досудова санація - це система заходів щодо відновлення платоспроможності боржника, які може здійснювати засновник (учасник, акціонер) боржника, власник майна (орган, уповноважений управляти майном) боржника, кредитор боржника, інші особи з метою запобігання банкрутству боржника шляхом вжиття організаційно-господарських, управлінських, інвестиційних, технічних, фінансово-економічних, правових заходів відповідно до законодавства до порушення провадження у справі про банкрутство [213].

Таблиця 3.4

## Динаміка показників оцінки етапи життєвого циклу кризи ТОВ «БудТрест»

Показники	Од. виміру	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017	01.01.2018	01.01.2019	01.01.2020
Кошти та їх еквіваленти	Тис. грн	2	40	2	3	11	32	102	77	56
Поточні зобов'язання	Тис. грн	793	799	888	1298	1493	1506	1673	1799	1905
Коефіцієнт платоспроможності	Коеф.	0,003	0,050	0,002	0,002	0,007	0,021	0,061	0,043	0,029
Оборотні активи за вирахуванням запасів	Тис. грн	810	803	737	1137	1016	1178	1299	1309	1069
Коефіцієнт проміжної ліквідності	Коеф.	1,021	1,005	0,830	0,876	0,681	0,782	0,776	0,728	0,561
Оборотні активи	Тис. грн	1450	1405	1399	1746	1643	1507	1843	1721	1406
Коефіцієнт покриття	Коеф.	1,828	1,758	1,575	1,345	1,100	1,001	1,102	0,957	0,738
Власний капітал	Тис. грн	1778	1674	1579	1521	1219	1129	1194	1108	1183
Підсумок балансу	Тис. грн	2571	2473	2467	2819	2712	2635	2867	2907	3088
Коефіцієнт фінансової автономії	Коеф.	0,692	0,677	0,640	0,540	0,449	0,428	0,416	0,381	0,383

*Джерело: власні розрахунки*

Право ініціювати процедуру досудової санації мають право боржники – платники податків та працівники ДФС як кредитор платника податків. У рамках досудової санації засновниками (учасниками, акціонерами) боржника, власником майна (органом, уповноваженим управляти майном) боржника, кредиторами боржника, іншими особами в межах заходів щодо запобігання банкрутству боржника може бути надана фінансова допомога в розмірі, достатньому для погашення грошових зобов'язань боржника перед кредиторами, у тому числі зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування і відновлення платоспроможності боржника.

Кодекс України з процедур банкрутства визначає банкрутство як «визнану господарським судом неспроможність боржника відновити свою платоспроможність за допомогою процедури санації та реструктуризації і погасити встановлені у порядку, визначеному цим Кодексом, грошові вимоги кредиторів інакше, ніж через застосування ліквідаційної процедури» [214].

Методичні рекомендації Міністерства економіки України [215] розроблено з метою визначення однозначних підходів під час аналізу фінансово-господарського стану підприємств на предмет виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства; своєчасного виявлення формування незадовільної структури балансу для вжиття заходів щодо запобігання банкрутству підприємств, а також виявлення резервів підвищення ефективності виробництва та відновлення платоспроможності підприємств шляхом їх санації. Відповідно до зазначених методичних рекомендацій проведено діагностику виробничого підприємства ТОВ «Бромфапром», яке займається виготовленням та реалізацією вікон та віконних конструкцій з ПВХ профілю.

Аналіз обсягу виробництва й реалізації продукції показав, що у період 2012-2014 рр. показник що обсяг виробництва мав тенденцію до зростання і у

2014 році становив 25232,2 тис. грн. Проте 2015 рік відзначився різким падінням обсягів виробництва та реалізації продукції (на 31,2% до 2014 року) та становив 17350,8 тис. грн. Причиною зниження темпу росту стало зниження попиту на продукцію, внаслідок кризових політично-економічних явищ в країні. У поєднанні з внутрішніми кризовими процесами економічної системи підприємства така ситуація спровокувала значне погіршення показників діяльності підприємства.

На ТОВ «Бромфапром» існує постійна тенденція до старіння основних засобів. Це підтверджується постійним збільшенням їх зносу, і як наслідок – зменшенням їх залишкової вартості (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Характеристика основних засобів ТОВ «Бромфапром» за період з 2012-2016 рр.**

Показник	Роки							
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Залишкова вартість основних засобів, тис. грн.	256	261	527	414,5	267,2	245,8	234,6	202,8
Первісна вартість основних засобів, тис. грн.	434	520	916,2	973,8	958,2	945,3	938,3	921,6
Знос основних засобів, тис. грн.	178	259	389,2	559,3	691	699,5	703,7	718,8
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,41	0,50	0,42	0,57	0,72	0,74	0,75	0,78

*Джерело: власні розрахунки*

Показники стану й ефективності використання основних засобів негативно характеризують виробничу діяльність підприємства та вказують на очевидну тенденцію погіршення економічного стану підприємства. Так, коефіцієнт зносу основних засобів за період аналізу збільшився від 41% (2012 р.) до 78% (2019 р), а коефіцієнт оновлення був або нульовим, або занадто низьким, ніж того вимагає ступінь зносу основних засобів. Отже, поряд з негативним явищем зношення основних засобів спостерігається зменшення їх

первісної вартості. Це пов'язано з тим, що темпи вибуття основних засобів значно випереджають темпи їх оновлення [216, с. 213].

Для отримання об'єктивної оцінки фінансового стану підприємства було проведено інтегральний аналіз ефективності використання капіталу через оцінку ключових факторів, що визначають рентабельність підприємства з Дюпонівською системою, яка була розроблена фірмою «The DuPont System of Analysis» (США) та являє собою факторний аналіз, тобто виділення основних факторів, що впливають на ефективність діяльності підприємства [217]. Трифакторна модель Дюпона показує вплив на рентабельність підприємства операційної діяльності (продажу), інвестиційної та фінансової. Як ми бачимо, ефективність системи продажів підприємства безпосередньо визначає рентабельність власного капіталу і отже інвестиційну привабливість підприємства. Ця модель має наступний вигляд:

$$ROE = ROS \times Koa \times LR, \quad (3.1)$$

де: *ROE (Return On Equity)* – рентабельність власного капіталу;

*ROS (Return On Sales)* – рентабельність продажів;

*Koa* – коефіцієнт оборотності активів;

*LR (Leverage ratio)* – коефіцієнт капіталізації (коефіцієнт фінансового важеля).

$$ROE = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капітал}} = \frac{\text{Чистий приб.}}{\text{Виручка}} \times \frac{\text{Виручка}}{\text{Активи}} \times \frac{\text{Активи}}{\text{Власний капітал}} \quad (3.2)$$

Показники що визначають рентабельність власного капіталу ТОВ «Бромфапром» наведені у табл. 3.6. Модель Дюпона засвідчує, що найбільший вплив на рентабельність власного капіталу у 2013 р. і 2018 р. мав коефіцієнт оборотності активів ( $K_{oa}$ ) – відповідно 96,05% і 83,59%, у 2014 р. вплив рентабельності продаж і коефіцієнту оборотності активів був майже рівнозначним (49,95% і 44,69% відповідно).



Таблиця 3.6

## Розрахунок впливу факторів на рентабельність власного капіталу ТОВ «Бромфапром» відповідно до Моделі

## Дюпона

Показники	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
	абсолютні значення показників							
Рентабельність продажів підприємства (ROS)	0,011	0,012	0,015	0,003	-0,012	-0,008	-0,007	0,002
Коефіцієнт оборотності активів (Коа)	8,17	20,23	23,85	13,64	20,71	13,4	7,8	11,2
Коефіцієнт капіталізації (фінансового важеля LR)	1,11	1,1	1,12	1,45	1,18	1,34	1,48	1,51
Рентабельність власного капіталу (ROE)	0,100	0,267	0,401	0,059	-0,293	-0,144	-0,081	0,034
	зміна показників відносно попереднього року							
Рентабельність продажів підприємства (ROS)	-	0,001	0,003	-0,012	-0,015	0,004	0,001	0,009
Коефіцієнт оборотності активів (Коа)	-	12,060	3,620	-10,21	7,070	-7,31	-5,600	3,400
Коефіцієнт капіталізації (фінансового важеля LR)	-	-0,010	0,020	0,330	-0,270	0,160	0,140	0,030
Рентабельність власного капіталу (ROE)	-	0,167	0,134	-0,341	-0,353	0,150	0,063	0,115
	вплив факторів на зміну рентабельності власного капіталу							
Рентабельність продажів підприємства (ROS)	-	0,009	0,067	-0,321	-0,297	0,098	0,018	0,104
Коефіцієнт оборотності активів (Коа)	-	0,161	0,060	-0,034	-0,123	0,069	0,053	0,010
Коефіцієнт капіталізації (фінансового важеля LR)	-	-0,002	0,007	0,014	0,067	-0,017	-0,008	0,001
Рентабельність власного капіталу (ROE)	-	0,167	0,134	-0,341	-0,353	0,150	0,063	0,115
	Структура впливу факторів на зміну ROE							
Рентабельність продажів підприємства (ROS)	-	5,421	49,95	93,91	84,14	65,34	28,57	90,63
Коефіцієнт оборотності активів (Коа)	-	96,03	44,69	10,05	34,89	46,13	83,59	8,78
Коефіцієнт капіталізації (фінансового важеля LR)	-	-1,451	5,35	-3,96	-19,03	-11,46	-12,16	0,59
Рентабельність власного капіталу (ROE)	-	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Джерело: власні розрахунки

Протягом 2015-2017 рр. рентабельність власного капіталу змінювалася в основному під впливом рентабельності продаж, внесок якої скоротився із 93,91% до 65,34%. У зазначений проміжок часу використання власного капіталу було збитковим, але рівень збитків скоротився із (-29,3%) до (-8,1%). У 2019 р. рентабельність власного капіталу склала 3,4%, рішучий вплив на зміну показника (90,63%) мало збільшення рентабельності продаж до 0,2%. Протягом всього аналізованого періоду рентабельність власного капіталу, рентабельність продаж і оборотність активів знаходилися у прямо пропорційному зв'язку, а коефіцієнт капіталізації (окрім 2019 р.) – у зворотному.

Прибуток є основним захисним механізмом, який захищає підприємство від загрози банкрутства. Хоча загроза банкрутства існує і в умовах прибуткової діяльності підприємства, але підприємство набагато швидше виходить з кризового стану при високому потенціалі генерування прибутку. За рахунок капіталізації отриманого прибутку може бути швидко збільшена частка високоліквідних активів, тобто відновлена платоспроможність; збільшена частка власного капіталу при відповідному зниженні обсягу залучених засобів, тобто підвищена фінансова стійкість; сформовані відповідні резервні фінансові фонди [218, с. 149].

Найпридатнішим для експрес-діагностики схильності до банкрутства українських підприємств є метод Бівера саме його рекомендує застосовувати під час проведення моніторингу фінансового стану підприємств для виявлення ознак їх неплатоспроможності Міністерство економіки України (табл. 3.7). Коефіцієнт Бівера входить в систему коефіцієнтів для діагностики ризику банкрутства підприємства. Відмінною особливістю системи Бівера є те, що в ній не передбачений інтегральний показник, а також не розраховуються ваги при коефіцієнтах. Значення коефіцієнтів порівнюються з контрольно-нормативними значеннями для трьох станів підприємства: фінансово стійкі підприємства; для підприємств, які стали банкрутами протягом 5 років; для підприємств, які стали банкрутами протягом 1 року.

**Система показників для оцінювання ймовірності банкрутства підприємства**

Фактори, які включені в модель	Інтерпретація інтегрального показника дискримінантної моделі, розробленої на основі емпіричних досліджень
1) коефіцієнт Бівера; 2) рентабельність активів; 3) фінансовий леверидж; 4) коефіцієнт покриття чистим оборотним капіталом; 5) коефіцієнт покриття	За 5 років до банкрутства: 1) коефіцієнт Бівера – 0,17; 2) рентабельність активів – 4; 3) фінансовий леверидж – $\leq 50$ ; 4) коефіцієнт покриття чистим оборотним капіталом – $\leq 0,3$ ; 5) коефіцієнт покриття – $\leq 2$ . За 1 рік до банкрутства: 1) коефіцієнт Бівера – (-0,15); 2) рентабельність активів – (-22); 3) фінансовий леверидж – $\leq 80$ ; 4) коефіцієнт покриття чистим оборотним капіталом – $\leq 0,06$ ; 5) коефіцієнт покриття – $\leq 1$

*Джерело: побудовано за даними [215]*

Показники оцінки ймовірності банкрутства ТОВ «Бромфапром» за методикою Бівера наведені у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

**Розрахунок коефіцієнту Бівера та показників діагностики банкрутства ТОВ «Бромфапром»**

Показники	Роки							
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Коефіцієнт Бівера	0,21	0,97	1,35	-0,23	-2,59	-1,38	-0,54	0,08
Рентабельність активів, %	9,7	27,6	38,6	4,8	-18,6	-10,8	-5,6	2,1
Фінансовий леверидж, %	10,21	8,78	10,69	31,00	15,23	20,18	29,42	18,23
Покриття активів чистим оборотним капіталом	0,58	0,67	0,50	0,43	0,58	0,21	-0,14	0,09
Коефіцієнт покриття	6,67	8,62	5,63	2,38	4,82	3,94	1,87	2,87

*Джерело: власні розрахунки*

Ознакою формування незадовільної структури балансу є таке фінансове становище підприємства, за якого протягом тривалого періоду (1,5-2 роки) коефіцієнт Бівера не перевищує 0,2, що відображає небажане зменшення частки прибутку, спрямованого на розвиток виробництва. Ця тенденція призводить до незадовільної структури балансу, коли підприємство починає працювати в борг і його коефіцієнт забезпечення власними засобами становить менш ніж 0,1.

Проведений аналіз за коефіцієнтом Бівера виявив ознаки великої ймовірності настання банкрутства ТОВ «Бромфапром», оскільки значення коефіцієнту протягом 2012-2019 рр. перевищувало 0,2 тільки три роки (2012-2014 рр.) і становило відповідно 0,21, 0,97 і 1.35, протягом 2015-2018 рр. було від'ємним, у 2019 р. становило лише 0,08. Рентабельність активів протягом 2012-2019 рр. скоротилася з 9,7% до 2,1%, з від'ємними значеннями у 2016-2018 рр. Коефіцієнт покриття зменшився протягом 2012-2019 рр. із 6,67 до 2,87, а коефіцієнт покриття активів чистим оборотним капіталом – із 0,58 до 0,09 із від'ємним значенням (-0,14) у 2018 р. Таким чином, підприємство знаходиться на третьому етапі життєвого циклу кризи, коли ймовірність банкрутства є високою протягом 1 року.

Дослідження ймовірності банкрутства за універсальною дискримінантною функцією показали, що її особливостями є використання показника співвідношення cash-flow (обсягу чистих грошових потоків, які формуються внаслідок операційної та інвестиційної діяльності підприємства та є у його розпорядженні у конкретному часовому періоді) до величини загальних зобов'язань [219, с. 110].

Показники, які включені в модель оцінювання ймовірності банкрутства за універсальною дискримінантною функцією наведені у табл. 3.9. Результати розрахунку прогнозу банкрутства для ТОВ «Бромфапром» за універсальною дискримінантною функцією (табл. 3.10). Згідно до проведених розрахунків коефіцієнта ймовірності банкрутства за універсальною дискримінантною функцією період 2012-2015 рр.

підприємство мало фінансово стійке положення і йому не загрозувало банкрутство, оскільки коефіцієнт для нього був на рівні  $Z > 2$ .

Таблиця 3.9

### Універсальна дискримінантна функція оцінювання ймовірності банкрутства підприємства

Показники, які включені в модель	Інтерпретація інтегрального показника дискримінантної моделі, розробленої на основі емпіричних досліджень
к1 – cash-flow/зобов'язання; к2 – активи/зобов'язання; к3 – прибуток/активи; к4 – прибуток/виручка; к5 – виробничі запаси/виручка; к6 – виручка/активи	$Z = 1,5 \times \text{к1} + 0,08 \times \text{к2} + 10 \times \text{к3} + 5 \times \text{к4} + 0,3 \times \text{к5} + 0,1 \times \text{к6};$ <p><math>Z &gt; 2</math> – підприємство фінансово стійке і йому не загрожує банкрутство;  <math>1 &lt; Z &lt; 2</math> – фінансова стійкість підприємства порушена, але за умови антикризового управління банкрутство йому не загрожує;  <math>0 &lt; Z &lt; 1</math> – підприємству загрожує банкрутство, якщо воно не здійснить санаційних заходів;  <math>Z &lt; 0</math> – підприємство є напівбанкрутом</p>

*Джерело: побудовано за даними [215; 219]*

Таблиця 3.10

### Результати розрахунку прогнозу банкрутства для ТОВ «Бромфапром» за універсальною дискримінантною функцією

Показники	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
к1	0,41	0,02	0,01	0,07	0,75	0,42	0,23	0,09
к2	9,793	11,387	9,353	3,225	6,567	5,032	4,021	3,217
к3	0,097	0,276	0,386	0,048	-0,186	-0,108	-0,056	0,021
к4	0,011	0,012	0,015	0,003	-0,012	-0,008	-0,007	0,002
к5	0,028	0,029	0,019	0,038	0,025	0,032	0,042	0,051
к6	8,17	20,23	23,85	13,64	20,71	13,4	7,8	11,2
Z-рахунок	3,25	5,79	7,09	2,23	1,81	1,26	0,86	1,75

*Джерело: власні розрахунки*

У 2016-2017 рр. його стан погіршився і за методикою його можна оцінити у проміжку  $1 < Z < 2$ , як підприємство з порушеною фінансовою стійкістю, але на якому за умови антикризового управління банкрутство не

загрожує. Проте, оскільки жодних антикризових заходів не було застосовано, економічна криза підприємства тільки посилилась і вже у 2018 році ТОВ «Бромфапром» має високий ризик банкрутства, оскільки коефіцієнт прогнозу складає 0,86, що відповідає межах  $0 < Z < 1$ . Реалізація антикризової програми привела підприємство до беззбиткової діяльності у 2019 р., а коефіцієнт прогнозу збільшився до 1,75.

Виходячи з отриманих даних розглянутих методик прогнозування банкрутства можна зробити висновки про те, що ТОВ «Бромфапром» протягом трьохрічного періоду знаходилося у стані жорсткої кризи, але поступово виходить з неї за умови подальшої реалізації антикризової програми. Одним із головних шляхів подолання економічних кризових явищ на підприємстві є інноваційний розвиток. Саме здатність до швидкого сприйняття інновацій та ефективного управління власним інноваційним потенціалом може стати основою ефективного функціонування економічної системи підприємства, яке забезпечить вихід підприємства з кризи та виведе підприємство на якісно вищий рівень функціонування. Отже, кризи можна розглядати не тільки як об'єктивно невідворотні, але і як об'єктивно необхідні, що виступають імпульсом інтенсифікації розвитку підприємства.

Процесом санацією управляють арбітражні керуючі, співпраця з якими важлива для податківців. Арбітражні керуючі відповідальні за фінансову, господарську та інвестиційну діяльність боржника, за ліквідацію або відновлення його платоспроможності, забезпечення вимог кредиторів, серед яких - і органи податкової служби. У разі ефективної санації підприємства платника податків продовжує наповнювати державний бюджет, у разі неефективної - ліквідується, що дозволяє зменшити загальну суму податкового боргу.

Якщо боржник визнається банкрутом, то у нього не виникає жодних додаткових зобов'язань (у тому числі зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), крім витрат, безпосередньо пов'язаних із здійсненням ліквідаційної процедури [220]. Вимоги щодо сплати податків і

зборів (обов'язкових платежів) задовольняються у третю чергу. Фіктивним може бути визнано банкрутство у разі, якщо підприємство-боржник (за наявності у нього на це можливості) не задовольнило вимоги кредиторів та зобов'язання перед бюджетом у повному обсязі на момент його звернення до господарського суду із заявою про визнання своєї неплатоспроможності [221].

