

ПРИНЦИПОВІ ОСНОВИ ТА ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ПЛАНУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

Постановка проблеми. У сучасній економічній науці одним із напрямків підвищення ефективності діяльності є подальше удосконалення податкового планування для забезпечення власників капіталу та керівництва необхідною інформацією, яка достатньо повно характеризує вплив податкової системи на внутрішнє середовище підприємства та дозволяє приймати обґрунтовані управлінські рішення. Поява та розвиток маржиналістської та неомаржиналістської економічних теорій значно збагатили сучасну науку і практику новими підходами та інструментами управління витратами підприємства. Обґрунтовано поняття трансакційних витрат та запропоновано віднесення податків до складу трансакційних витрат підприємства. Включення податків до складу трансакційних витрат дозволяє по-іншому поглянути на управління ними, у тому числі й планування. Завданням дослідження є визначення й обґрунтування головних принципів податкового планування та розробка пілотного методичного інструментарію прийняття планових рішень щодо податків з урахуванням того, що податки є різновидом трансакційних витрат промислового підприємства.

Надалі пропонується замість терміну „податкові платежі” використовувати термін — „податкові трансакційні витрати” підприємства.

Аналіз дослідження та публікацій. Л. В. Балалієва вважає, що на підприємствах України не існує чітко вибудованої системи управління трансакційними витратами підприємства, яка давала б можливість управляти цими витратами комплексно. Методичний інструментарій управління трансакційними витратами слабко адаптований до умов трансформаційної економіки України, тому існує необхідність удосконалення методичного й організаційного забезпечення управління трансакційними витратами підприємства. Разом з тим, управління трансакційними витратами підприємства варто розглядати як складову частину управління підприємством, що, відповідно до концепції М. Мескона, представляє собою взаємозалежні процеси планування, організації, мотивації та контролю, необхідні для формування й досягнення цілей підприємства [3].

Функція планування, як окремий вид управлінської діяльності, має за мету визначення прогнозів та складання планів заходів, що пов'язані зі здійсненням трансакцій та утворення трансакційних витрат. План таких витрат, зокрема, повинен містити хронологічну та географічну послідовність робіт, необхідні для цього ресурси. Усі ці заходи повинні дати можливість досягнення цілей у сфері здійснення ринкової взаємодії. Система планів трансакційних витрат включає розрахунок необхідної кількості ресурсів для здійснення ринкової взаємодії, джерел їх фінансування, способу розподілу. У цих планах також повинні бути визначені, виміряні та застосовані ресурсні та когнітивні обмеження.

Розглянемо основні засади планування податкових трансакційних витрат, що мають вплинути на розробку та адаптацію методичного інструментарію планування. Планування трансакційних витрат загалом є засобом їх оптимізації. Але у порівнянні з оптимізацією трансформаційних витрат, де критерієм оптимізації є мінімальна собівартість, що забезпечує прийнятну споживчу цінність продукту, оптимізація трансакційних витрат орієнтована на інший критерій — довгострокову мінімізацію відносин із зовнішнім середовищем. Важлива саме довгострокова мінімізація. Але вона може бути забезпечена за рахунок короткострокового подорожчання будь-якого різновиду трансакційних витрат, або за рахунок несистематичної появи трансакційних витрат. Тому, головне під час планування трансакційних витрат — це структурні взаємовідносини окремих їх видів, що, в кінцевому результаті, призводять до бажаної довгострокової мінімізації. Цьому основному принципу повинно бути підпорядковане і планування податкових трансакційних витрат. Зважаючи на вищезазначене, можна по-новому сформулювати три основні завдання планування податкових трансакційних витрат, обумовлених характером впливу на кінцевий фінансовий результат діяльності організації:

— оптимізація умов господарювання організації з погляду оподаткування (регулювання величин податкових баз, оптимізація термінів податкових платежів);

— оцінка податкових наслідків поточних господарських і фінансових управлінських рішень менеджерів підприємства;

— системна довгострокова мінімізація трансакційних витрат підприємства.