Реструктуризація податкового боргу та грошових зобов'язань платника податків здійснюється контролюючими органами шляхом анулювання (прощення), розстрочення (відстрочення) податкового боргу та грошових зобов'язань. Контролюючі органи здійснюють списання, розстрочення (відстрочення) податкового боргу та грошових зобов'язань платника податку протягом 10 робочих днів з дня погодження плану реструктуризації або затвердження плану санації.

Контролюючі органи зобов'язані списати частину податкового боргу пропорційно до частини анульованих (прощених) кредиторами зобов'язань боржника відповідно до плану реструктуризації або плану санації. Розстрочення (відстрочення) або списання податкового боргу здійснюється на умовах плану реструктуризації або плану санації. Такі умови повинні бути не гіршими, ніж умови задоволення вимог інших кредиторів, визначені планом реструктуризації або планом санації. Загальний строк погашення розстроченого (відстроченого) податкового боргу не може перевищувати трьох років з дня погодження плану реструктуризації або затвердження плану санації.

Майно платника податку звільняється з податкової застави та від адміністративного арешту з дня погодження плану реструктуризації або затвердження плану санації. Погашення реструктуризованих податкових зобов'язань здійснюється платником податку на умовах плану реструктуризації або плану санації. У разі невиконання платником податку своїх обов'язків з погашення реструктуризованих податкових зобов'язань строк виконання податкових зобов'язань вважається таким, що настав. Не

підлягають списанню та/або реструктуризації податковий борг та грошові зобов'язання платника податку з податку на доходи фізичних осіб та за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, крім штрафних санкцій та пені.

Визнається безнадійним незалежно від наявності критеріїв визначення податкового боргу безнадійним, установлених у статті 101 Податкового Кодексу, та підлягає списанню контролюючими органами:

податковий борг платника податків, що виник більш як за три роки до дня початку процедури фінансової реструктуризації відповідно до закону щодо фінансової реструктуризації;

податковий борг платника податків, що виник протягом трьох років до дня початку процедури фінансової реструктуризації відповідно до закону щодо фінансової реструктуризації, що списується на умовах плану реструктуризації або плану санації.

Підлягають розстроченню (відстроченню) несписаний податковий борг та грошові зобов'язання платника податків, що виникли до дня початку процедури санації. Припинення плану реструктуризації або плану санації є підставою для нарахування пені, штрафних та фінансових санкцій відповідно до законодавства на несплачену суму заборгованості з податків (зборів).

Між податковими органами і платником податків може бути укладена мирова угода з метою врегулювання спору на основі взаємних поступок і може стосуватися лише прав та обов'язків сторін та предмета позову. У разі якщо умови мирової угоди передбачають розстрочку чи відстрочку або прощення (списання) боргів чи їх частини, орган стягнення зобов'язаний погодитися із задоволенням частини вимог з податків, зборів (обов'язкових платежів) на умовах такої мирової угоди з метою забезпечення відновлення платоспроможності підприємства. При цьому податковий борг, який виник у строк, що передував трьом повним календарним рокам до дня подання заяви про порушення справи про банкрутство до господарського суду, визнається безнадійним та списується, а податкові зобов'язання чи податковий борг, які



виникли у строк протягом трьох останніх перед днем подання заяви про порушення справи про банкрутство до господарського суду календарних років, розстрочується (відстрочується) або списується на умовах мирової угоди. Зазначену мирову угоду підписує керівник відповідного органу ДФС за місцезнаходженням боржника.

Таким чином, диференціація податкових механізмів за етапами життєвого циклу кризи сприятиме підвищенню ефективності податкових методів її нейтралізації.

### **3.2. Механізми адаптивного податкового менеджменту в умовах ризикоорієнтованої фінансової політики**

Зміни та загострення напруженості в світі, а також ризикована і мінлива економічна ситуація в Україні, вплинули на збільшення кількості збиткових підприємств у нашій країні. Прибуток створює базу економічного розвитку суспільства в цілому і є головним джерелом зростання вартості підприємства. Це є основний механізм, який захищає підприємство від загрози банкрутства. На величину прибутку впливає сукупність багатьох факторів, які необхідно враховувати в процесі управління при обґрунтуванні управлінських рішень. Отже, дослідження проблеми управління прибутком підприємства з метою уникнення кризових явищ і отримання ефективної виробничо-господарської діяльності є вкрай актуальною.

Економіка України значно відстає від інтеграційних процесів, що відбуваються у світі. Складні цивілізаційні процеси постійно окреслюють перед підприємствами нові завдання, тому для їх успішного функціонування важливо своєчасно вносити необхідні зміни у напрямки їх розвитку з метою відображення досягнень науково-технічного прогресу та вимог середовища їх функціонування. Нестабільна політична і соціально-економічна ситуація в

Україні, яка підсилюється невизначеністю та ризикованістю призводить до збільшення кількості збиткових підприємств. Згідно з оцінками рейтингового агентства «ІВІ-рейтинг», більшість малих та середніх підприємств (63,9%) були змушені згорнути свою діяльність у 2016 році через брак коштів, який викликаний відсутністю збуту [222]. Отже, на величину прибутку впливає сукупність багатьох факторів, які необхідно враховувати в процесі управління при обґрунтуванні управлінських рішень.

Головний комплекс проблем і основні причини поточного неблагополуччя багатьох промислових підприємств приховуються в: незатребуваності продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках, у її низькій конкурентоспроможності; недоступності інвестиційних ресурсів; митних і валютних бар'єрах тощо [223, с. 193]. Кожне підприємство у своїй діяльності не рідко стикається з проблемою економічних кризових ситуацій, які виникають через невідповідність його фінансово-господарських можливостей вимогам навколишнього середовища і супроводжуються руйнуванням тих елементів, які найменш стійкі і життєздатні. Адже кожне підприємство прагне забезпечувати такий стан своїх фінансових ресурсів, за якого воно стабільно зберігало б здатність безперебійно виконувати свої фінансові зобов'язання перед своїми діловими партнерами, державою, власниками, найманими працівниками.

Податкові ризики - це сукупність об'єктивних та суб'єктивних (дія чи бездіяльність зацікавлених осіб), внутрішніх та зовнішніх факторів впливу, яка призводить до можливості виникнення негативних економічних наслідків для суб'єктів податкових правовідносин через неефективність побудови і функціонування податкового механізму, тактики чи стратегії податкової діяльності та вчинення правопорушень у сфері оподаткування. Податкові ризики є похідною невизначеності в оподаткування, систематизується за видами: недостовірність, неоднозначність та невідомість для визначення впливу оподаткування на фіскальну ефективність та соціальну справедливість податків [224, с. 29]. Сутність податкових ризиків специфічна

для окремих суб'єктів податкових відносин. З точки зору держави в особі його уповноважених органів – це ймовірність (загроза) недоотримання податків до бюджету і державних цільових фондів. Податковий ризик підприємства – це можливість виникнення небажаних для нього наслідків, пов'язаних із процесом оподаткування, обумовлених негативними відхиленнями від передбачуваних станів (сценаріїв) в майбутньому періоді. Ці наслідки можуть носити як форму прямих втрат (зменшення фінансового результату, збільшення податкових витрат, зростання податкового навантаження, фінансові санкції, штрафи), так і форму втраченої вигоди через прийняття неефективних управлінських рішень у податковій сфері.

Податковий ризик-менеджмент – це підсистема фінансового менеджменту, спрямована на управління факторами податкового ризику і відносинами між учасниками господарських і фінансових операцій, які виникають у ході цього управління. Управління податковими ризиками передбачає прогнозування імовірності позитивного або негативного фінансового результату та вживання заходів щодо зниження ризиків або ж перетворення їх у переваги.

Ризики оподаткування класифікуються за суб'єктами ризику та видами ризику (рис. 3.1).

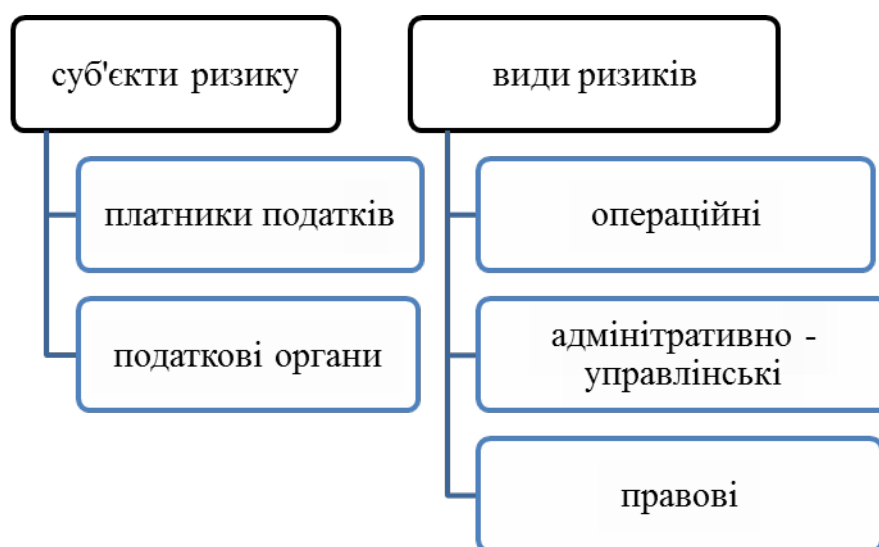


Рис. 3.1. Класифікація податкових ризиків

*Джерело: власна розробка*

З діяльністю платників податків пов'язані ризики недоотримання податкових надходжень унаслідок ухилення від сплати податків, зменшення податкової бази тощо; порушення податкового законодавства платниками внаслідок навмисних і ненавмисних порушень [225, с. 33]. З діяльністю податкових органів пов'язані ризики порушення податкового законодавства державними службовцями (корупція та зловживання), ризики надвитратності. Операційні ризики виникають під час податкового контролю: обліку платників, інформаційно-аналітичного забезпечення податкової служби, перевірок дотримання податкового законодавства. Адміністративно-управлінські ризики пов'язані з неефективною системою прийняття управлінських рішень, неякісним податковим плануванням, недосконалістю організаційної структури податкових органів. Правові ризики у сфері оподаткування обумовлені недосконалістю законодавчої та нормативної бази з питань адміністрування податків і зборів, визначення прав та обов'язків платників податків, компетенції контрольних органів, повноважень і обов'язків посадових осіб під час здійснення податкового контролю, відповідальності за податкові порушення.

Ризико - орієнтовані механізми адаптивного податкового менеджменту потребують ідентифікації негативних факторів, які потенційно можуть вплинути на економічні інтереси суб'єктів податкових відносин за такою ієрархією [226, с. 116]: виклик - прагнення суб'єктів економічних відносин реалізувати власні інтереси; насторога - потенційна можливість зниження економічних інтересів сторін, яка характеризується за двома основними параметрами: ймовірність настання негативного результату і потенційна вразливість; небезпека - характеризується невисокою вірогідністю негативного впливу на інтереси сторін; загроза - найвагоміший із негативних факторів, для якого характерні високий рівень можливих негативних наслідків і висока ймовірність їх настання.

Неможливо створити інституціональне податкове середовище, вільне від ризиків. Повне їх усунення або зниження до мінімального рівня не

завжди можливо з огляду на обрану податкову політику. Але провідний світовий досвід переконує у тому, що податкові ризики можливо виявляти, оцінювати ризики і, зрозумівши їх суть, приймати інформовані, зосереджені рішення щодо управління ними. У 2010 р. Європейським Союзом було видане Керівництво для податкових адміністрацій з ризик-менеджменту щодо дотримання законодавства (*Compliance risk management guide for tax administrations*, далі – *CRMG*) [227], у якому значно доопрацьована теоретична частина і наведено 25 прикладів успішного застосування методів податкового ризик-менеджменту у країнах ЄС. Ризик-менеджмент в оподаткуванні, згідно з *CRMG*, - це процес підвищення ефективності адміністрування податків у середовищі, повному ризиків. Виділяють п'ять етапів процесу ризик-менеджменту: виявлення ризиків, їх оцінювання, визначення та застосування контрзаходів, оцінка отриманих результатів [228, с. 255].

Всі податкові ризики, що виникають на підприємстві, повинні бути своєчасно ідентифіковані і оцінені, і надалі враховуватися при ухваленні тих чи інших управлінських рішень. До таких, зокрема, належать: передбачення ризиків; визначення їхніх імовірних розмірів і наслідків; розробку і реалізацію заходів щодо запобігання чи мінімізації пов'язаних з ризиками втрат. Під моніторингом податкових ризиків розуміємо систему спостереження за динамікою впливу факторів на податкові ризики, суть якої полягає в розпізнанні і оцінюванні ризиків, виявленні, аналізі та усуненні причин, що спричиняють їх виникнення і поширення [229, с. 250]. Зміст управління податковими ризиками полягає у виявленні, оцінюванні та усуненні податкових ризиків, попередженні можливості їх виникнення, вдосконаленні методів мінімізації, а також нейтралізація можливих наслідків їхньої дії. При цьому наслідками податкових ризиків є їхні можливі негативні впливи на запланований (очікуваний, цільовий) результат або створені ними проблеми у сфері оподаткування.

В основі концепції ризикоорієнтованої системи адміністрування податків лежать такі поняття, як:

фактори ризику – тобто причини, обставини, умови, що створюють можливість негативних (небажаних, небезпечних для виконання поставлених завдань) результатів;

показники (критерії, індикатори) ризику – тобто те, що слугує сигналом про розгортання несприятливих подій, очевидне вимірюване свідчення про можливість реалізації ризику, що може бути зафіксоване при належній організації спостереження (моніторингу);

наслідки ризику – це можливий вплив ризику або створеної ним проблеми на запланований (очікуваний) результат.

Для виявлення ризиків і їх нейтралізації важливим є розуміння операційного контексту (іншими словами, середовища), який може бути визначений як сукупне поєднання усіх фактів та обставин, в яких податкова служба здійснює свою діяльність і який має бути врахований як даність протягом певного періоду.

Ризикорієнтована система адміністрування податків базується на тому, що податкові органи за рахунок поінформованості на як можна більш ранній стадії про можливі випадки порушення податкового законодавства відповідно реагують на них належними діями, у тому числі передбачають та упереджують можливі порушення податкового законодавства.

Робота з податковими ризиками передбачає створення єдиної бази податкових порушень як узагальнення результатів контролю, систематизацію недоліків податкового законодавства і порушень податкових нормативно-правових актів суб'єктами господарювання у процесі господарської діяльності, схем ухилень від оподаткування, загальних критеріїв, що можуть вказувати на наявність таких порушень, які на даний час відомі податківцям. За рахунок постійної контрольної роботи, в умовах виникнення нових видів, форм та методів господарської діяльності база даних податкових порушень буде постійно змінюватись, доповнюватись новими порушеннями. При

цьому деякі порушення можуть втрачати свою актуальність або видозмінюватись.

В свою чергу, методологія управління даного виду ризиків припускає визначення загальних підходів: виявлення причин виникнення ризиків в економіці взагалі та специфічних причин виникнення ризиків, зокрема; опис видів ризиків, створення їх класифікації; дослідження співвідношення невизначеності і ризику; оцінку ступеня ризику та ін.

Податкові ризики підлягають оцінці з точки зору їх фінансової важливості, що дає можливість визначити пріоритети під час роботи щодо усунення ризиків. Робота з податковими ризиками дозволить нейтралізувати будь-які можливі наслідки дії цих ризиків. Основна робота податкових органів у цьому напрямі націлюється на попередження ненадходження коштів до Державного Бюджету. При цьому повинна використовуватися вся наявна інформація для впливу на дії платника та усунення неузгодженостей законодавства. Наслідки реалізації таких дій дозволяють максимально зменшити втрати надходжень платежів до бюджету. Оскільки відправною точкою в ідентифікації ризиків є цілі організації, то з метою класифікації (групування) ризиків та організації процесу управління ризиками доцільно виділяти стратегічний, тактичний і операційний рівень – відповідно до класифікації цілей та організаційних рівнів податкової служби та отримання інформації по кожному з них [230, с. 145].

Діючий Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків передбачає, що їх періодичність визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків із незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше ніж раз на три календарних роки, середнім - не частіше ніж раз на два календарних роки, високим - не частіше одного разу на календарний рік [231]. Закладений у Порядку погляд на податковий ризик передбачає оцінку одного параметру, тоді як у світовій практиці

враховуються два його основні параметри: ймовірність реалізації та його важливість (рис. 3.2).

<b>Ймовірність втрат податкових надходжень</b>	Екстремальна	Високий	Високий	Найвищий	Найвищий	Найвищий
	Дуже висока	Високий	Високий	Високий	Найвищий	Найвищий
	Висока	Істотний	Високий	Високий	Високий	Високий
	Значна	Помірний	помірний	Істотний	Істотний	Істотний
	Низька	Низький	Низький	Помірний	Помірний	Істотний
		Виключена	Мала	Можлива	Висока	Дуже висока
<b>Вірогідність</b>						

Рис. 3.2. Двовимірна матриця визначення рейтингу податкового ризику  
*Джерело: власна розробка*

У представленій двовимірній матриці за однією віссю ризику розподілені за очікуваною імовірністю виникнення негативних наслідків, а за іншою – за важливістю цих наслідків. Комбінація ймовірності появи ризику і його впливу є рейтингом важливості кожного виявленого ризику.

Основними етапами ризик-менеджменту в оподаткуванні є: виявлення ризиків, їх оцінка та опрацювання (прийняття, усунення, контрзаходи), моніторинг та оцінка отриманих результатів. Оцінювання полягає в розподілі податкових ризиків на фінансові (ймовірність втрати надходжень) і нефінансові (ймовірність моральної шкоди). Якщо і ймовірність, і можливий негативний вплив низькі, то найкращим рішенням є прийняття ризику. Коли ймовірність настання наслідків висока, а можливий негативний вплив низький, то такі різновиди ризиків долаються шляхом удосконалення операційної діяльності (бізнес-процесів, форм документів), а також за рахунок додаткового навчання персоналу та тренінгів. Коли ймовірність і можливі негативні наслідки ризику високі, слід обов'язково застосовувати контрзаходи.

Безпосередньо для мінімізації ступеня ризику застосовуються різні методи, найбільш поширеними є: диверсифікація, одержання додаткової



інформації про вибір і результати; лімітація; самострахування і страхування, податкове консультування. Також існують методи, що не тягнуть за собою кримінальної або адміністративної відповідальності, тобто методи оптимізації податкових ризиків. До таких методів можна віднести: оптимізація договору, метод поділу, метод відстрочки податкового платежу, метод прямого скорочення об'єкта оподаткування, метод офшору. Грамотне застосування максимального спектра пільг, передбачених діючим податковим законодавством – один з найефективніших методів податкової оптимізації.

Існування податкових ризиків проявляється у наявності податкових розривів (*tax gap*), які визначаються як різниця між сумою податків, які теоретично повинні бути сплачені, та сумою податків, що є фактично сплаченими [232, с. 19]. Дане визначення впливає з основної мети застосування концепції податкових розривів – оцінювання основних загроз для податкової бази. Потенційно можливий теоретичний обсяг сплати податків розраховується, виходячи з рівня економічної активності, та містить припущення, що всі платники виконують свої зобов'язання у відповідності до букви та духу закону. Валовий податковий розрив (*gross tax gap*) дозволяє кількісно виміряти обсяг недотримання податкового законодавства внаслідок ухилення усіх видів - це загальне недотримання податкового законодавства: (відсутність податкового повідомлення, шахрайство, халатність, помилка, неплатежі, несвоєчасні сплати), а також ухилення від сплати податків. Чистий податковий розрив (*net tax gap*) – це сума валового податкового розриву за мінусом сум, стягнутих за результатами контрольно-наглядової діяльності відповідних органів [233, с. 626].

На сьогодні виділяють три основних техніки вимірювання податкових розривів, які використовуються для різних видів податків: метод «зверху вниз» («*top down approach*») – для непрямих податків; метод «знизу вверх» («*bottom up approach*») – для прямих податків; експертні оцінки. Оцінку податкового розриву з ПДВ, який є одним із основних бюджетоутворюючих

податків нашої країни, проведено на основі оцінок втрат бюджету в процесі відпрацювання схемного податкового кредиту, доведеного по деклараціях [234; 235]. Податкові розриви з ПДВ визначаються у розрізі суб'єктів податкових відносин: вигодонабувачі, транзитери, податкові ями.

Метою податкового *gap*-менеджменту суб'єктів господарювання є забезпечення стійкого довгострокового розвитку на основі управління податковими ризиками, яке покликано оптимізувати податкове навантаження і виконання зобов'язань платника податків перед бюджетом. Податкова стратегія суб'єкта господарювання має враховувати всі аспекти діяльності компанії, методи фінансування, місцеположення та корпоративну структуру (Bragg, S. M.) [236]. Вона оформлюється внутрішніми регламентами, серед яких – Положення про управління ризиками, що визначає ключові елементи системи, які керівник (головний виконавчий директор) може використовувати для перевірки достатності заходів, орієнтованих на зменшення ризику діяльності підприємства – платника податків. Положення має формалізувати політику та процедури управління найбільш значущими ризиками; визначати права, обов'язки, повноваження, комунікативні зв'язки ризик-менеджера; регламентувати використання систем страхового захисту: внутрішніх (лімітування, диверсифікація) і зовнішніх (страхування). У процесі управління податковими дисбалансами ризик - менеджер обґрунтовує оптимальну для підприємства податкову політику відповідно до стандартів бухгалтерського обліку (Goerke, L.) [237].

Одним із можливих джерел податкових розривів є експортно-імпортні операції, коли існує симетрична нерівновага для двосторонніх моделей фіскальної конкуренції з континуумом оподатковуваних товарів у кожній країні [238]. Для усунення нерівності можуть застосовуватися лише дві ставки податку на різні товари: позитивна та нульова. Альтернативні режими оподаткування, вибрані країнами, мають передбачати рівноважні фіскальні правила, тобто позитивний рівень надходжень від сукупності оподатковуваних товарів. За концепцією країни призначення реалізація

товарів і послуг обкладається ПДВ в державі, в якій відбувається кінцеве споживання. При цьому всі експортні товари вивозяться без оподаткування завдяки застосуванню нульової ставки, а імпорتنі ввозяться з повним обкладанням внутрішніми податками. ПДВ стягується в державі, в яку імпортується товар, і не стягується в державі, з якої вони експортуються. При концепції місця походження оподаткування здійснюється в державі походження товару або послуги, а адміністрування ПДВ видається більш простим, оскільки в даному випадку відсутня необхідність контролю для цілей оподаткування за зовнішньоекономічними операціями. Відповідно до принципу походження фіскальна база рівноваги є більш вузькою, а за принципом призначення – наближається до оптимальної.

Теорія національних рахунків відкриває нові можливості для вдосконалення ПДВ оподаткування на основі оцінки статистичних податкових ставок, що дорівнюють поточній податковій ставці, помноженій на частку товарів (послуг), за якими відбувається експортне відшкодування у ВВП. Підхід «витрати-випуск» до розрахунку ПДВ може застосовуватися для аналізу дотримання чинного законодавства, мінімізації випадків податкового шахрайства, обліку податкових пільг. ПДВ забезпечує стабільні і значні за обсягом бюджетні надходження у країнах ЄС, однак його роль у національній економіці багато в чому залежить від ефективності збирання зазначеного податку. Оцінювання обсягів несплат податків на додану вартість у Словаччині проведено непрямым методом за принципом низхідного аналізу на базі таблиць ресурсів і таблиць «витрати – випуск» (Mihokova L., Andrejovska A., Buleca J.) [239]. Результати вказують на те, що середній розрив за ПДВ складає близько 40 %, цифра якого є порівняною з результатами, отриманими Центром соціально-економічних досліджень (м. Варшава, Польща) - *Center for Social and Economic Research*. Наразі Єврокомісія концентрує зусилля на збільшенні зборів ПДВ і боротьбі з ухиляннями від його сплати, а головною метою підвищення ефективності визначено зменшення розриву між теоретично розрахованою сумою ПДВ для

країни та його реальними надходженнями.

Державний комітет статистики України надає інформацію про валовий національний дохід та податки за виключенням субсидій на виробництво та імпорт за кварталними даними. Середні значення, розраховані за даними 2014-2017 років, зростають за кварталами (рис. 3.3): податки – із 77731,5 млн. грн. до 94565,3 млн. грн., валовий внутрішній продукт – із 424889,3 млн. грн. до 658990,8 млн. грн..

B 1. Original series					
Total: 13583e2 Mean: 84891,5 St.Dv: 24970,5					
TAX					
Year	1st Quarter	2nd Quarter	3rd Quarter	4th Quarter	Total
2014	40723,0	52439,0	51522,0	59509,0	204193,0
2015	70765,0	76128,0	83552,0	85470,0	315915,0
2016	82340,0	93922,0	90570,0	102512,0	369344,0
2017	117098,0	105250,0	115694,0	130770,0	468812,0
Avg	77731,5	81934,8	85334,5	94565,3	0,0

а) податки

B 1. Original series					
Total: 88540e2 Mean: 553376, St.Dv: 160866,					
GDP					
Year	1st Quarter	2nd Quarter	3rd Quarter	4th Quarter	Total
2014	314676,0	376414,0	434089,0	443593,0	1568772
2015	366862,0	449841,0	566151,0	581415,0	1964269
2016	443463,0	541259,0	657240,0	719548,0	2361510
2017	574556,0	666480,0	827017,0	891407,0	2959460
Avg	424889,3	508498,5	621124,3	658990,8	0

б) валовий внутрішній продукт

Рис. 3.3. Квартальні значення та їх середні показники для податків і ВВП у 2014-2017 роках, млн. грн.

*Джерело: власні розрахунки*

Сезонні значення податків істотно коливаються: мінімальний і максимальний рівні по кварталам (рис. 3.4): 1 – ий (87,93% у 2014 р.; 106,93% у 2017 р.); 2 – ий (94,98% у 2017 р.; 106,27% у 2014 р.); 3 - ий (95,17% у 2016 р.; 99,24% у 2015 р.); 4 - ий (99,21% у 2014 р.; 102,94% у 2017 р.).

D 8. Final unmodified SI ratios					
Table total: 1591,30					
TAX					
Year	1st Quarter	2nd Quarter	3rd Quarter	4th Quarter	Avg
2014	87,9307	106,2749	95,88346	99,2133	97,3256
2015	103,2003	98,6566	99,24427	101,4661	100,6418
2016	97,2085	104,6914	95,18643	99,6466	99,1832
2017	106,9305	94,9785	97,85611	102,9372	100,6756
Avg	98,8175	101,1503	97,04256	100,8158	

а) податки

D 8. Final unmodified SI ratios					
Table total: 1600,83					
GDP					
Year	1st Quarter	2nd Quarter	3rd Quarter	4th Quarter	Avg
2014	81,95278	96,67517	110,5523	109,7166	99,7242
2015	84,00153	94,40283	111,4386	111,3555	100,2996
2016	82,50260	95,83141	109,4079	111,8307	99,8932
2017	84,02903	93,68578	109,8134	113,6319	100,2900
Avg	83,12148	95,14880	110,3030	111,6337	

б) валовий внутрішній продукт

Рис. 3.4. Квартальні значення та їх середні показники для податків і ВВП у 2014-2017 роках, %

*Джерело: власні розрахунки*

Графічну візуалізацію сезонних компонент податків і ВВП наведено на рис. 3.5-3.6:

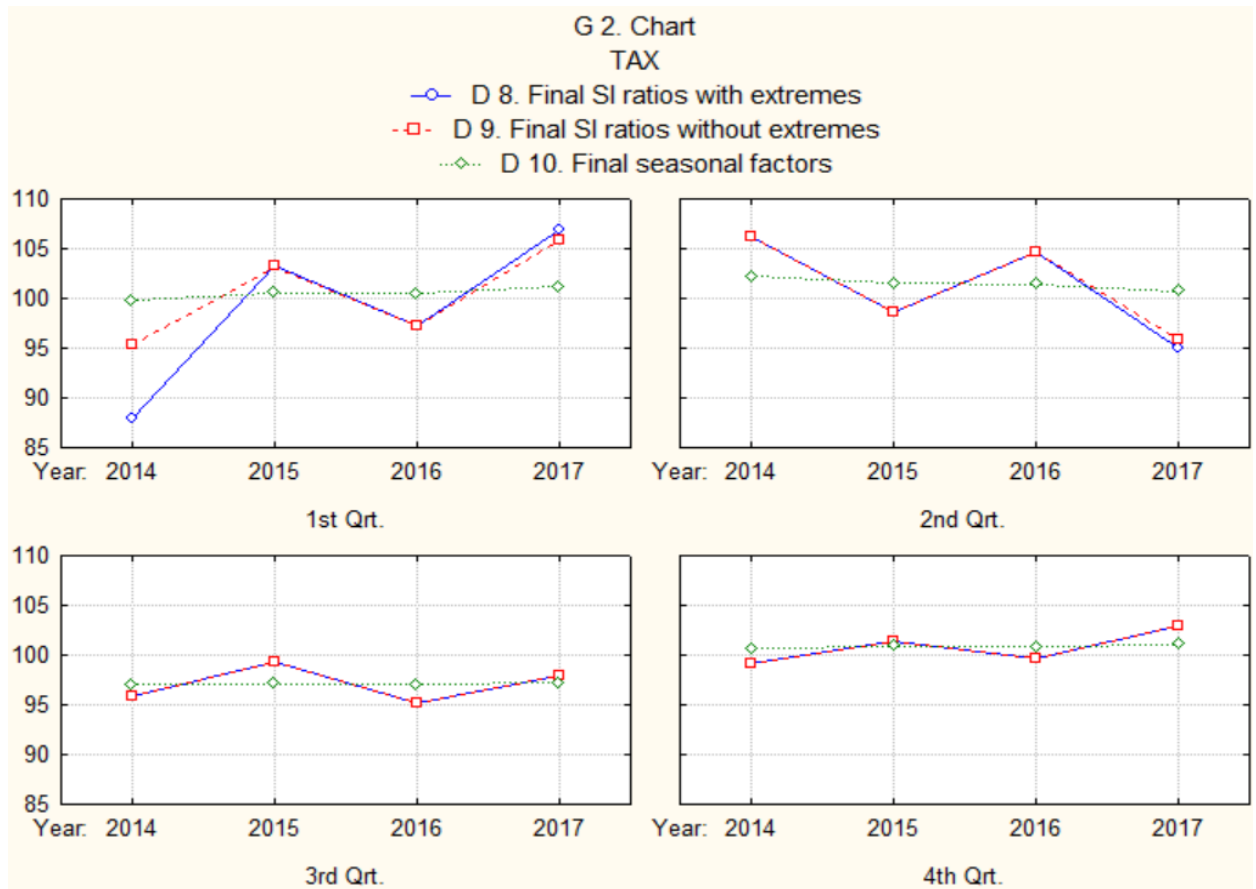


Рис. 3.5. Графічна візуалізація сезонних компонент податків, %

*Джерело: власні розрахунки*

Розподілення ВВП за кварталами є більш рівномірним, про що свідчить навіть візуальне співпадіння графіків ВВП з екстремумами, без екстремумів, а також фінального тренду [240, с. 27]. Сезонні компоненти податків у 1-ому і 4-ому кварталах перевищують 101%, у 2-ому відповідають середньорічному рівню, а у третьому – незначно більше 97%. Прогнозне розподілення ВВП за кварталами 2018 року, визначене на основі даних 2014-2017 років, становить: 83,33%, 94,79%, 110,2%, 111,91%. Таким чином у першому і другому півріччі існує розрив між обсягами податкових надходжень і ВВП. Відносний коефіцієнт покриття податками ВВП, розрахований на основі прогнозних сезонних трендів, становить за кварталами: 1-ий – 1,22; 2-ий – 1,06; 3-ій – 0,88; 4-ий - 0,90.

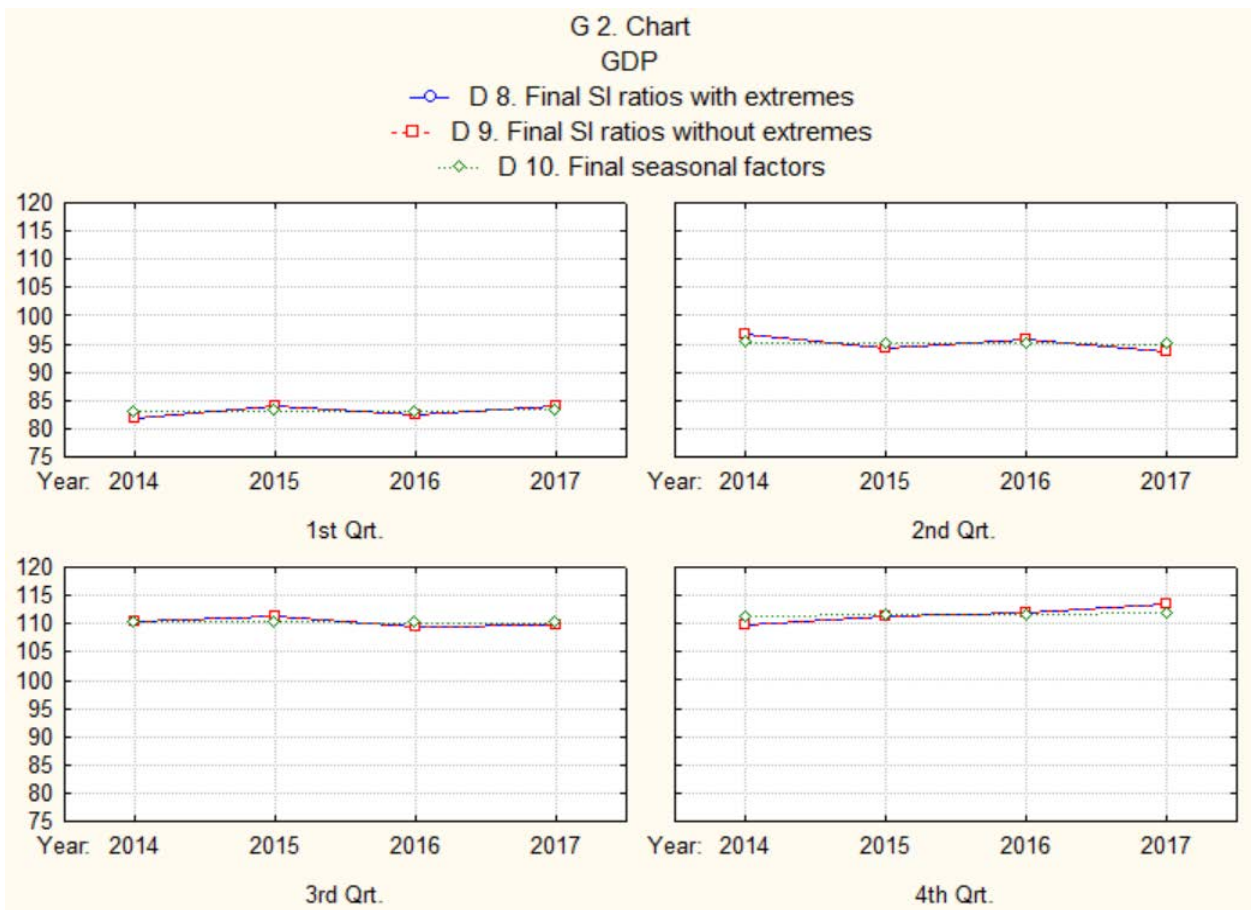


Рис. 3.6. Графічна візуалізація сезонних компонент ВВП, %

Джерело: власні розрахунки

Фінальні сезонні тренди податків і ВВП формалізовано на рис. 3.7.

D 10. Final seasonal factors, 3x5 moving average Table total: 1599,74 TAX					
Year	1st Quarter	2nd Quarter	3rd Quarter	4th Quarter	Avg
2014	99,7939	102,1951	97,02164	100,6245	100,0
2015	100,6041	101,4903	97,12487	100,9013	100,0
2016	100,5194	101,4544	97,04364	100,8149	100,0
2017	101,1655	100,7309	97,21198	101,0448	100,0

D 10. Final seasonal factors, 3x5 moving average Table total: 1600,14 GDP					
Year	1st Quarter	2nd Quarter	3rd Quarter	4th Quarter	Avg
2014	82,97609	95,31536	110,3355	111,3229	100,0
2015	83,13156	95,13819	110,2561	111,5495	100,0
2016	83,08612	95,10831	110,2347	111,5344	100,0
2017	83,25500	94,89466	110,2107	111,7873	100,0

D 10a. Seasonal factors one year ahead TAX					
Year	1st Quarter	2nd Quarter	3rd Quarter	4th Quarter	Avg
2018	101,4885	100,3691	97,29616	101,1598	100,0

D 10a. Seasonal factors one year ahead GDP					
Year	1st Quarter	2nd Quarter	3rd Quarter	4th Quarter	Avg
2018	83,33943	94,78783	110,1987	111,9137	100,0

а) податки (2018 – прогноз)

б) валовий внутрішній продукт  
(2018-прогноз)

Рис. 3.7. Формалізація фінальних сезонних трендів податків і ВВП, %

Джерело: власні розрахунки



У табл. 3.11 формалізовано тренди квартального обсягу податків за даними 2014-2017 років.

Таблиця 3.11

**Формалізація трендів квартального обсягу податків в Україні за даними 2014-2017 рр.**

Тип функції	Рівняння функції	Множинний коефіцієнт детермінації R <sup>2</sup>
Логарифмічна	$y = 30547\ln(x) + 26333$	0,8737
Еспоненціальна	$y = 45806e^{0,0669x}$	0,9295
Ступенева	$y = 37005x^{0,4081}$	0,9493
Лінійна	$y = 5301,1x + 39832$	0,9577
Поліноміальна	$y = -33,016x^2 + 5862,4x + 38148$	0,9583

*Джерело: власні розрахунки*

Динаміка податкових надходжень до бюджету з високим множинним коефіцієнтом детермінації R<sup>2</sup> формалізується п'ятьма побудованими функціями, а найбільш достовірно – параболою. Незважаючи на відмінність властивостей функцій, усі вони демонструють стійкий тренд до зростання обсягів податків. Для визначення еластичності податкових надходжень і ВВП в українських умовах проведено кореляційно-регресійний аналіз між натуральними логарифмами у фактичних цінах для елімінування впливу на результати аналізу автокореляцій та інфляції. В результаті отримано статистично значущу кореляційно-регресійну модель, оскільки коефіцієнт множинної детермінації перевищує 0,99, а  $p$  – рівень фактора і результуючого показника – значно менші за 0,05 (рис. 3.8).