Я. В. Литвиненко формулює сутність першого та другого завдань: „Перше завдання на етапі стратегічного планування — це визначення найбільш вигідних з погляду оподаткування найважливіших умов функціонування організації, і на етапі оперативного планування — визначення оптимальних форм і умов угод з поточної діяльності. Головна мета оптимізації умов господарювання організації з погляду оподаткування, як напрямку податкового планування, полягає у визначенні на альтернативній основі таких умов господарювання, що сформулюють максимальний позитивний фінансовий результат. Друге завдання податкового планування — оптимізація управлінських рішень щодо поточних господарських і фінансових питань з погляду оподаткування, а також визначення найбільш раціональних напрямків розміщення прибутку й активів суб'єкта господарювання шляхом оцінки податкових наслідків. До стратегічного рівня планування відносяться елементи даного завдання довгострокового характеру чи ті, що відіграють істотну роль у функціонуванні організації” [4].

Третє завдання податкового планування, найбільш важливе, але найменш досліджене, — встановлення взаємозв'язку між розмірами податкових виплат та загальними сумами трансакційних витрат підприємства. Це дуже важливо тому, що підприємство весь час балансує між двома сумами: „ціною підпорядкування закону” та „ціною позалегалності”. Коли перша починає переважати над другою, то підприємство переходить до тіньового сектору, що вкрай небажано. Тому точне планування „вартості підпорядкування закону” — це запорука стабільного легального існування підприємства.

Метою статті є дослідження принципів основ та факторів впливу на планування податкових трансакційних витрат, які являють собою методичну базу щодо вдосконалення процедури планування податків як різновиду трансакційних витрат.

Виклад основного матеріалу. До цього часу, єдиним значущим завданням податкового планування вважається лише перше — оптимізація податків. Ілюстрація цього типового погляду наведена в дослідженні Я. І. Глущенко у вигляді схеми-розробки та виконання планів підприємства з податкових платежів (рис. 1), яка не містить у собі будь-якого синтетичного зв'язку між різними групами витрат [5].

З огляду на неомаржиналістську теорію, цей підхід є хибним та не враховує структурного впливу мінімізації податків на загальну суму трансакційних витрат. Як було встановлено раніше, податкове планування є вкрай залежним від особливостей організації, де воно здійснюється. Місце податкового планування в системі фінансових планів підприємства не до кінця визначене і в сфері його застосування, і в „рецепті” використання його даних. Можна виокремити декілька проблем, що сповільнюють розвиток податкового планування на промислових підприємствах, а в деяких випадках взагалі унеможливають його.

По-перше, податковий план сприймається як періодичний, але план трансакційних витрат не може бути періодичним. Відмінною рисою трансакційних витрат є неможливість їхньої повної легітимізації, що ускладнює процес їх адекватної оцінки.

У такому разі, якщо трансакційні витрати неможливо оцінити за повною номенклатурою, а, тим більш, забезпечити безперервність їх фіксації та оцінки, то періодичне безперервне планування втрачає сенс. Сутність та особливості використання неперіодичних планів буде розглянуто нижче.

По-друге, наука пропонує використання математично складних інструментів періодичного планування податків, що зводить нанівець можливість появи і, головне, використання податкового плану і управління підприємством. На рис. 2 наведена елементарна ілюстрація значного падіння вірогідності плану загальної суми податків підприємства при плануванні традиційним способом. Це продемонстровано на прикладі побудови деревоподібного графу мультиплікації ймовірностей. На ньому, у вигляді коефіцієнтів, наведена вірогідність точності плану, що розрахована шляхом мультиплікації вірогідностей нижчого рівня.

Для того, щоб спрогнозувати вищий рівень графа, потрібно спочатку спрогнозувати нижчий — розрахунки йдуть знизу вгору. Так відбувається мультиплікація ймовірності вірогідності прогнозу. Навіть, якщо закласти у розрахунки вірогідність точного планування найнижчого щабля графу — 0,9, що саме по собі, є досить високим рівнем вірогідності, то вірогідність точного планування найвищого щабля складе лише 35%. Це ставить під сумнів загальний сенс процесу.

По-третє, відповідність усім п'яти принципам планування значно підвищує трудомісткість планових розрахунків, що, відповідно до принципу обмеженої раціональності, знижує ефективність планування.