Ітоги регресии для зависимой переменной: LN-V1 (Таблица данных1)						
R= ,99280439 R2= ,98566056 Скорректир. R2= ,98361207						
F(1,7)=481,16 p<,00000 Станд. ошибка оценки: ,04596						
N=9	БЕТА	Стд. Ош. БЕТА	В	Стд. Ош. В	t(7)	p-уров.
Св.член			-1,42029	0,317907	-4,46763	0,002909
LN-V2	0,992804	0,045260	1,00116	0,045641	21,93545	0,000000

Рис. 3.8. Машинограма з описами параметрів нелінійної кореляційно-регресійної моделі

*Джерело: власні розрахунки*

За інформацією, представленою в машинограмі, кореляційно-регресійна модель має вигляд:

$$\ln(\text{ПН}) = 1,00116 * \ln(\text{ВВП}) - 1,4203, \quad R^2 = 0,993 \quad (3.5)$$

Звідси:

$$\text{ПН} = e^{1,00116 * \ln(\text{ВВП}) - 1,4203}, \quad R^2 = 0,993 \quad (3.6)$$

Грунтуючись на властивостях експоненціальної функції, робимо висновок, що у досліджуваній системі зміна ВВП безпосередньо впливає на обсяг податкових платежів до бюджету, при чому швидкість зміни показників є пропорційною і майже незмінною, яка визначається константою.

В умовах нестабільності зовнішнього середовища перед підприємствами постає питання підвищення фінансової конкурентоспроможності, у т.ч. за рахунок зниження податкових ризиків. Тому, для зниження власних витрат, вони все частіше у своїй практиці усі другорядні завдання, які самотійно невзможі вирішити передають на другорядні зовнішні організації – аутсорсингові агентства та компанії в розпорядженні яких є висококваліфіковані кадри. Актуальність аутсорсингу для податкового менеджменту можна пояснити тим, що підприємство може фокусувати свою діяльність на пріоритетних найбільш важливих складових, а усі технічні функції передавати організаціям більш професійним. Тому доцільно казати про виникнення податкового аутсорсингу як складової ефективного ведення бізнесу в умовах складного і нестабільного податкового законодавства. Ефективне управління податками надає змогу організаціям підвищити свою прибутковість та досягти ефективного фінансового менеджменту підприємства.

Поняття «аутсорсинг» почали активно використовувати з кінця 80-их рр. XX ст., воно є неологізмом і походить від англійського «*outside resource using*», що означає використання зовнішніх ресурсів. Незважаючи, що саме поняття з'явилося не так давно, джерела аутсорсингу були яскраво помітні



ще на початку XX ст., коли на фоні жорсткої конкурентної боротьби автомобільних гігантів *General Motors* і *Ford* ними здійснювалась процеси по передачі ряду допоміжних функцій спеціалізованим компаніям [241, с. 110].

Для подальшого дослідження нами вбачається за потрібне проаналізувати види аутсорсингу (рис. 3.9).



Рис. 3.9. Місце податкового менеджменту в системі аутсорсингу

*Джерело: власна розробка*

Більшість компаній на сучасному етапі приділяють увагу ІТ - аутсорсингу, а лише потім починають користуватися у своїй діяльності рештою аутсорсингових операцій. Так, доволі поширеним у світовій практиці є аутсорсинг бізнес-проектів, виробничий аутсорсинг та аутсорсинг у сфері послуг. Щодо фінансового аутсорсингу, або аутсорсингу бізнес-процесів, то він містить велику кількість другорядних функцій, найбільш поширеними з них є: – послуги з взаємодії з клієнтами – це підтримка продажів, менеджмент членства, робота з позовами, бронювання авіаквитків та місць у готелях, поновлення передплати, телефонні лінії надання допомоги клієнтам,

менеджмент кредитних проблем, послуги телемаркетингу та маркетингових досліджень; – операції підтримки роботи офісу – реєстрація та впорядкування даних, обробка даних та менеджмент баз даних, медичне обслуговування, здійснення платежів, фінансовий менеджмент (ведення фінансової звітності), послуги менеджменту персоналу, зберігання на складах, логістика, менеджмент запасів та постачань, менеджмент відшкодування страхових виплат, менеджмент операцій під заставу – більш незалежні професійні чи бізнес-послуги – послуги менеджменту персоналу (набір, планування бонусів, виплат тощо), бухгалтерські послуги (зокрема аудиторські, ведення звітності, податкові послуги тощо), маркетингові послуги, дизайн та розробка продукції.

Слід відмітити, що компанії-аутсорсери країн Східної Європи і України практично не представлені на регіональних ринках аутсорсингових фінансових послуг. За видами аутсорсингу, який впроваджується на території нашої країни, превалює сфера *IT*-послуг, логістика та маркетингові послуги (рис. 3.10).

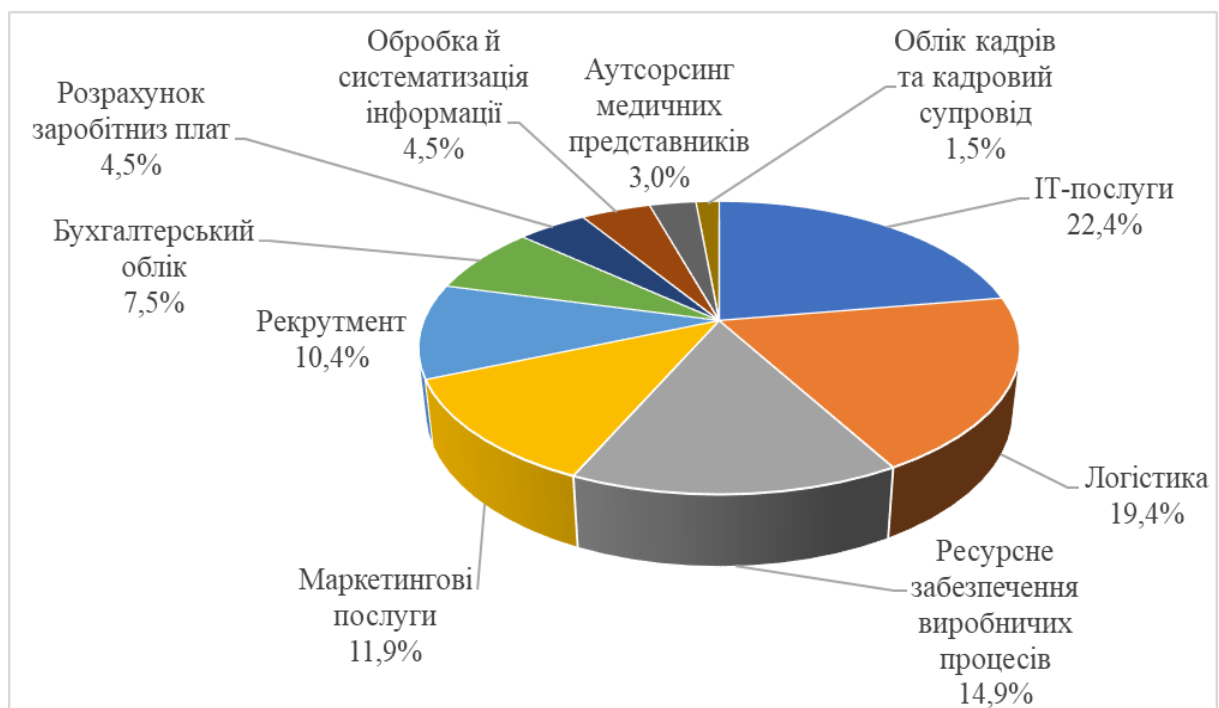


Рис. 3.10. Окремі види аутсорсингу, які застосовуються на території України

*Джерело: побудовано за даними [242].*

Окремі елементи аутсорсингу послуг із управління податковими ризиками прослідковуються у складі аутсорсингу послуг бухгалтерського обліку, на які припадає 7,5% загального обсягу послуг із аутсорсингу. Обмежена сфера фінансового аутсорсингу пояснюється браком сучасних методик управління бізнес-процесами, в т.ч. процесами управління фінансами і податковими ризиками. Однак, незважаючи на це, на українському ринку є компанії, які працюють з провідними країнами-аутсорсерами, а саме з США, країнами ЄС та Ізраїлем, однак тут переважають послуги *IT*-аутсорсингу, ніж надання послуг у сфері бізнес-процесів. Більше половини центрів із надання послуг аутсорсингу сконцентровані в Києві. Також ключовими містами для такої діяльності є Дніпропетровськ, Львів, Одеса, Харків і Вінниця [243]. Проте, аутсорсинг в Україні стикається з певними проблемами його застосування, а саме - з відсутністю визначення процесів аутсорсингу та їх нормативно-правового регулювання, контролю та відповідальності за їх порушення.

### **3.3. Податкові механізми забезпечення регіоналізації, екологізації і прозорості фінансової політики**

Оптимальний розподіл повноважень між органами місцевого самоврядування та органами виконавчої влади на різних рівнях адміністративно-територіального устрою передбачає: визначення достатньої податкової бази, що дасть змогу забезпечити виконання органами місцевого самоврядування власних повноважень з урахуванням об'єктивних критеріїв фінансування державою делегованих повноважень; створення належних матеріальних, фінансових та організаційних умов та формування кадрового складу для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування власних і делегованих повноважень [244]. В основу реформи децентралізації

покладено формування спроможних територіальних громад сіл (селищ, міст), які в результаті добровільного об'єднання здатні самостійно або через відповідні органи місцевого самоврядування забезпечити належний рівень надання послуг, зокрема у сфері освіти, культури, охорони здоров'я, соціального захисту, житлово-комунального господарства, з урахуванням кадрових ресурсів, фінансового забезпечення та розвитку інфраструктури відповідної адміністративно-територіальної одиниці [245].

Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» передбачає існування альтернативної форми державного оподаткування: самооподаткування - форма залучення на добровільній основі за рішенням зборів громадян за місцем проживання коштів населення відповідної території для фінансування разових цільових заходів соціально-побутового характеру [246]. Метою реформи місцевого самоврядування є, передусім, забезпечення його спроможності самостійно, за рахунок власних ресурсів, вирішувати питання місцевого значення. Йдеться про наділення територіальних громад більшими ресурсами та про мобілізацію їхніх внутрішніх резервів (рис. 3.11).

Спроможні територіальні громади отримують потужне джерело фінансових ресурсів у вигляді зарахування до їхніх бюджетів 60% податку на доходи громадян. З додаткових ресурсів у ході реформи місцеві ради отримують власний земельний податок, ставки якого на своїй території кожна рада встановлюватиме самостійно. При цьому до юрисдикції кожної ради передаються всі землі відповідної громади, в тому числі й за межами населених пунктів. Також запроваджується обов'язковий у країнах зі спроможним місцевим самоврядуванням місцевий податок на нерухоме майно. Рішення про його запровадження та про його ставки кожна місцева рада теж приймає самостійно. Громада отримує також 5% від продажу пального на АЗС, алкогольних та тютюнових виробів. Крім того, за бюджетами місцевого самоврядування залишаються такі джерела, як раніше закріплені місцеві податки і збори [247].

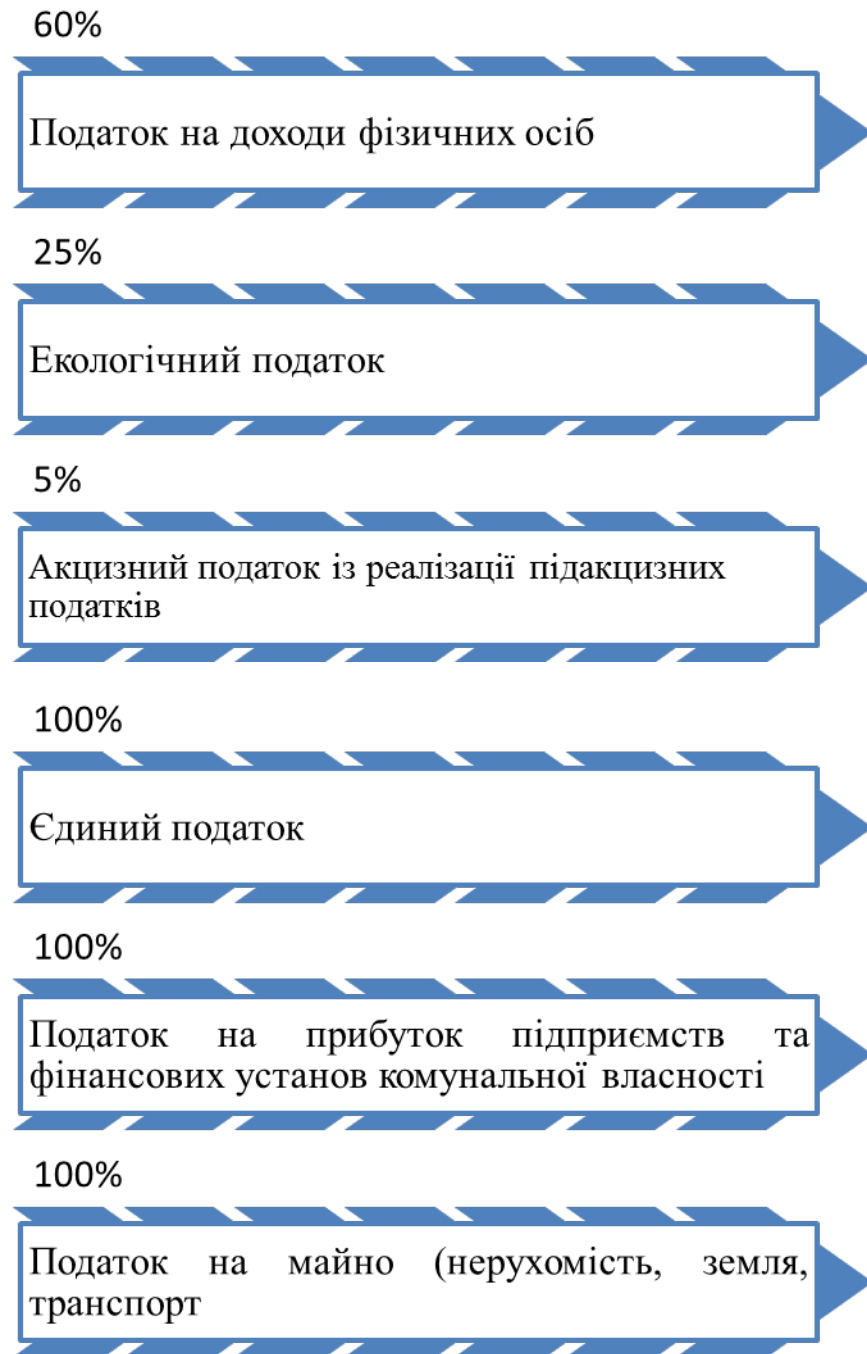


Рис. 3.11. Податкові важелі формування спроможних територіальних громад

*Джерело: власна розробка*

Об'єднані громади переходять на прямі міжбюджетні відносини з Державним бюджетом (зараз прямі відносини мають лише області, райони, міста обласного значення). Прийняті зміни у законодавство України відповідають Європейським стандартам, а саме [248, с. 7]: поступове зниження податкового навантаження на економіку за рахунок розширення

бази оподаткування і зміни ставок основних податків; запроваджений податок на нерухоме майно має стати серйозним джерелом доходів вітчизняних місцевих бюджетів, а європейські принципи його стягнення стимулюватимуть ефективне використання об'єктів нерухомого майна; зміна пропорцій в оподаткуванні факторів виробництва і споживання, а саме перенесення податкового навантаження з праці і капіталу на споживання, ресурсні платежів та екологічний податок.

Практика показує, що цілісність податкової системи України порушується внаслідок співіснування в ній загальної та спрощеної систем оподаткування доходів приватних підприємців і юридичних осіб. У державах-членах ЄС замість спрощеної системи оподаткування малого бізнесу застосовуються такі форми державної підтримки, як звільнення деяких видів підприємств від необхідності ведення звітності про результати провадження господарської діяльності та запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності, а також спеціальних режимів обкладення ПДВ для деяких типів підприємств, передусім сільськогосподарських підприємств [249, с. 133]. Щодо приватних підприємців, то в країнах Західної Європи існує практика зменшення ставки податку на доходів фізичних осіб від підприємницької діяльності замість існування окремої спрощеної системи оподаткування їх доходів [250, с. 67].

Важливим завданням податкового менеджменту в сучасних умовах має стати формування прозорості в бюджетно-податковій сфері з огляду на її важливість, оскільки вона:

по-перше, дозволяє виявити потенційні ризики для перспективного стану бюджетно-податкової сфери, результатом чого має стати своєчасне коригування податково-бюджетної політики у відповідь на зміни економічних умов і, відповідно, зменшення частоти і гостроти криз;

по-друге, корисна для громадян, які отримують інформацію, необхідну для забезпечення підзвітності органів державного управління за вибрані ними заходи політики;

по-третє, завдяки більшій прозорості своєї діяльності органи державного управління також отримують доступ до міжнародних ринків капіталу на сприятливіших умовах. Громадськості слід надавати вичерпну інформацію про минулу, поточну і прогнозовану на майбутнє діяльність у бюджетно-податковій сфері і про основні фіскальні ризики.

За останні десять років в цілій низці країн були введені податково-бюджетні правила і закони про бюджетну відповідальність (чи прозорість) як механізм поліпшення бюджетної дисципліни і результатів проведення політики. Такі механізми зазвичай сприяють підвищенню прозорості в бюджетно-податковій сфері, забезпечуючи чітку заяву про цілі політики і способи їх досягнення, включаючи інформування громадськості про фіскальні ризики. Одна з функцій цих законів полягає в тому, що вони сприяють формуванню підтримки бюджетної консолідації за рахунок підвищення довіри до податково-бюджетної політики і поліпшення підзвітності.

До складу бюджетної документації має входити інформація про характер і бюджетну значущість податкових витрат, умовних зобов'язань і квазіфіскальної діяльності центрального уряду, а також оцінка усіх інших великих фіскальних ризиків [251].

Податкові витрати - пільги або звільнення відносно «нормальної» структури податків, які ведуть до зниження величини доходів, які надходять до бюджету. Оскільки цілі державної політики могли би бути досягнуті альтернативним способом через надання субсидій або здійснення інших прямих витрат, пільги розглядаються як еквівалент бюджетних витрат. Тому для точного визначення і кількісної оцінки податкових витрат необхідно визначити нормальну базу оподаткування, а також встановити найбільш адекватний спосіб їх оцінки.

Податкові витрати є доходами, упущеними в результаті дії окремих положень Податкового кодексу. Вони можуть включати вилучення з бази оподаткування, встановлені вирахування з валового доходу, податкові

кредити, що віднімаються з податкових зобов'язань, застосування понижених податкових ставок, а також відстрочення податкових платежів (наприклад, у разі використання системи прискореної амортизації). Податкові витрати використовуються замість сформульованих в явному виді програм витрат. Вони також можуть бути адресно орієнтовані на конкретні види витрат або на конкретні категорії окремих осіб, сімей або компаній залежно від структури їх майна, доходів, витрат або інших характеристик. Важлива відмінність від програм витрат полягає в тому, що податкові витрати не вимагають офіційного щорічного затвердження законодавчим органом (хоча для деяких із них можуть встановлюватися обмеження терміну дії); вони залишаються в силі до тих пір, поки не будуть внесені зміни в податкове законодавство, і тому не піддаються такій же ретельній регулярній перевірці, як фактичні витрати. Отже, збільшення податкових витрат може привести до значного зниження прозорості.

Квазіфіскальні операції - операції, здійснювані за вказівкою органів державного управління фінансовими і нефінансовими державними корпораціями, а іноді - приватним сектором, які носять фіскальний характер. В альтернативі вони могли би проводитися за допомогою конкретних фіскальних заходів, таких як податки, субсидії або інші прямі витрати. Їх кількісні оцінки, які досить складно визначаються, носять форму квазіфіскальних податків.

У бюджетній документації повинні чітко вказуватися основні ризики для представлених бюджетних оцінок, дані про які корисно об'єднувати в єдиному «звіті про фіскальний ризик». Найважливішими компонентами цього звіту є чутливість оцінок до зміни економічних припущень і умовні зобов'язання. Повинні вказуватися випадки, коли для покриття певного ризику в бюджеті передбачений резерв на непередбачені витрати.

Ключові припущення, що становлять основу макроекономічних прогнозів, мають визначати вплив на податкові надходження підвищення або зниження на 1 процентний пункт передбачуваних темпів зростання ВВП



або інфляції, або рівня процентних ставок, або валютного курсу або специфічних коливань імпорتنих і експортних цін, доходів від природних ресурсів або термінів значущих подій, таких як приватизація або інвестиційні проекти, в порівнянні з припущеннями, закладеними в бюджетний прогноз, а також фіскальні результати змін ключових припущень, що становлять основу прогнозів доходів бюджету (наприклад, певної зміни ефективних ставок оподаткування, зростання заробітної плати в державному секторі).

У звіті мають розкриватися ризики державно-приватного партнерства - це домовленості, по яких приватний сектор надає активи і послуги інфраструктури, що традиційно надаються державою, такі як лікарні, школи, в'язниці, автодороги, мости, тунелі, залізниці і водогосподарські і очисні підприємства. У тих випадках, коли приватний оператор несе певну відповідальність за зміст і поліпшення активів, ці домовленості носять характер концесій. Незважаючи на відсутність чіткої згоди відносно того, що являється, а що не являється ДПП, такі партнерства, як правило, повинні передбачати передачу ризику від держави приватному сектору.

У звіті про фіскальний ризик мають бути розкриті інші статті, не включені до бюджету із-за невизначеності відносно термінів, об'ємів або настання відповідних подій, - наприклад, органи державного управління могли заявити про загальний намір здійснити певну зміну політики відносно податків, опрацювання якого було недостатнім для включення до бюджету.

Органи державного управління повинні публікувати періодичний звіт про довгостроковий стан державних фінансів. Прозорість поліпшить розуміння майбутніх доходів, пов'язаних з поточними рішеннями в сфері оподаткування, сприятиме управлінню ризиками, посилить підтримку зваженої макроекономічної політики в органах державного управління і дозволить підвищити рівень довіри на фінансових ринках. У керівних принципах ОЕСР по оптимальній практиці рекомендується кожні п'ять років публікувати довгостроковий звіт (прогноз на 10-40 років), що містить оцінку стійкості поточної податково-бюджетної політики, а у разі істотних змін

політики відносно доходів такі публікації повинні готуватися частіше. У цих звітах мають приводитися припущення, що лежать в основі аналізу, і альтернативні сценарії. У більш довгостроковій перспективі слід розглядати і включати в прогнози і інші довгострокові ефекти, такі як податково-бюджетні наслідки старіння населення, виснаження природних ресурсів, змін в торгівлі або технологіях, які можуть позначитися на економіці, або зміна клімату [252]. Для України актуальним є розробка довгострокового прогнозу податкових надходжень під впливом чинників, пов'язаних зі вступом в ЄС.

Альтернативним способом аналізу більше довгострокових результатів податково-бюджетної політики може бути використання обліку по поколіннях. При такому обліку розраховується чисте податкове навантаження, яке лягає на окремі вікові групи протягом періоду життя кожної групи, що залишився. Порівнюючи чисте податкове навантаження для різних груп, можна проаналізувати, в якій мірі поточна політика призводить до трансфертів від одних поколінь іншим, і використовувати отриману інформацію як основу для оцінки стійкості такої політики. Для оцінки наслідків поточної політики в більше довгостроковій перспективі, коли часто виникають додаткові чинники, важливо вийти за рамки середньострокових основ (податкових доходів і витрат).

Міжнародні стандарти не схвалюють встановлення планів збору податкових доходів фіскальним органам, оскільки це зменшує бюджетну прозорість і підриває довіру до політики. Замість цього необхідно розширити фокус оцінок стійкості, так щоби директивні органи і громадськість мали можливість оцінити величину фіскального розриву, до ризику виникнення якого схильні органи державного управління. ДФС України повинна володіти правовим захистом від директивного втручання з боку політичних структур, має гарантувати дотримання прав платників податків і регулярно звітувати у своїй діяльності перед громадськістю. Податково-бюджетна інформація повинна піддаватися зовнішній перевірці. Державній службі

статистики має бути надана організаційно-правова незалежність для перевірки якості податково-бюджетних даних.

Бюджетна документація повинна включати оцінку стійкості податково-бюджетної політики. Основні допущення відносно розвитку економічної ситуації і економічної політики мають бути реалістичними і чітко обумовленими, потрібно також представлення аналізу чутливості. Реалізм припущень, на базі яких будуються макроекономічні основи політики, має вирішальне значення для реалізму бюджету в цілому. Тому ці припущення мають бути точно відображені в бюджетній документації і доступні для перевірки зовнішніми експертами. Слід забезпечити прозорість допущень відносно цін на природні ресурси. Це зменшить ризик вибору надмірно оптимістичних припущень при прогнозуванні економічного зростання або інфляції, який завдасть збитку об'єктивності бюджетного процесу. У зв'язку з цим для забезпечення прозорості важливо, щоби припущення і дані, що використовуються для визначення середньострокових основ і при підготовці бюджету були відображені в усіх планах розвитку або документах про основи економічної політики, що випускаються органами державного управління.

Податково-бюджетні дані повинні відповідати прийнятим стандартам якості даних. Бюджетні прогнози і їх оновлення повинні відображати останні тенденції в області доходів і витрат, динаміку фундаментальних макроекономічних показників і чітко певні зобов'язання відносно політики. Річний бюджет і підсумкові рахунки повинні містити вказівку про метод обліку, використаний при складанні і представленні податково-бюджетних даних. Дані фіскальних звітів мають бути внутрішньо несуперечливими і узгодженими з відповідними даними з інших джерел. Слід роз'яснювати істотні уточнення податково-бюджетних даних за минулі періоди і будь-які зміни в класифікації даних. Діяльність в бюджетно-податковій сфері повинна підлягати дієвому внутрішньому контролю і забезпечуватися захисними механізмами.

Можна виділити таку модель спрощення сплати податків і зборів та їх обліку, головним пріоритетом якої є сплата платниками податків, зборів та інших платежів однією сумою та одним платіжним дорученням на окремий рахунок. Для зарахування податків, зборів та інших платежів запровадити відкриття територіальними органам Казначейства окремого (спеціального) казначейського рахунку у розрізі адміністративно-територіальних одиниць, що є першочерговим завданням у разі запровадження спрощеної моделі. Запропонований казначейський рахунок для зарахування податків, зборів та інших платежів буде забезпечувати механізм рівності бюджетних інтересів, оскільки відкриватиметься в розрізі державного, місцевих бюджетів за територіальним принципом. Крім того, механізм відкриття окремого (спеціального) рахунку враховуватиме особливості адміністрування окремих податків, зокрема тих, щодо яких чинним законодавством не передбачено здійснення сум нарахувань платнику, а саме облік таких грошових зобов'язань здійснюється після перерахування платником цих податків. Такий підхід дозволяє органам Державного Казначейства на центральному рівні розподілити кошти за відповідними регіонами для здійснення видатків при передачі фінансових ресурсів у вигляді закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків, зборів за нормативами та за видами міжбюджетних трансфертів. При цьому запровадження спрощеної моделі сплати податків і зборів забезпечує виконання статей 97–107 Бюджетного кодексу України [253], які регламентують міжбюджетні трансферти.

Крім того, на сьогодні актуальним питанням залишається створення потужної електронно-інформаційної бази з доступом для всіх учасників податкових відносин, засобами якої у реальному часі здійснюватиметься накопичення, обробка, зберігання та передавання необхідних інформаційних даних при управлінні державними фінансами. Зокрема, використання подібної системи сприятиме оперативному взаємозв'язку між органами Державної фіскальної служби та Державної казначейської служби у межах виконання їх функцій щодо надходжень доходів бюджетів усіх рівнів та

відповідатиме вимогам часу щодо побудови інформаційного простору державних органів.

Разом з тим важливим також є надання доступу платникам податків до такої бази при нарахуванні та сплаті податків, у межах перегляду платежів у режимі он-лайн, що підвищить рівень відкритості, прозорості та довіри платників податків до державних органів. Крім того, завдяки оперативній інформації, отриманій з бази платниками податків, зменшиться кількість помилок у платників при сплаті платежів, зокрема щодо строку та черговості нарахування грошових зобов'язань. В Україні існує неузгодженість чинних нормативно-правових актів з Податковим кодексом України, серед яких: наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» [254]. Урегулювання особливостей функціонування органів Державної фіскальної служби та Державної казначейської служби України в системі сплати та обліку платежів і введення спрощеної моделі сплати податків та зборів дозволить покращити не тільки внутрішній мікроклімат між цими органами, але й також позитивно вплине на фінансову систему в цілому.

Оскільки на сьогодні в Україні застосовується велика кількість кодів бюджетної класифікації за доходами, украй необхідним є вдосконалення бюджетної класифікації шляхом уніфікації класифікації доходів бюджету. З цього приводу, на нашу думку, необхідно звернути увагу на зарубіжний досвід застосування бюджетної класифікації, на настанови та технічні записки Міжнародного валютного фонду щодо структури класифікації доходів бюджету, а саме «Government Finance Statistics Manual 2001» (далі – GFSM 2001) [255].

Класифікація податків у Посібнику зі статистики державних фінансів МВФ багато в чому аналогічна класифікації, використовуваній у виданні Revenue Statistics («Статистика доходів»), щорічно публікованого Організацією економічного співробітництва і розвитку [256]. Дві основні відмінності полягають в тому, що в «Статистиці доходів» обов'язкові внески/відрахування на соціальне забезпечення відбиваються як податки, а

категорії податків на товари і послуги і податки на міжнародну торгівлю і операції об'єднані в одну.

Фахівці МВФ зазначають, що система бюджетної класифікації доходів і витрат має важливе значення для прийняття зважених політичних рішень. Зокрема, для ефективного регіонального розподілу ресурсів між секторами економіки, а також для розробки бюджетної стратегії держави та її аналізу. Крім того, підкреслено, що часті зміни структури бюджетної класифікації негативно впливають на організацію бюджетного процесу та аналіз динаміки тенденцій податково-бюджетної політики за тривалий період.

Також у настановах наголошено, що структура бюджетної класифікації повинна бути максимально ефективною, щоб важливу і достовірну інформацію можна було з неї легко отримати, а також, щоб система була здатна до модернізації у майбутньому. Саме такі функції мають братися за основу при запровадженні системи бюджетного кодування. МВФ у *GFSM* 2001 надає стандартну основу як для розробки нової структури бюджетної класифікації, так і поліпшення діючої. Водночас *GFSM* 2001 дозволяє здійснювати запис доходів за методом нарахування, що означає створення майбутньої вимоги або право уряду утримувати податки або інші види доходів під час здійснення діяльності, транзакцій або інших подій. Застосування загального правила щодо зазначення різних видів доходів у кожному розділі класифікації є обов'язковим.

Дослідження показало, що стаття 9 Податкового Кодексу України не відносить до загальнодержавних зборів єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій. Ці збори, починаючи з 2013 р., адмініструє ДФС України і для них не передбачено кодів бюджетної класифікації. Водночас у бюджетній класифікації рентна плата віднесена до податків на власність (код 12000000), а податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений особами, які є власниками об'єктів нерухомості, а також земельний податок

– до місцевих податків (код 18000000) [257, с. 141]. Це суперечить стандартам МВФ. Результатом дослідження стала розробка пропозицій з удосконалення змісту бюджетної класифікації (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

**Агрегований фрагмент пропонованої бюджетної класифікації**

Код	Найменування
1	2
10000000	Податкові надходження
<i>11000000</i>	<i>Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості</i>
11010000	Податок та збір на доходи фізичних осіб
11020000	Податок на прибуток підприємств
<i>12000000</i>	<i>Податки на власність</i>
12010000	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
12020000	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
12030000	Земельний податок
<i>13000000</i>	<i>Внутрішні податки на товари та послуги</i>
13010000	Податок на додану вартість
13020000	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)
13030000	Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)
13040000	Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів
13050000	Податки на окремі категорії послуг
<i>14000000</i>	<i>Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції</i>
14010000	Ввізне мито
14020000	Вивізне мито
<i>15000000</i>	<i>Місцеві податки</i>
15010000	Збір за місця для паркування транспортних засобів
15020000	Туристичний збір
15030000	Єдиний податок
<i>16000000</i>	<i>Внески/відрахування на соціальні потреби</i>
16010000	єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
16020000	збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій
<i>17000000</i>	<i>Доходи від власності держави</i>
17010000	Рентна плата

Продовження табл. 3.12

1	2
17010100	Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів
17010200	Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів
17010300	Рентна плата за спеціальне використання води
17010400	Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України
17010500	Плата за використання інших природних ресурсів
18000000	<i>Інші податки та збори</i>
18010000	Екологічний податок
18020000	Податки та збори, не віднесені до інших категорій

*Джерело: власна розробка*

Ураховуючи викладене, ми пропонуємо привести у відповідність структуру класифікації доходів бюджету з чинним законодавством та затвердити її без застосування додаткового розширення найменування надходжень згідно з податками і зборами, що приведе до позитивних зрушень, а саме: зменшення кількості бюджетних рахунків, відкритих в органах Казначейства, та спрощення документообігу між органами виконавчої влади, які відповідно до своїх обов'язків є розпорядниками бюджетних коштів.

Останнім часом в світі багато уваги приділяється екологічним проблемам, у тому числі підвищенню ефективності в енергетиці і розширенню використання поновлюваних джерел енергії, контролю за викидом парникових газів та ін. Варто зазначити, що в Україні здійснюється виробництво певних видів продукції альтернативної енергетики. Проте, за рахунок того, що вартість продукції альтернативних джерел енергії суттєво перевищує вартість традиційної енергії та палива, 90% вироблених обсягів експортується до ЄС [258, с. 238]. Формування новітнього напрямку економічної політики України наразі неможливе без використання відновлювальних джерел енергії (ВДЕ).



На даний момент гостро стоїть питання залучення капіталу для екологічно спрямованого сталого розвитку економіки України й ефективного здійснення екологічної діяльності підприємствами, насамперед, завдяки іноземним «зеленим» інвестиціям. Українські фахівці відмічають, що зараз проведення євроінтеграційних реформ в екологічному секторі України потребує прояву численних точок перетину в нормативному та правовому полі, впровадження «зеленої» економіки, процесів децентралізації урядування і розвитку територіальних громад, забезпечення прав людини на чисте довкілля, гідну працю, безпечне життя і відпочинок, сучасну і змістовну освіту [259, с. 63]. «Зелені» інвестиції, також звані соціально відповідальними інвестиціями, - це вкладення коштів в компанії і інші підприємства, що розвивають продукти, націлені на створення більш «зеленого», більш чистого навколишнього середовища. Для інтеграції України у світову «зелену» економіку необхідно реформувати фінансову систему, погодити єдині технічні вимоги, виробити спільні фінансові правила та адаптувати законодавство в цифровій сфері. Тому виникає необхідність активнішого використання на місцевому рівні в Україні таких фінансових інструментів регулювання природокористування («зелених» фінансів), як вуглецевий податок, екологічні податкові пільги, «зелений» тариф, «зелений» кредит, «зелені» іноземні інвестиції, «револьверні» фонди тощо [260, с. 156].

Вперше термін «зелена» економіка був використаний в 1989 року в звіті «План розвитку «Зеленої» економіки», підготовленому провідними фахівцями в цій галузі для уряду Великобританії. Однак на сьогодні загальноприйнятої позиції щодо визначення цього терміну поки немає. Програма Організації Об'єднаних Націй з охорони довкілля (*UNEP*) виділяє «зелену» економіку як інструмент, що приводить до підвищення добробуту людей і соціальної рівності, значно знижує несприятливий вплив на навколишнє середовище і ризики екологічної деградації [261, с. 70].

У звіті «Аналіз міжнародного досвіду для «зелених» фінансових систем» [262] відзначається, що «Зелена» фінансова система - це складний

багаторівневий організм, який охоплює різні елементи (центральні банки, фінансові регулятори, банки розвитку, фондові біржі, рейтингові агентства, міжнародні організації і ін.), кожен з яких має відповідні компетенцію, завдання цілі та інструменти, використовуваними для розвитку.

Механізми фондового ринку у системі інвестиційно-фінансових механізмів «зеленої» економіки розглядається як комплекс методів та інструментів розподілу капіталу між інвесторами (кредиторами) та позичальниками [263, с. 137], що реалізується через купівлю-продаж цінних паперів для реалізації завдань сталого розвитку. До інструментів, що використовуються у механізмах фондового ринку віднесено: екологічні облігації, що емітуються органами місцевого самоуправління; акції, що випускаються при створенні комунальних підприємств для вирішення екологічних завдань в межах території; екологічні цінні папери підприємств, що працюють у певному регіоні і реалізують політику еколого-збалансованого природокористування; похідні фінансові інструменти (опціони, погодні деривативи тощо). Провідним інструментом мобілізації капіталу в «зеленій» фінансовій системі є «зелені» облігації.

Процеси впровадження екологічних податків у податкову систему та потенційні наслідки від такого впровадження ретельно проаналізовані у роботі Шикосової А., Чулкової К., Мокрісової В. [264, с. 259]. Екологічні податки розглядаються ними як інструмент позитивних змін у сфері екологічної політики та управління природними ресурсами. У Стратегії розвитку Дніпропетровської області на період до 2020 р. однією з цілей є екологічна та енергетична безпека. Зокрема, операційна ціль 3.4 сформульована як «Енергоефективність та розвиток альтернативної енергетики» [265]. Альтернативна енергетика є світовим трендом. Для м. Дніпра це – можливість покращити стан навколишнього середовища, адже за рахунок сонячної електростанції скоротяться викиди інших генеруючих кампаній, зменшиться залежність, зокрема, від вугільної промисловості. А ще – це додаткові робочі місця та податки, що наповнюють міський бюджет.

Експерти Національного екологічного центру України [266, с. 17] виділили такі проблеми, що виникають на шляху «зеленого» інвестування:

- відсутня інформація про призначення тих коштів, які ще не були витрачені в Україні за схемою цільових екологічних («зелених») інвестицій;

- фінансування проектів за схемою зелених інвестицій відбувається неефективно;

- проекти теплової санації за кошти, отримані від продажу квот згідно з Кіотським протоколом, виконуються зі значним відставанням від встановлених строків;

- відсутність контролю та моніторингу за якісним виконанням проектів за схемою зелених інвестицій призводить до зловживань;

- створені умови для можливих проявів корупції.

Аналіз експертних думок щодо означеної проблеми дозволив сформулювати певні обмеження за трьома основними напрямками.

По-перше, це розгляд проблеми фінансування «зелених» інвестицій в контексті більш загальних питань, пов'язаних з поняттям «зелена» економіка. Тут виділяються такі обмеження [267, с. 48], які стримують «зелені» інвестиції: відсутність серед залучених в цей процес зацікавлених осіб єдиного розуміння того, що ми розуміємо під «зеленою» економікою; відсутність об'єктивних даних, що характеризують «зелену» економіку як явище і процес, що в підсумку ускладнює як моделювання розвитку подій в цій сфері, так і регулювання; відсутність узгодженої позиції щодо джерел фінансування «зеленого» економічного зростання; відсутність визначеності щодо того, на яких проблемах варто концентруватися в першу чергу: локальних або глобальних.

По-друге, це розгляд проблеми фінансування «зелених» інвестицій виключно з позиції пошуку джерел фінансування природоохоронних заходів та екологічних інвестицій, можливих комбінацій і поєднання інтересів усіх учасників інвестиційного процесу. Тому пропонується запровадити на державному рівні платежі за екосистемні послуги, податки (і штрафи) на

забруднення, що торгуються квоти на викиди, спеціальні тарифи на електроенергію з відновлюваних джерел, спеціальні депозити для фінансування процесу повторної переробки відходів, «зелені» облігації, «зелені» кредити [268, с. 177].