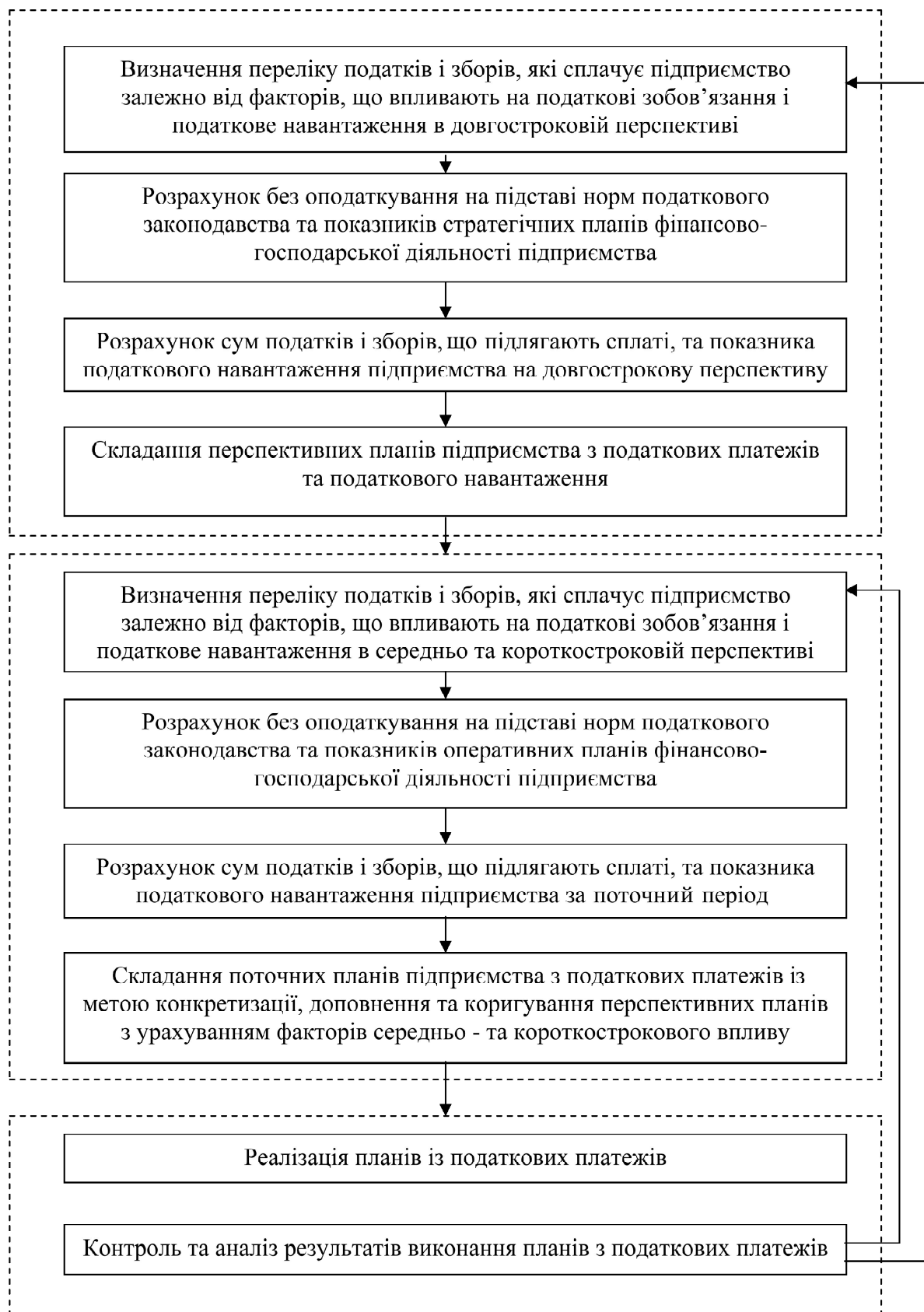


Рис. 1. Схема розробки та виконання планів підприємства з податкових платежів [5]