По-третє, це розгляд проблеми фінансування «зелених» інвестицій виключно з позиції побудови індивідуальної стратегії розвитку бізнесу і проблем корпоративного управління. Тому рекомендовано законодавчо опрацювати регламентацію процесу переходу до найкращих доступних технологій з метою усунення існуючих нестиківок та забезпечити прозорість інформаційних потоків.

### **Висновки до розділу 3**

1. У монографії проведено диференціацію механізмів податкового менеджменту за етапами життєвого циклу кризи: зародження ризику – ризикоорієнтована модель податкового аудиту; наростання ризику – застосування процедури розстрочення податкових зобов'язань; податкова порука; розгортання загрози - прямий доступ податкових органів до загальної інформаційної системи активів та власності (земельного кадастру, реєстрації транспортних засобів, бази даних підприємств, реєстрів банкрутів), арешт рахунків; настання кризи – процедури досудової санації, заспокоєння кризи – відстеження регулярності надходження платежів відповідно до графіку розстрочення; забезпечення цілісності заставного майна; реалізація майна боржника (в тому числі банкрута); усунення кризи – аудит фінансового стану колишнього боржника, візити до платника; персоніфіковане надсилання засобами зв'язку інформації та роз'яснень змін до законодавства.

2. Апробацію методичних рекомендацій щодо диференціації механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики проведено на матеріалах ТОВ «БудТрест» і ТОВ «Бромфапром». Для

першого підприємства рекомендовано процедуру досудової санації, ініційовану податковими органами. Співпраця податкових органів із арбітражними керуючими підвищує ефективність податкового менеджменту, оскільки останні відповідають за фінансову, господарську та інвестиційну діяльність боржника, за ліквідацію або відновлення його платоспроможності, та забезпечують вимоги кредиторів, у тому числі зі сплати податкових платежів. Підприємству ТОВ «Бромфапром», яке виходить зі стану жорсткої кризи, рекомендовано впровадження інноваційних технологій і використання аутсорсингових послуг у сфері управління податковими ризиками.

3. Обґрунтовано недоцільність встановлення планових показників податкових надходжень до бюджету, які доводяться Міністерством фінансів України ДФС. Відповідно до міжнародних стандартів, встановлення планів збору податкових доходів фіскальним органам зменшує бюджетну прозорість і підриває довіру до податкової політики. Замість цього необхідно розширити фокус оцінок стійкості, так, щоби директивні органи і громадськість мали можливість оцінити величину фіскального розриву (гепу), до ризику виникнення якого схильні органи державного управління.

4. Узагальнено специфічні дисбаланси, притаманні податковим системам: між наслідками оподаткування за прогресивною та рівномірною шкалами; між доходами і видатками бюджетів різних рівнів через наявність трансфертів; у сфері зовнішньоекономічної діяльності залежно від місця обкладання ПДВ; у внутрішніх процесах побудови схем податкового кредиту з ПДВ для оптимізації оподаткування; у часових лагах між створенням ВВП і генерацією податкових доходів бюджету. У результаті критичної оцінки положень податкового ризик-менеджменту виділено п'ять етапів процесу: виявлення ризиків, їх оцінювання, визначення та застосування контрзаходів, оцінка отриманих результатів із погляду ефективності.

5. Деталізацію пропозицій кількісних оцінок податкового розриву проведено на прикладі ПДВ на основі даних про ефективність відпрацювання схемного податкового кредиту, доведеного по деклараціях, у розрізі таких

категорій платників податків: «вигодонабувачі», «транзитери», «податкові ями», задіяних у схемах руху ПДВ.

6. Для визначення еластичності податкових надходжень і ВВП в українських умовах проведено кореляційно-регресійний аналіз між натуральними логарифмами у фактичних цінах для елімінування впливу на результати аналізу автокореляцій та інфляції. В результаті отримано статистично значущу кореляційно-регресійну модель у вигляді експоненціальної функції. Ґрунтуючись на її властивостях, робимо висновок, що у досліджуваній системі зміна ВВП безпосередньо впливає на обсяг податкових платежів до бюджету, при чому швидкість зміни показників є пропорційною і майже незмінною, яка визначається константою.

7. Удосконалено стратегічні механізми державного податкового менеджменту на основі: по-перше – зміщення акцентів системи цілей із забезпечення виконання планових показників податкових надходжень до бюджету на мінімізацію чистого податкового розриву, по-друге – побудови довгострокових прогнозів щодо податкових надходжень (5–10 років), в яких наводяться припущення, що лежать в основі аналізу, і альтернативні сценарії розвитку подій; по-третє – формування звіту про фіскальні ризики, в якому має бути розкрито чутливість податкових надходжень до зміни економічної кон'юнктури, формування резервів на фіскальні ризики, визначено ризики державно-приватного партнерства, податкові витрати, квазіфіскальні операції і квазіфіскальні податки. На відміну від існуючих підходів, пропонується передбачає пріоритетність перспективних інструментів податкового державного менеджменту.

8. Розвинуто методичний підхід до визначення класу ризику платника податків (низький, помірний, істотний, високий, найвищий) на підставі врахування двох критеріїв – ймовірності втрат податкових надходжень (екстремальна, дуже висока, висока, значна, низька) та ймовірності існування ризику (виключена, мала, можлива, висока, дуже висока). На відміну від існуючого підходу, який виділяє три групи ризику (високий, середній та

незначний) на основі фактологічних історичних даних, пропонується носити предикативний характер і дозволяє більш точно врахувати особливості платників податків;

9. Механізми децентралізації податкового менеджменту розглянуто на прикладі формування фінансових ресурсів спроможних територіальних громад, які формують свої доходи на основі принципів оподаткування і самооподаткування (добровільне залучення коштів населення за рішенням громади для фінансування разових цільових заходів соціально-побутового характеру). Перехід об'єднаних громад на прямі міжбюджетні відносини з Державним бюджетом сприятиме підвищенню дієвості механізмів регіонального податкового менеджменту. Заміна прямих відносин, які у поточний час мають лише області, райони, міста обласного значення, зменшуватимуть ризики опортуністичної поведінки розпорядників бюджетних коштів на місцевому рівні.

10. Удосконалено бюджетну класифікацію шляхом уніфікації класифікації доходів бюджету і уточнення місця єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій, рентної плати, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а також земельного податку. Запропоновані рекомендації спрямовано на імплементацію зарубіжного досвіду побудови бюджетної класифікації, адаптацію настанов та технічних записок Міжнародного валютного фонду щодо структури класифікації доходів бюджету.

11. Розглянуто податкові механізми екологізації антикризової фінансової політики у світлі концепції «зеленої» фінансової системи, яка ґрунтується на усвідомленні того, що державний сектор в одиночку не зможе впоратися зі своєю роллю в якості джерела фінансування. Тому пропонується: податкове стимулювання проектів енергоефективності та енергозбереження; введення в обіг «зелених» облігацій в Україні як інструменту здешевлення фінансових ресурсів в реалізації «зелених»

проектів та організації ринку інвесторів; забезпечення публічного доступу до інформації щодо проектів, впровадження яких здійснюються за державні кошти та за різноманітними програмами; законодавче закріплення обов'язковості енергетичного аудиту для об'єктів, де впровадження проектів енергозбереження відбуватиметься за державні кошти; забезпечення прозорих та чесних умов доступу регіональних компаній до тендерного конкурсу з реалізації проектів із залученням до виконання робіт місцевих робітників. Реалізація зазначених напрямків дозволить мобілізувати достатні обсяги внутрішніх і міжнародних «зелених» фінансів і створити спектр фінансових послуг, необхідних для інвестування в «зелені» технології.



## ПІСЛЯМОВА

Результатом дослідження є розробка теоретичних положень, методичних засад і практичних рекомендацій, що визначають шляхи вирішення актуального наукового завдання – удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики. Зміст основних висновків і рекомендацій полягає в такому.

1. У монографії уточнено дефініцію податкового менеджменту у контексті його сучасних теоретичних концепцій як підсистеми фінансового менеджменту, яка реалізується на рівні держави, регіону, суб'єкта господарювання, платника податків. Податковий менеджмент, як система, є діалектичною єдністю його стратегічної і тактичної складових, що володіє властивістю адаптації до мінливих умов внутрішнього та зовнішнього середовища. Пріоритетом податкового менеджменту є розробка, реалізація і контроль виконання податкової стратегії, яка визначає бажаний стан економічного суб'єкту в податковій сфері, а також чітку послідовність дій і станів, які використовуються для досягнення встановлених цільових орієнтирів.

2. Визначено діалектику взаємозв'язку механізмів податкового менеджменту як ієрархічної системи управління оподаткуванням, що включає в себе функціональні підсистеми: планування, прогнозування, регулювання, контролю, в основі якої лежить єдність формальних і неформальних інститутів, мінімізація трансакційних витрат і ймовірності виникнення опортуністичної поведінки. Механізми державного, регіонального, корпоративного менеджменту характеризуються специфічними формами, методами, інструментами та мають тісний діалектичний зв'язок між собою на основі принципів координації і самоорганізації, індикаторами якого є податковий потенціал, податкове навантаження та ефект його переміщення.

3. Обґрунтовано концепцію удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики, в основу якої покладено положення теорій контрактів, трансакційних витрат, суспільного вибору, організацій, опортуністичної поведінки. Це дало змогу диференціювати механізми податкового менеджменту за етапами життєвого циклу кризи, удосконалити ризикоорієнтовані механізми адаптивного податкового менеджменту, обґрунтувати механізми децентралізації і забезпечення прозорості податкового менеджменту.

4. Оцінка ефективності державного податкового менеджменту дозволила виявити його переваги і недоліки. Перевагами є: забезпечення зростання доходів бюджету, запровадження електронних сервісів, надання податкових консультацій тощо. Недоліками є: високий рівень централізації управління, низька якість податкового планування, особливо довгострокового, істотна конфліктність податкових відносин, корупція тощо. В процесі децентралізації управління державними фінансами підвищується значення регіонального податкового менеджменту. Його перевагами в Україні є: стійкість зростання податкових доходів місцевих бюджетів в усіх областях, окрім анексованих регіонів і територій із військовим конфліктом, впровадження поширених у світі прогресивних податкових механізмів; недоліками є: недостатня фінансова потужність дохідної частини місцевих бюджетів, наявність фіскальних розривів між їх доходами і видатками, обумовлена значним обсягом міжбюджетних трансфертів.

5. Надано оцінку ефективності корпоративного податкового менеджменту на основі таких критеріїв: наявність спеціальних працівників або підрозділів, які реалізують функції податкового менеджменту; подання звітності в електронній формі; динаміка податкового навантаження; наявність податкового боргу, фінансових та адміністративних санкцій тощо. Виявлено галузеві чинники інституціонального податкового середовища макрорівня, які впливають на ефективність податкового менеджменту на мікрорівні.

6. Здійснено диференціацію податкових механізмів за етапами життєвого циклу кризи, яка ґрунтується на закономірності, що по мірі наростання кризи економічні інструменти податкового менеджменту поступово замінюються все більш жорсткими адміністративними заходами, а по мірі її згасання – навпаки. Рішення податкових органів про досудову санацію або ініціювання справи про банкрутство платника податків під час настання кризи рекомендовано приймати на основі оцінки його податкового потенціалу і значущості для національної економіки.

7. Розроблено ризикоорієнтовані механізми адаптивного податкового менеджменту, що обумовило зміни цільових орієнтирів діяльності ДФС України у напрямі від виконання планових показників податкових надходжень до мінімізації фіскальних розривів. Це в свою чергу обумовлює необхідність формування звіту про фіскальні ризики, а також удосконалення методичних підходів до визначення класу ризику платника податків.

8. Обґрунтовано механізми децентралізації і забезпечення прозорості податкового менеджменту, які ґрунтуються на стимулюванні розвитку податкових і неподаткових джерел формування спроможних територіальних громад, що сприятиме зміцненню фінансової основи місцевого самоврядування та зменшенню обсягу міжбюджетних трансфертів. Розроблено агрегований проект змін у бюджетну класифікацію України, який відповідає міжнародним стандартам і підвищує прозорість надходження до бюджету єдиного соціального внеску та його цільового спрямування.

Використання у практичній діяльності представлених висновків і рекомендацій щодо удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики сприятиме підвищенню їх ефективності, що позитивно вплине на динаміку податкових надходжень до бюджету і рівень добровільної сплати податків.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Грищенко О. О. Реформування податкової політики як стратегічний фактор розвитку економіки. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2012. № 4. С. 95 - 101.
2. Лисенко О. Ю. Особливості розвитку бюджетного менеджменту в Україні. *Економіка та держава*. 2011. № 8. С. 109 - 111.
3. Горник В. Г. Бюджетно-податкова політика в стратегії забезпечення конкурентоспроможності держави. *Економіка та держава*. 2011. № 5. С. 120-122.
4. Буряковський В.В. Механізм адаптації податку на додану вартість до ринкових перетворень: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.03; Дніпропетр. держ. ун-т. Д., 2000. 20 с.
5. Salyzyn, V. Canadian income tax policy [Text] : an economic evaluation. 3 ed. [Don Mills, Ont.][etc.] : CCH Canadian limited, 1986. XIII, 289 p.
6. Tax reform in Canada: our path to greater prosperity / ed. H. G. Grubel. Vancouver[etc.] : The Fraser Institute, 2003. 262 p.
7. Барабанова В. В., Барабанова М. А. Основні засади формування ефективного податкового менеджменту на підприємствах. *Економіка і регіон*. 2011. № 2. С. 142-145.
8. Шевченко О.В. Організаційно-економічний механізм управління податковими зобов'язаннями підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 ; Донец. нац. ун-т. Донецьк, 2006. 20 с.
9. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2009. Вип. 19. С. 36 - 43.
10. Максименко А. В. Трансформація національних податкових стратегій в контексті глобалізації. *Технологический аудит и резервы производства*. 2015. № 4(5). С. 88-92.

11. Чижишин О. Фінансово-інвестиційна стратегія збільшення прибутковості вітчизняних підприємств: податковий аспект. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК.* 2014. № 21(1). С. 19-23.

12. Осадча, О. О. Аналіз системи оподаткування підприємства в контексті сучасних економічних трансформацій. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування.* 2014. № 1(65). С. 284-293.

13. Пипко С. О. Система управління оподаткуванням в сучасних умовах. *Інституціональний вектор економічного розвитку / Institutional vector of economic development : зб. наук. праць МІДМУ «КПУ».* Вип. 8 (2). Мелітополь : Вид-во КПУ, 2015. С. 194 - 202.

14. Шуліченко, Т.В. Механізм оподаткування : теоретичні аспекти. *Економіка та держава.* 2010. № 8. С.67-70.

15. Гланц, В.Н. Сутність та елементи податкового регулювання. *Вісник Української академії банківської справи.* 2011. № 2(31). С. 92-96.

16. Кміть В. М., Івах Г. В. Роль податкового регулювання в системі державного податкового менеджменту України. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону.* 2011. Вип. 7(2). С. 310-316.

17. Тімарцев О. Ю. Проблеми розподілу сплати податків між економічними суб'єктами. *Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції.* 2013. № 1(20). С.61-66.

18. Нагорняк Г., Вовк Ю. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення. *Галицький економічний вісник.* 2010. № 2(27). С.140-152.

19. Ревенко О. В. Податкова система як засіб реалізації податкової політики держави в сучасних умовах. *Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія : Державне управління.* 2014. Вип. 2. С. 71-80.

20. Воронкова О. М., Гордей О. Д. Суспільно-політичні аспекти податкового менеджменту в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2014. № 2. С. 47 - 56.

21. Гриньов А. В., Фадєєва Г. М. Формування податкової політики підприємства в сучасних економічних умовах. *Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства*. Харків : НТУ «ХПІ». 2014. № 4 (1047). С. 150 - 158.

22. Черниш О.І. Управління розвитком організацій невиробничої сфери в ринкових умовах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.02; Східноукраїнський державний університет. Луганськ, 2000. 21 с.

23. Брежнєва-Єрмоленко О. В. Податкове планування в системі державного податкового менеджменту. *Вісник Дніпропетровського університету. Сер. : Економіка*. 2013. Т. 21, вип. 7(1). С. 48-53.

24. Гаврилець В. А. Податкова політика як стратегічний напрям управління діяльністю підприємств. *Науковий вісник [Буковинського державного фінансово-економічного університету]. Економічні науки*. 2014. Вип. 26. С. 62 - 67.

25. Пузирьова П. В., Ковальська Ю. Г. Характеристика податкового менеджменту та ознаки його ефективності в сучасних умовах. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 2. С. 36 - 39.

26. Луцик А.І. Фіскальні та регулюючі засади державного податкового менеджменту: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 ; Терноп. держ. екон. ун-т. Т., 2006. 20 с.

27. Сидорович О.Ю. Оподаткування доходів фізичних осіб: фіскальні пріоритети та асиметрії вибору в персональному податковому менеджменті: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01; Терноп. держ. екон. ун-т. Т., 2006. 20 с.

28. Тарасюк М. В. Теоретичні засади державного податкового менеджменту. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 3 - 8.

29. Тарасюк М. В. Основні види та принципи державного податкового менеджменту. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2013. Вип. 3. С. 283-288.

30. Ревенко О. В., Ревенко Т. В. Стратегічні та тактичні аспекти податкового менеджменту. *Теорія та практика державного управління*. 2013. Вип. 1. С. 261 - 270.

31. Воробйов Ю.М., Сітшаєва Л.З. Прогнозування податкових надходжень в контексті Податкового кодексу України. *Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції*. 2012. №4(9). С. 13 - 23.

32. Ползкікова Г. В. Антикризові механізми стратегічного податкового менеджменту. *Ефективна економіка*. 2014. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4706&p=1>.

33. Косова Т. Д., Тімарцев О.Ю. Податкова віддача регіонів України: проблеми і перспективи. *Бізнес-Інформ*. 2014. №4. С. 361 - 365.

34. Ткачик Л. П. Особливості функціонування корпоративного податкового менеджменту. *Бізнес Інформ*. 2013. № 12. С. 333 - 338.

35. Чеснакова Л. С., Малахова Ю. А. Концептуальна модель податкового менеджменту підприємства. *Вісник Національного транспортного університету*. 2013. № 28. С. 519 - 524.

36. Антоненко Н. В. Податкова реформа як стратегічний інструмент національного економічного розвитку. *Вісник Національного транспортного університету*. 2011. № 24(1). С. 156 - 159.

37. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем. *Фінанси України*. 2013. № 3. С. 7 - 26.

38. Лісовий А. В., Лісова Т. А. Податковий менеджмент: проблеми та перспективи розвитку. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 2. С. 267 - 269.

39. Маліков В. В., Абрамова О. С. Розробка стратегії податкового планування на підприємстві. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2012. № 2. С. 13 - 17.

40. Меліхова, Т. О., Рибачонок К. В. Обґрунтування функцій податкового планування для зміцнення фінансової безпеки підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. Запоріжжя, 2012. Вип. 2. С. 96 - 100.

41. Полонська Ю. М. Організація системи підтримки прийняття управлінських рішень у податковому плануванні на підприємстві. *Коммунальное хозяйство городов*. 2008. №83. С. 261 - 267.

42. Тимошенко А. О. Формування нової парадигми податкового контролю в Україні. *Економіка і управління*. 2011. № 4. С. 46-49.

43. Тимошенко А. О. Формування стратегії розвитку податкового контролю. *Економіка. Фінанси. Право*. 2013. № 4. С. 45-50.