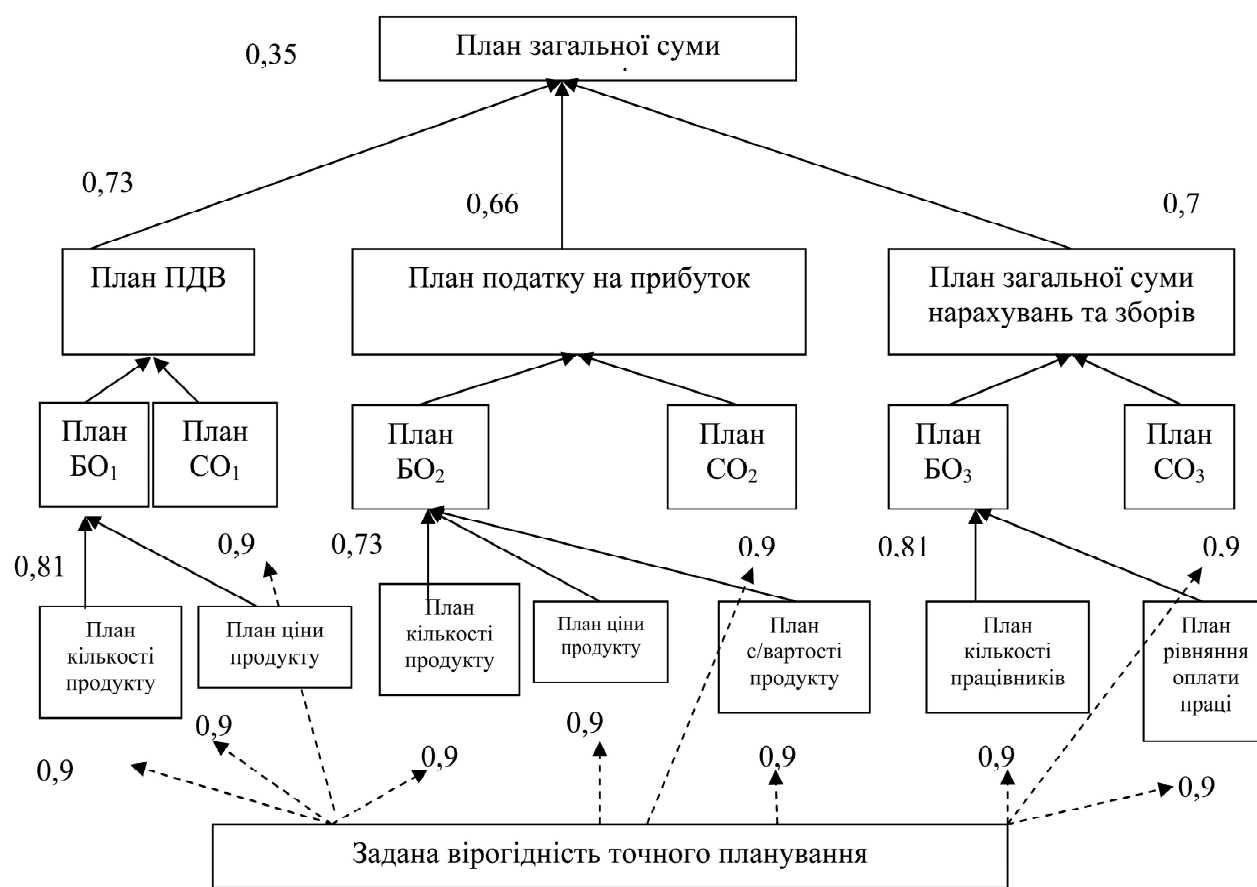


Рис. 2. Декомпозиція мультиплікації вірогідності точності планів:
 БО — база оподаткування, СО — ставка оподаткування

Таким чином, постає головне питання — як краще планувати податки? Як операційні фінансові кошти в частині витрат чи як транзакційні витрати? Як що розраховувати план, який Р. Акофф називав „ідеальний план”, тобто план, який навряд чи буде точним, але в ньому повністю реалізується „принцип участі”. Такий план, з огляду трудомісткості розробки та своєї статичної суті, буде малоприматним для управлінського регулювання. З іншого боку, якщо використовувати для планування податків підхід, що використовується для планування транзакційних витрат, — епізодичний розрахунок показників-предикторів, то принцип участі не буде реалізований повною мірою. Але предиктори розраховуються швидше і легше та можуть бути використані для оперативного та тактичного управлінського контролю та регулювання.

Висновки. Виходячи із викладеного матеріалу, пропонується інший варіант — планування податкових транзакційних витрат шляхом розрахунку неперіодичного плану, що складається з показників-предикторів, що можуть служити управлінськими індикаторами.

Окрім цього, слід пам'ятати, що промислові підприємства, у більшості випадків, використовують витратний підхід до ціноутворення. Розрахунок ціни будується від операційної собівартості, до якої додається бажаний норматив прибутку. За такого підходу необхідно мати додаткові множники до базової собівартості, що будуть відображати вплив транзакційних витрат на загальний фінансовий результат підприємства. Ця необхідність викликана тим, що далеко не всі транзакційні витрати офіційно обліковуються на підприємстві, але вони повинні бути також окупними і враховуватися в ціні продукту. Планова ціна, яку розрахував виробник без урахування транзакційних витрат, на перший погляд може забезпечити ефективність операційної діяльності в легальному секторі, але з часом у виробника виникне ситуація, коли коштів, що надходять від реалізації за запланованою ціною недостатньо для окупності і трансформаційних, і транзакційних витрат. Це прямий шлях до „тінізації” частки операційної діяльності. Але якби виробник до початку операційного циклу мав ціну з урахуванням вартості

взаємовідносин з інституційним середовищем, то, можливо, його рішення були б кардинально іншими. Планування трансакційних витрат повинне забезпечувати ціноутворення потрібною інформацією. При цьому, множник, що характеризує податковий вплив на ціну продукту, є самостійно значущим.

Література

1. **Бизнес-планирование** : учебник / под ред. В. М. Попова и С. И. Ляпунова. — М. : Финансы и статистика, 2001. — 673 с. 2. **Бланк И. А.** Управление активами / И. А. Бланк. — К. : „Ника-Центр”, 2000. — 720 с. 3. **Базалієва Л. В.** Управління трансакційними витратами підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / Л. В. Базалієва. — Харків, 2003. — 199 с. 4. **Литвиненко Я. В.** Податкова політика : навч. посіб. / Я. В. Литвиненко. — К. : МАУП, 2003. — 224 с. 5. **Глуценко Я. І.** Податкове планування в системі управління підприємством : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01 / Глуценко Ярослава Іванівна. — Донецьк, 2005. — 164 с. 6. **Стратегическое планирование** / под ред. Э. А. Уткина. — М. : Тандем, 1998. — 956 с. 7. **Тихонов Д. Н.** Основы налогового планирования / Д. Н. Тихонов. — М., 1999. — 189 с. 8. **Финансы предприятий** : учебник / Л. Г. Колпина, Т. Н. Кондратьева, А. А. Лапко и др. ; под общ. ред. Л. Г. Колпиной. — 2-е изд., доработ. и доп. — Мн. : Выш. шк., 2004. — 336 с. 9. **Финансы предприятий** : учебник / Н. В. Колчина, Г. Б. Поляк, И. П. Павлова ; под ред. Н. В. Колпиной. — М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. — 413 с. 10. **Фінанси** (теоретичні основи) : підручник / М. В. Грідчина, В. Б. Захожай, Л. Л. Осіпчук та ін. ; під керівн. і за наук. ред. М. В. Грідчиної, В. Б. Захожяя. — 2-ге вид., випр. і допов. — К. : МАУП, 2004. — 312 с. 11. **Фінансовий менеджмент** : підручник / під ред. А. М. Поддєрьогіна. — К. : КНЕУ, 2005. — 536 с. 12. **Щаститко А. Е.** Внешние эффекты и трансак-

ционные издержки / А. Е. Щаститко. — М. : ТЕИС, 1997. — 47 с.

Кудріна О. Ю. Принципові основи та фактори впливу на планування податкових трансакційних витрат

У статті досліджуються принципові основи та фактори впливу на планування податкових трансакційних витрат, які являють собою методичну базу щодо вдосконалення процедури планування податків як різновиду трансакційних витрат

Ключові слова: планування, управління, оподаткування, трансакційні витрати, податкові трансакційні витрати.

Кудрина О. Ю. Принципиальные основы и факторы влияния на планирования налоговых трансакционных затрат

В статье исследуются принципиальные основы и факторы влияния на планирования налоговых трансакционных затрат, которые представляют собой методическую базу по усовершенствованию процедуры планирования налогов как разновидности трансакционных затрат

Ключевые слова: планирование, управление, налогообложение, трансакционные затраты, налоговые трансакционные затраты.

Kudrina O. Y. The fundamental principles and factors of influence on the planning of tax transaction costs

We study the fundamental principles and factors of influence on tax planning transaction costs, which represent a methodological basis for improving procedures for tax planning as a form of transaction costs

Key words: planning, management, taxation, transaction costs, tax transaction costs.

Стаття надійшла до редакції 22.03.2011

Прийнято до друку 26.08.2011