44. Риженко І.Є. Податковий аудит як засіб забезпечення контрольних функцій держави у сфері оподаткування. *Економіка розвитку*: Харків. Видавництво ХНЕУ. 2010. № 1 (53). С. 26 - 28.

45. Риженко І.Є. Перспективні напрямки розвитку державного податкового аудиту в Україні. *Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна. Економічна серія*. Харків. 2005. №668. С. 237 -240.

46. Ходякова О. В., Лук'яненко А. С. Концепція реалізації ефективного податкового планування на підприємстві. *Бізнес Інформ*. 2012. № 3. С. 213 - 218.

47. Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрямки розбудови: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08; Терноп. нац. екон. ун-т. Т., 2009. 20 с.

48. Мельник П.В., Тарангул Л.Л., Варналій З.С. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи [монографія] / та ін. / за ред. З.С.Варналія. К.: Знання України, 2008. 675 с.

49. Іванишина О.С. Розвиток технологій податкового адміністрування. *Вісник КНУТД*. 2012. №6. С. 288-293.



50. Цуркан І. М. Сутність та зміст функцій податкового менеджменту підприємства. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2005. № 4. С. 93 - 98.
51. Супруненко, С. А. Податкове планування як засіб гармонізації взаємовідносин держави та суб'єктів господарювання. *Економічний аналіз*. 2013. Т. 13. С. 194 - 200.
52. Seidman, Laurence S.. The USA Tax: a progressive consumption tax. - Cambridge, Massachusetts ; London : MIT press, 1997. 160 p.
53. Holmes, William C. Federal taxation of corporations, partnerships, and their owners. Chicago, Illinois : Commerce Clearing House, 1989. 467 p.
54. Міночка О.М. Розвиток системи податкового регулювання діяльності промислових підприємств в Україні: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.03 ; Харк. нац. ун-т ім. В.Н.Каразіна. Х., 2006. 22 с.
55. Бойченко О. В. Методи оптимізації ієрархічних систем управління. *Радіоелектронні і комп'ютерні системи*. 2011. № 1. С. 57 - 60.
56. Янків М.Д. Організаційно-економічні механізми розвитку і функціонування АПК України: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.07.02 ; НАН України. Ін-т економіки. К., 2000. 37 с.
57. Шокун В.В., Пилипенко Л.П. Про питання вдосконалення фінансової системи України. *Фінанси України*. 1997. №6. С.14-24.
58. Черкасова Т.О. Синтез системи фінансового менеджменту територіально-розподіленого виробничого підприємства: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.03 ; Донец. нац. ун-т. Донецьк, 2004. 20 с.
59. Піхоцький В.Ф. Менеджмент справляння податків в процесі розвитку підприємництва: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.02 ; НАН України; Ін-т регіон. досліджень. Л., 2000. 22 с.
60. Гончаренко І. Г. Податкові преференції як інструмент державного регулювання економіки в період фінансової кризи. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки*. 2010. Вип. 25(1). С. 279 - 282.

61. Катренко А.В., Савка І.В. Механізми координації у складних ієрархічних системах. *Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка»*. 2008. № 631. С. 156 - 165.

62. Тренев Н.Н. Методология стратегического управления предприятием на основе самоорганизации. *Аудит и финансовый анализ*. 2001. №4. URL: <http://www.auditfin.com/fin/2001/4/rtrenev/rtrenev.asp>.

63. Воронкова О. М. Інституціональні засади податкового менеджменту. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2013. № 2. С. 22 - 33.

64. Деєва Н.М. Науково-методологічні основи формування, оцінки і управління потенціалом соціалізації економіки України: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.03 ; Дніпропетр. нац. ун-т. Д., 2007. 36 с.

65. Ползікова Г. В. Податковий менеджмент як ієрархічна система : діалектика взаємозв'язку механізмів. *Вісник ДДМА*. 2015. № 1 (34). С. 234 - 240.

66. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/page>.

67. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин: Закон України від 28.12.2014 р. № 79-VIII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/79-19/paran2#n2>.

68. Ярова Н.В. Податкове навантаження та його оцінка: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 ; Ін-т економіки та прогнозування НАН України. К., 2010. 19 с.

69. Коновалова О., Лохвицька І. Аналіз податкового навантаження та його вплив на стан економіки України. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(1). URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escnof\\_2013\\_10\(1\)\\_\\_34.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escnof_2013_10(1)__34.pdf).

70. Кизилова Л.О., Стецишин М.І. Особливості визначення податкового навантаження підприємств. *Коммунальное хозяйство городов*. 2008. №83. С. 216 - 221.

71. Богославец Т. І. Вплив податкової політики держави на діяльність вітчизняних підприємств в умовах антикризової фінансової політики. *Вісник Національного транспортного університету*. 2010. № 21(1). С. 227-231.

72. Дропа Я., Чабан І. Податкове навантаження та його вплив на економіку України. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2009. Вип. 19. С. 213 - 218.

73. Балашова О. В. Податковий механізм управління підприємством. *Економіка : проблеми теорії і практики*. 2003. № 5. С. 918 - 925.

74. Кузьменко Г. І., Струтинська О. М. Сутність податкового потенціалу як економічної категорії. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2013. Вип. 24. С. 297 - 307.

75. Крупка М. І., Кміть В. М., Ткачик Л. П. Формування та особливості корпоративного податкового менеджменту в сучасних умовах господарювання. *Фінанси України*. 2014. № 3. С. 69 - 82.

76. Забаренко Ю.О. Сучасна практика застосування методів податкового планування в діяльності підприємств провідних країн світу в посткризовий період. *Стратегія розвитку України. Економіка, соціологія, право*. 2012. № 1. Т. 1. URL: <http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/SR/article/view/4712>.

77. Дедекаєв В. А., Коломієць Т. А. Використання стратегічного аналізу у виявленні схем ухилення від сплати податків. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. № 2. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znpifyua\\_2013\\_2\\_11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znpifyua_2013_2_11.pdf).

78. Олейнікова Л. Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. №4(8). С. 273-278.

79. Калінеску Т. В., Ширяєва А. Ю. Причини та тенденції ухилення від сплати податків. *Наукові вісті Дніпровського університету*. 2013. № 10. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdu\\_2013\\_10\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdu_2013_10_7).

80. Тимченко О.М. Податковий борг в Україні: мінімізація ризиків та ефективність менеджменту: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. К., 2010. 32 с.

81. Юр'єва О. І. Механізм державного управління податковим боргом: сутність поняття та складові. *Державне будівництво*. 2014. № 1. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu\\_2014\\_1\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2014_1_18).

82. Пилипенко Н.М. Податково-дотаційний менеджмент у сільському господарстві: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.02; Сумський державний аграрний університет. Суми, 1998. 16 с.

83. Камінська М.Б. Мотиваційний менеджмент екологічнобезпечного розвитку сільськогосподарських підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.04 ; Житомир. нац. агрокол. ун-т. Житомир, 2009. 20 с.

84. Гордієнко Є. С. Діяльність торговельного підприємства в умовах трансформації податкового середовища: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 ; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. Донецьк, 2011. 19 с.

85. Штань М. В. Податкові інструменти регулювання економіки України в умовах глобалізації. *Міжнародні відносини. Серія «Економічні науки»*. 2014. № 4. URL: [http://journals.iir.kiev.ua/index.php/ec\\_n/issue/view/132](http://journals.iir.kiev.ua/index.php/ec_n/issue/view/132).

86. Іванов С. В., Захарченко Н. В., Швецова А. А. Аналіз джерел фінансування малого та середнього бізнесу в Україні. *Економічний простір*. 2015. № 104. С. 20-27.

87. Матвейчук Л. Державне управління оподаткуванням великих платників податків в Україні: організаційний аспект. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2014. Вип. 3(22). С. 162-170.

88. Соловійова Л.О. Державний податковий менеджмент великих платників податків в Україні: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08; Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2009. - 19 с.

89. Чикаренко О. О. Орієнтири стратегічних змін державної податкової служби України в контексті реформування інституту державної служби. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. 2012. Вип. 2. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Patp\\_2012\\_2\\_29.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Patp_2012_2_29.pdf)

90. Кузьменко О.О. Адміністративно-правове забезпечення менеджменту в державній податковій службі України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2009. 19 с.

91. Ревенко О. В., Ревенко Т. В. Удосконалення менеджменту в органах ДПС як фактор забезпечення ефективності податкової політики. *Теорія та практика державного управління*. 2012. Вип. 4. С. 258 - 266.

92. Шавло І. А., Шкуренко Н. Г. Стратегічні напрями правового забезпечення механізму зарахування та обліку податкових надходжень. *Фінансове право*. 2014. № 3. С. 58 - 62.

93. Рябошапко В.І. Правовий менеджмент податкової міліції (загальнотеоретичний аспект): Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01; Ун-т внутр. справ. Х., 2000. 19 с.

94. Рябошапко В. І. Принципи та функції правового менеджменту податкової міліції. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2000. № 10. С. 96-102.

95. Сидорович О. Ю. Аналіз використання податкових методів нейтралізації фінансової кризи в контексті теорії синергетики. *Бізнес Інформ*. 2012. № 3. С. 195 - 198.

96. Ярошенко І. В., Костяна О. В. Економічна криза 2014 р. в Україні та антикризова податкова політика. *Бізнес Інформ*. 2014. № 10. С. 318 - 323.

97. Кризька Р. Використання податкових інструментів регулювання інвестиційно-інноваційних процесів у системі антикризових заходів України.

*Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України.* 2009. Вип. 2. С. 112 - 119.

98. Римар О. Г. Модернізація податкової політики України як фактор подолання кризових явищ в економіці. *Наукові праці НДФІ.* 2009. Вип. 4. С. 103 - 108.

99. Ільєнко Р.В. Важелі податкового стимулювання розвитку виробничої сфери: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 ; Ін-т регіон. дослідж. НАН України. Л., 2010. 20 с.

100. Дробишева, О. О. Поняття, стадії та особливості криз у процесі управління промисловими підприємствами. *Економіка промисловості : науково-практичний журнал.* Донецьк : Інститут економіки промисловості НАН України, 2009. № 4 (47). С. 157 - 163.

101. Ватченко О. Б., Ползікова Г. В. Інноваційна спрямованість економіки України на сучасному етапі розвитку. *Науковий вісник Ужгородського університету. – Сер. Економіка.* 2011. Спецвип. 33, ч. 1. С. 55 - 61.

102. Демчишак Н. Б. Роль податкових інструментів у інвестиційно-інноваційній стратегії розвитку України. *Бізнес Інформ.* 2014. № 2. С. 40 - 44.

103. Гурська О.А. Важелі та стимули формування інвестиційних ресурсів у промисловості: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.07.01; НАН України. Ін-т пробл. ринку та екон.-еколог. дослідж. О., 2000. 17 с.

104. Галій І.І. Економічні методи активізації інвестиційної діяльності: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.03; Наук.-дослід. екон. ін-т М-ва економіки України. К., 2001. 19 с.

105. Піжук О.І. Державне регулювання гендерних процесів в соціально-економічному розвитку України: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 ; Держ. податк. адмін. України. Ірпінь, 2010. 18 с.

106. Крушельницька Т. А. Розвиток теорії державного управління податковою системою в умовах економічної кризи. *Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління.* 2010. № 1. С. 14 - 17.

107. Пустовійт Р.Ф. Інституціональні засади зміни економічної парадигми на сучасному етапі. *Фінансовий простір*. 2012. № 3 (7). С. 18 – 25.
108. Орлова В.К., Негрич І. М. Крива Лаффера : теорія і практика. *Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*, 2001. С. 477-480.
109. Балацкий Е. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности [Текст] : (Формальная теория налогов). *Мировая экономика и международные отношения*. 1997. №11. С.31 - 43.
110. Балацкий Е. Точки Лаффера и их количественная оценка (Методика статистики). *Мировая экономика и международные отношения*. 1997. №12. С.85 - 94.
111. Балацкий Е.В. Анализ влияния налоговой загрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций. *Экономический форум*. 2003. № 2. URL: <http://www.ecfor.ru/pdf.php?id=2003/2/08>.
112. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 1999. 305 с.
113. Норт, Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки; пер. І. Дзюб. К. : Основи, 2000. 198 с.
114. Мельник О.Я. Індикатори рівня розвитку національних податкових систем. *Вісник Хмельницького національного університету*, 2010. № 4. Т. 1. С. 114 - 119.
115. Ползикова А. В., Горшков Ю. Н. Особенности стимулирующего налогового регулирования экономической деятельности хозяйствующих субъектов. *Научный вестник : Финансы, банки, инвестиции*. Симферополь. 2013. № 6 (25). С. 44 - 48.
116. Угода про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і

їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 27.06.2014 р. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011)

117. Jančiev, Zoran. The croatian tax system; ed. M. Jerković. Zagreb : Institute of public finance, 2004. 104 p.

118. Taxation of employment income in international Tax Law/ ed. by Daniela Hohenwarter, Vanessa Metzler. Wien : Linde, 2009. 693 p. : fig. (Series on international Tax Law ; vol. 61).

119. Common consolidated corporate tax base / ed. by Michael Lang. Wien : Linde, 2008. 1101 p.

120. Юрківський О. Й. Інформаційні особливості забезпечення інституційних основ функціонування податкової системи України. *Вісник Житомирського національного агроекологічного університету*. 2012. № 2(2). С. 381 - 391.

121. Гурська О. М. Податковий менеджмент—механізм покращення управління підприємством. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7(1). С. 395 - 400.

122. Хомутенко В., Хомутенко А. Стратегічні орієнтири трансформації податкової політики України на шляху до євроінтеграції. *Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]*. 2014. № 3. С. 134 - 140.

123. Молдован О. О. Стратегічні пріоритети реформування податкової системи України. *Стратегічні пріоритети*. 2014. № 1. С. 32 - 40.

124. Найденко О. Є., Костяна О. В. Інструментарій податкової підтримки економічного розвитку в країнах світу в умовах фінансово-економічної кризи. *Бізнес Інформ*. 2012. № 10. С. 199 - 204.

125. Чалапко Л. Д. Формування стратегії підприємства на принципах концепції Value Based Management. *Економіка і регіон*. 2011. № 2. С. 137 - 141.



126. Мещеряков А. А., Панасейко С. М. Особливості державного податкового ризик-менеджменту в умовах економічної кризи. *Вісник Академії митної служби України. Серія : Економіка*. 2014. № 2. С. 43 - 48.

127. Захарченко Н. В., Швецова А. А. Механізм фінансування політичних партій з державного бюджету: світовий досвід та перспективи для України. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2016. № 1. С. 20-28.

128. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання і протидії політичній корупції: Закон України від 08.10.2015 № 731-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/731-19>.

129. Jones, S. M. & Rhoades-Catanach, S. C. (2002). Principles of taxation: advanced strategies. *Boston [etc.] : McGraw-Hill. Irwin*. 509 p. ISBN 0-07-244380-4.

130. La Cava, G. & Nanetti R. (2010). Albania: Filling the Vulnerability Gap. The World Bank. Washington, D.C. 90 p. <http://documents.worldbank.org/curated/en/587091468742830114/pdf/multi-page.pdf>

131. ECLAC (1997). The equity gap: Latin America, the Caribbean and the Social Summit. *Economic Commission for Latin America and the Caribbean, Santiago : UN*, 209-218. URL: <https://www.cepal.org/en/publications/37854-equity-gap-latin-america-caribbean-and-social-summit>

132. FAO, IFAD, ILO (2010). Gender dimensions of agricultural and rural employment: differentiated pathways out of poverty: status, trends and gaps. *Rome : FAO*, 226 p. <http://www.fao.org/docrep/013/i1638e/i1638e.pdf>

133. Chen Y.-S. & Huang, W. H. (2017). Economic analysis of gender gap compensation: evidence from Taiwanese auditing industry. *Aktual'ni problemy ekonomiky (Actual problems of the economy)*, 1, 273-281.

134. Fedulova L. (2016). Innovativeness of the economies of the EU and Ukraine: undertakings to narrow the gap. *Ekonomichnij Casopis-XXI (Economic Annals-XXI)*, 156, 22-25.

135. Huz A. & Gikas G. (2012). The SME sector in Greece. Financial gap during the crisis. *Agrarna ekonomika (Agrarian economy)*. Vol. 5, 1-2, 43-48.
136. Ползікова Г. В. Концепція удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах антикризової фінансової політики. *Young Scientist*. 2015. № 1 (16). С. 137 - 142.
137. Гудзь Т.П. Система раннього виявлення та подолання фінансової кризи підприємств: Монографія. Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2007. 166 с.
138. Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи. *Фінанси України*. 2010. № 1. С. 38 - 45.
139. Колот О.А. Борговий портфель держави: управління ризиками та оптимізація структури: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08; Нац. ун-т держ. податк. служби України. Ірпінь, 2007. 20 с.
140. Бондарук Т.Г. Державний борг України: механізм управління та обслуговування: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01; Наук.-дослід. фінанс. ін-т при М-ві фінансів України. К., 2001. 19 с.
141. Шаров Ю. П., Чикаренко О. О. Підхід до вимірювання успішності досягнення стратегічних орієнтирів розвитку Державної податкової служби України. *Державне будівництво*. 2012. № 2. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeVu\\_2012\\_2\\_5.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeVu_2012_2_5.pdf).
142. Лехно О.І. Удосконалювання податкового менеджменту (на прикладі сільськогосподарських підприємств Криму): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.02 ; Крим. держ. аграр. ун-т. - Сімф., 2000. - 16 с.
143. Косова Т.Д., Тімарцев О.Ю. Кваліметрична оцінка адміністрування податків в Україні. *Менеджер*. 2014. №1 (67). С. 72 -76.
144. Jones, Sally M., Rhoades-Catanach S. C. Principles of taxation: advanced strategies. Boston[etc.]: McGraw-Hill. Irwin, 2002. XVII, 509 p.
145. Model tax convention on income and capital: condensed version 17 July 2008. OECD committee on fiscal affairs. 7th ed. Paris : OECD, 2008. 412 p.
146. Tax co-operation: towards a level playing field. 2008 assessment by the Global forum on taxation [Text] : [Report]. Paris : OECD, 2008. 212 p.:

147. Карпінський Б. А., Залуцька Н. С. Стратегічний податковий менеджмент як механізм управління економічним розвитком держави. *Стратегічні пріоритети*. 2007. № 4 (5). С. 126 - 133.

148. Лещух І. В., Олійник Н. Р. Концептуальні основи функціонування системи державного податкового менеджменту в Україні. *Регіональна економіка*. 2014. № 4. С. 187 - 193.

149. Жерліцин, Д. М. Синтез системи податкового менеджменту підприємства : автореф. дис ... канд. екон. наук : 08.06.01; Донецьк : ДонНУ, 2004. 16 с.

150. Долгий О. О. Державно-владні аспекти податкового менеджменту. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2014. № 1. С. 111-115.

151. Юдіна С. В., Сілін Р. С. Економічні рівні податкового менеджменту. *Бізнес-навігатор*. 2017. Вип. 3. С. 152-155.

152. Воронкова О. М. Становлення податкового менеджменту в Україні. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 6. С. 12 - 18.

153. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV [Електронний ресурс] { Закон втратив чинність на підставі Кодексу № 2755-VI ( 2755-17 ) від 02.12.2010, ВВР, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112}. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/889-15>.

154. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР [Електронний ресурс] { Закон втратив чинність на підставі Кодексу № 2755-VI ( 2755-17 ) від 02.12.2010, ВВР, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112}. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>.

155. Чекіна В. Д. Введення податку на нерухомість в Україні: проблеми й ризику. *Фінанси України*. 2012. № 3. С. 38 -44.

156. Вишневецький В. П., Чекіна В.Д. Оцінка можливих наслідків введення податку на нерухоме майно для забудовників житла. *Фінанси України*. 2010. № 1. С. 3 - 15.

157. Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року: Наказ ДПА від 7 квітня 2003 року № 160. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDPI6021.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI6021.html).

158. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.1990 р. № 509-XII [Електронний ресурс] { Закон втратив чинність на підставі Закону № 5083-VI ( 5083-17 ) від 05.07.2012, ВВР, 2013, № 33, ст.435}. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/509-12>.

159. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

160. Про утворення Державної фіскальної служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF>.

161. Романовська Ю. А., Сирова Д. С. Національні особливості митного менеджменту в податковому процесі України. *Часопис економічних реформ*. 2014. № 4. С. 38 - 43.

162. Heathcote J.; Storesletten K.; Violanteiovanni L. (2017). Optimal Tax Progressivity: An Analytical Framework. *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 132, Issue 4, 1693–1754, <https://doi.org/10.1093/qje/qjx018>.

163. Rosengard, Jay K. (2012). “The Tax Everyone Loves to Hate,” in William J. McCluskey, Gary C. Cornia, and Lawrence C. Walters, eds., *A Primer on Property Tax*, Blackwell Publishing Ltd, 173–186. <https://doi.org/10.1002/9781118454343.ch9>

164. Kaplow L. (2011). An Optimal Tax System. *Fiscal Studies. The Journal of Applied Public Economics*, Vol. 32, Issue 3, 415-435. <https://doi.Org/10.1111/j.1475-5890.2011.00144.x>

165. , Flavio M. (2012). *The Business Tax Reform Agenda*. Economic Papers. The Economic Society of Australia, Vol. 31, Issue1, 3-7, <https://doi.org/10.1111/j.1759-3441.2012.00165.x>

166. Gillitzer C., Kleven H., Slemrod J. (2017). A Characteristics Approach to Optimal Taxation: Line Drawing and Tax-Driven Product Innovation. *The Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 119, Issue 2. 240-267. <https://doi.org/10.1111/sjoe.12174>

167. Статистичний збірник: «Бюджет України 2018». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20\(for%20website\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/Budget%20of%20Ukraine%202018%20(for%20website).pdf).

168. Matikka T. (2018). Elasticity of Taxable Income: Evidence from Changes in Municipal Income Tax Rates in Finland. *The Scandinavian Journal of Economics*, Vol. 120, Issue 3. 943-973. <https://doi.org/10.1111/sjoe.12236>

169. Keen M., Klemm A., Perry V. (2010). *Tax and the Crisis*. Fiscal Studies. The Journal of Applied Public Economics, Vol. 31, Issue 1, 43-79. <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2010.00107.x>

170. Косова Т.Д., Деева Н.Е. Акцизне податкове регулювання в категоріях попиту і пропозиції. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 7. С. 699-703.

171. Лалакулич М. Ю. Податкова реформа в умовах фінансової кризи та зовнішньої агресії. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка*. 2015. Вип. 1(2). С. 99-102.

172. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

173. Шара Є.Ю. Фінансовий облік та аналіз результатів діяльності промислових підприємств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К., 2001. 24 с.

174. Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/679-14>

175. Місячний звіт про виконання Державного бюджету України за січень-грудень 2019 року. URL:

<https://www.treasury.gov.ua/storage/app/uploads/public/5e2/edc/658/5e2edc658a8a1984324090.xlsx>

176. Матвейчук Л. О. Електронне державне управління оподаткуванням: досвід Республіки Казахстан. *Ефективність державного управління*. 2015. Вип. 42. С. 68 - 77.

177. Матвейчук Л. Е – урядування країн Балтії: досвід для України. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2015. Вип. 2(25). С. 159 - 170.

178. Матвейчук Л. Електронний податковий сервіс – сучасний механізм державного управління оподаткуванням: практичний аспект. *Актуальні проблеми державного управління*. 2014. Вип. 2(58). С. 113 -119.

179. Ползікова Г. В. Адаптація збалансованої системи показників до оцінки ефективності податкового менеджменту. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 1. С. 31-33.

180. Гогіна О.М. Концептуальні засади та необхідність розвитку державного податкового менеджменту в Україні. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2012. №3. С. 273 -278.

181. Ігнатенко М.В. Економічні регулятори ефективного розвитку промислових підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.05 ; Ужгород. нац. ун-т. Ужгород, 2008. 20 с.

182. Європейська хартія місцевого самоврядування: Рішення Рада Європи; Хартія від 15.10.1985 р. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994\\_036](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_036)

183. Виконання доходів місцевих бюджетів за січень-червень 2015 року. URL: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/5642058f39886.docx>.

184. Довідка щодо виконання доходів місцевих бюджетів за 2019 рік. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/download/page/2618>

185. Прокопенко В.Ю. Оподаткування нерухомості – інструмент наповнення муніципальних бюджетів та регулювання місцевих ринків

нерухомості. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2013. № 4(69). URL: <http://vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcl&j=7&id=39>.

186. Денисенко С. А. Удосконалення системи регулювання відтворювальних процесів за наслідками реалізації регіональної податкової політики. *Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Економіка*. 2013. Вип. 23. С. 20 - 25.

187. Захарченко Н.В., Арлюкова К.В. Аналіз інвестиційної політики на регіональному рівні. *Регіональний збірник наукових праць з економіки «Прометей»*. К.: 2016. № 2. С. 56-61.

188. Ползікова Г. В. Механізми регіонального податкового менеджменту в умовах децентралізації влади в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 22. С. 49-53.

189. Гурська О. М. Проблема узгодження податкового менеджменту економічних суб'єктів України. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2011. Вип. 8. С. 100 - 104.

190. Мартиненко, В. П. Податковий менеджмент суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника. Економічні науки : науковий збірник*. Івано-Франківськ, 2010. Вип. 6., Т. 2. С. 23 - 27.

191. Жидяк О. Р. Податковий менеджмент в системі управління аграрним підприємством. *Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет»*. *Економічні науки*. 2013. Вип. 152. С. 177-182.

192. Юдіна С. В., Лазько Т. Ф. Система податкового менеджменту на підприємстві. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 5(2). С. 138-142.

193. Євченко Н.Г. Розвиток податкового менеджменту в системі управління діяльністю банку: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08; Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». Суми, 2009. 20 с.

194. Фуга К.С. Сутність податкового менеджменту на підприємстві. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки.* 2013. Вип. 2(7). Т. 1. С. 281-286.

195. Чеснакова Л. С., Малахова Ю. А. Особливості корпоративного податкового менеджменту в системі управління господарською діяльністю підприємства. *Вісник Національного транспортного університету.* 2012. № 26(1). С. 541-546.

196. Півняк Ю.В. Формування та розвиток податкового менеджменту на підприємстві: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 ; Дніпропетр. держ. аграр. ун-т. Д., 2006. 21 с.

197. Грицюк Н. Формування та механізм стратегії розвитку підприємств на засадах податкової політики. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки.* 2015. № 3. С. 12 - 18.

198. Фуга К.С., Кучерук В.В. Вплив оцінки системи оподаткування на податкову політику підприємства. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки.* 2013. Спецвипуск. С. 308-314.

199. Косова Т.Д., Тімарцев О. Ю. Оцінка диференціації податкового навантаження торговельних підприємств. *Вісник СНУ ім. Володимира Даля.* 2014. № 8 (215). С. 76 - 80.

200. Рева Т.М. Економіко-організаційний механізм управління податками на промисловому підприємстві: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.02 ; Нац. металург. акад. України. Д., 2000. 18 с.

201. Єлісєєв А.В. Податкове планування на підприємстві: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.06 ; Нац. ун-т «Львів. політехн.» Л., 2003. 23 с.



202. Маринчук С. Г. Моделювання стратегій використання офшорних зон для податкової оптимізації суб'єктами господарювання: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.11. Східноєвропейський університет економіки і менеджменту. Черкаси, 2015. 20 с.

203. Ползікова Г. В. Методи та інструменти податкової оптимізації. Економічний простір : зб. наук. праць. Дніпропетровськ : ПДАБА, 2015. № 93. С. 221 - 229.

204. Пипко С. О. Підвищення ефективності реалізації податкової політики в Україні шляхом удосконалення оподаткування прибутку промислових підприємств. Розвиток економічних методів управління національною економікою та економікою підприємства : зб. наук. праць ДонДУУ. Донецьк : ДонДУУ, 2013. Т. XIV. С. 302–307. (Серія «Економіка»; вип. 278).

205. Гринчук Ю. С., Гринчук В. Ю. Податкове планування як складова податкового менеджменту. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. № 22. С. 48-50.

206. Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4. С. 1007 - 1012.

207. Колупаєва І.В. Про необхідність організації податкового менеджменту на підприємстві. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20. Ч. I. С. 291 - 295.

208. Косицький К. В. Підхід до організації ефективного податкового менеджменту промислового холдингу. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2013. № 2. С. 337 - 342.

209. Економічна статистика. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

210. Дробишева, О. О. Кризові фактори та необхідність управління життєвим циклом підприємства. *Технічний прогрес і ефективність*

виробництва. *Вісник національного технічного університету «ХПІ»* : зб. наук. праць / відп. за вип. В. М. Луньова. Харків, 2009. Вип. 34. С. 146 - 156.

211. Дишлева А. М. Механізм реалізації антикризової економічної стратегії держави у контексті бюджетно-податкової. *Ефективна економіка*. 2011. № 11. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/efek\\_2011\\_11\\_40.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/efek_2011_11_40.pdf).

212. Коваленко О. В., Дробишева, О. О. Визначення індикаторів для моніторингу кризи розвитку соціально-економічної системи. *Теоретико-методологічні основи дослідження процесів формування стратегії сталого розвитку соціально-економічної системи в умовах інтеграції та глобалізації* : монографія / за заг. ред. І. Ю. Швець. Сімферополь : ДІАЙПШ, 2013. С. 56 - 62.

213. Про затвердження Положення про порядок проведення санації до порушення провадження у справі про банкрутство: Постанова Вищого господарського суду від 17.12.2013 р. № 15. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0015600-13>.

214. Кодекс України з процедур банкрутства: Закон України від 18.10.2018 № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19>

215. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства: Наказ Міністерства економіки України від 19.01.2006 р. № 14 (у редакції наказу Міністерства економіки України від 26 жовтня 2010 р. N 1361). URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=035S2A429D>.

216. Ползікова Г. В., Гильов В. В. Діагностування банкрутства на підприємстві. *Економічний простір*. 2017. № 124. С. 204-215.

217. Модель Дюпона. формула розрахунку. 3 модифікації. URL: <http://finzz.ru/model-dyupona-formula-3-modifikacii.html>

218. Шаманський С.О. Стимулююча функція прибутку: теоретичні та практичні проблеми її реалізації. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2007. № 2. С. 145-152.

219. Островська Г., Квасовський О. Аналіз практики використання зарубіжних методик (моделей) прогнозування ймовірності банкрутства підприємств. *Галицький економічний вісник*. 2011. №2(31). С. 99-111.

220. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 14.05.1992 № 2343-ХІІ. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343-12> {Закон втратив чинність на підставі Кодексу № 2597-VIII від 18.10.2018, ВВР, 2019, № 19, ст.74}

221. Степура М. М. Ризик-менеджмент формування податкових доходів бюджету: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / М. М. Степура ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». К., 2011. 20 с.

222. Рейтингове агентство «ІВІ-рейтинг». URL: <http://ibi.com.ua/>

223. Міщенко С. П. Концептуальні аспекти економічної безпеки підприємств у ринковій економіці. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2011. № 2. С. 190-195.

224. Болдова А. А., Гаглоєва Ж. Е., Моргун М. О. Податковий ризик-менеджмент на фінансовому ринку України. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2015. № 1. С. 27-33.

225. Бахмут О. С. Напрями вдосконалення податкового менеджменту в Україні. *Управління розвитком*. 2014. № 8. С. 32-34.

226. Романенко В. В. Негативні фактори економічної безпеки держави у контексті податкового ризик-менеджменту. *Вісник Академії митної служби України. Серія : Економіка*. 2014. № 2. С. 112-119.

227. Compliance risk management guide for tax administrations. URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/info\\_docs/taxation/risk\\_managt\\_guide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf)

228. Романенко В. В. Європейський досвід управління ризиками в оподаткуванні. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2014. № 1(64) С. 253 -258.

229. Десятнюк О. М. Стратегічні орієнтири управління податковими ризиками. *Бізнес Інформ*. 2012. № 11. С. 248 - 251.

230. Мартинюк В. П. Стратегія нейтралізації податково-боргових ризиків фінансової безпеки держави. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2014. Вип. 4. С. 143 - 148.

231. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. № 524. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>.

232. Вдовиченко А. М., Зубрицький А. І. Податкові розриви: теорія та можливості імплементації в Україні. *Економіка та держава*. 2013. № 8. С. 17 - 21.

233. Косова Т. Д., Ползікова Г. В. Методичний підхід до оцінки ризиків адміністрування податку на додану вартість. *Молодий вчений*. 2017. № 1. С. 624-627.

234. Про відпрацювання підприємств: Розпорядження Державної податкової адміністрації України від 24.02.2011 р. № 48-р. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2307-48.html>

235. Про впровадження комплексної системи запобігання та протидії процесам тінізації економіки: Наказ ДПС України від 08.08.2011 р. № 475/ДСК. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/NT0318.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT0318.html)

236. Bragg, S. M. (2011). *The New CEO Corporate Leadership Manual Strategic and Analytical Tools for Growth*. John Wiley & Sons, Inc. 344 p. <https://doi.org/10.1002/9781118268391>

237. Goerke, L. (2008). Tax Overpayments, Tax Evasion, and Book-Tax Differences. *Journal of Public Economic Theory*, Vol. 10, Issue 4, 643-671, <https://doi.Org/10.1111/j.1467-9779.2008.00380.x>

238. Belan, P. & Gauthier S. (2009). Commodity Tax Competition with Constrained Taxes. *Journal of Public Economic Theory*. Vol.11, Issue 4, 653-665. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9779.2009.01424.x>

239. Mihokova L., Andrejovska A., Buleca J. (2016). Estimation of VAT gap in Slovak Republic. *Aktual'ni problemy ekonomiky (Actual problems of the economy)*, 6, 327-336.

240. Kosova T., Slobodyanyuk N., Polzikova H. Tax gap management: theory and practice. *Economic Annals-XXI*. 2018. Volume 174. Issue 11-12. 22-28. DOI: 10.21003/ea.V174-04

241. Мащенко С. О., Захарченко Н. В., Вертелецька О. М. Міжнародний фінансовий аутсорсинг та світові тенденції його розвитку. *Економічний простір*. 2019. № 141. С. 100-112.

242. Красношарпа В. В., Трохимець І. І. Аутсорсинг та його застосування на підприємствах України. *Ефективна економіка*. 2015. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4097>

243. Україна на першому місці в Європі з ІТ-аутсорсингу. URL: [https://www.eduget.com/news/ukraine\\_na\\_pershomu\\_misci\\_v\\_ievropi\\_z\\_it-aoutsorsingu-1345](https://www.eduget.com/news/ukraine_na_pershomu_misci_v_ievropi_z_it-aoutsorsingu-1345)

244. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>.

245. Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад: Постанова Кабінету Міністрів України від 08.04.2015 р. № 214. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/214-2015-%D0%BF>

246. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>

247. Практичний посібник з питань формування спроможних територіальних громад. URL: [http://oblrada.dp.ua/user/files/posibnuk\\_z\\_ritan\\_formyvannya\\_ter\\_gromad.pdf](http://oblrada.dp.ua/user/files/posibnuk_z_ritan_formyvannya_ter_gromad.pdf)

248. Веремчук Д. В. Стратегія проведення податкової реформи в Україні. *Економіка та держава*. 2013. № 12. С. 6 - 9.

249. Пипко С. О. Методичне забезпечення податкового регулювання інвестиційного розвитку малого та середнього бізнесу в Україні. *Менеджер : вісник Донецького державного університету управління*. 2014. № 2 (68). Донецьк : ДонДУУ, 2014. С. 130 - 136.

250. Piekkola, Hannu. Capital income taxation and tax criteria in international capital markets [Text] : academic diss. / Н. Piekkola ; University of Helsinki. Fac. of social sciences. Helsinki : [б.в.], 1995. 142 p.

251. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (2007 год). URL: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>

252. Fiscal risks: sources, disclosure, and management/Fiscal Affairs Dept. ; Aliona Cebotari . . [et al.], editors. Washington, DC: International Monetary Fund, 2008. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/dp/2009/dp0901.pdf>.

253. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

254. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. № 11. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF11003.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11003.html).

255. Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001). URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>.

256. Revenue Statistics 2015. Latest Edition. URL: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2015/tax-revenue-trends-1965-2014\\_rev\\_stats-2015-4-en-fr](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2015/tax-revenue-trends-1965-2014_rev_stats-2015-4-en-fr).

257. Покатаєва О. В., Коваль О. О. Дискусійні питання з приводу справляння плати за землю в Україні відповідно до чинного законодавства. *Наше право*. 2013. № 13. С. 136-142.

258. Зоряна В., Герасимчук, Божена П. Герасимчук. Роль відновлювальних джерел енергії в системі регіональної економічної політики. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 11 (173). С. 234-239.

259. Латишева, О.В. Екологічні інвестиції: сучасний стан та перспективи їх впровадження в Україні для забезпечення сталого розвитку держави. *Економічний вісник Донбасу*. 2018. № 1 (51). С.59-65.

260. Карлін М. Проблеми й перспективи використання "зелених" фінансів територіальними громадами: світовий досвід та Україна. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2018. № 1. С. 148-157.

261. Веренько, Н., Каменков, А. «Зеленые» инвестиции и перспективы их использования в Республике Беларусь. *Банкаўскі веснік*. 2018. № 10. С. 63-71.

262. Анализ международного опыта для «зеленых» финансовых систем – Задача А.3. проекта «Зеленая финансовая система для Казахстана». URL: [http://greenfinance.kz/fileadmin/user\\_upload/pdf/A3\\_International\\_Experiences\\_public\\_version\\_final\\_RUS.pdf](http://greenfinance.kz/fileadmin/user_upload/pdf/A3_International_Experiences_public_version_final_RUS.pdf)

263. Похилько, С.В. Інвестиційні механізми «зеленої» економіки. *Механізм регулювання економіки*. 2014. № 1. С.131-139.

264. Шикосова А., Чулкова К., Мокрісова В. Впровадження екологічних елементів у податкову систему. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 2 (164). С. 253-261.

265. Стратегія розвитку Дніпропетровської області на період до 2020 р. додаток до рішення обласної ради від 26.09.2014 р. №561-27/VI. 96 с. URL: <https://adm.dp.gov.ua/storage/app/media/uploaded-files/rozvitku-dnipropetrovskoi-oblasti-na-period-do-2020-roku.pdf>

266. Желєзний А. Оцїнка реалїзацї проектїв за схемою зелених їнвестицїй в Українї. Нацїональний екологїчний центр України. К.: 2013. 23 с.

267. Бокарев, А.А., Яковлев, И.А., Кабир, Л.С. «Зеленые» инвестиции в России: поиск приоритетных направлений. *Финансовый журнал / Financial Journal*. 2017. № 6. С. 40-49.

268. Захарченко Н. В. Механїзми фїнансування "зелених" їнвестицїй. *Економїчний вїсник Нацїонального гїрничого унїверситету*. 2019. № 1. С. 166-180.



Наукове видання

*доктор економічних наук, професор Косова Тетяна Дмитрівна*  
*кандидат економічних наук, доцент Ползікова Ганна Володимирівна*  
*кандидат економічних наук, доцент Захарченко Наталія Василівна*

**МЕХАНІЗМИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ  
В УМОВАХ АНТИКРИЗОВОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ**

Монографія