

## **ФУНКЦИИ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА ВО ВЗАИМОСВЯЗИ НА МАКРО- И МИКРОУРОВНЯХ**

С момента введения первого налога и до современного понимания его сущность и применение вызывают противоречия между государством и налогоплательщиками.

Дуализм смыслового содержания этого понятия обуславливает наличие его взаимоисключающих определений как наихудшего зла или общественного блага. Поэтому функционирование налоговых систем всегда сопровождается, как со стороны государственных органов, так и со стороны хозяйствующего сектора, поиском организационно-экономических методов и подходов для сведения к минимуму разногласий с целью удовлетворения интересов всех участников налогового процесса и увеличения динамики показателей экономического роста страны, то есть поиска оптимальной системы налогообложения.

Изучению проблем налогообложения посвящены работы ряда известных отечественных и зарубежных ученых:

В.П. Вишневского, А.Г. Загороднего, Ю.Б. Иванова, Г.Ю. Исаншиной, М.В. Карп, А.И. Крысоватого, П.В. Мельника, Т.М. Ревы, М.В. Романовского, Ю.А. Самуры, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной и др. [4-16].

Поиск критериев оптимальности налогообложения входит в сферу деятельности государственного налогового менеджмента. Следует отметить, что в связи с относительной новизной последнего в настоящее время не выработан единый подход к

определению термина «государственный налоговый менеджмент».

Т.Ф. Юткина исходит из того, что налоги – это качественно и количественно обоснованный поток преимущественно денежных ресурсов. Для управления этим потоком используются различные методы налогового менеджмента, объединяемые в комплексные блоки: планирование и прогнозирование, регулирование и контроль [16]. Аналогичного мнения придерживается Д.Г. Черник, подразумевая под государственным налоговым менеджментом «процесс воздействия налогами и налогообложением на поведение субъектов хозяйствования и населения посредством налогового администрирования и осуществления налогового планирования, налогового регулирования и налогового контроля с целью оптимального и эффективного экономического и социального развития общества» [15].

В продолжение процессного подхода Г.Ю. Исаншина [7] и М.В. Карп [8] определяют государственный налоговый менеджмент как процесс управления путем использования методов воздействия налогового механизма на налоговую систему в целях реализации налоговой политики.

Такой подход, по мнению А.И. Крысоватого, несмотря на некоторый прикладной характер трактовки сути исследуемого явления, олицетворяет понимание налогового механизма уже не как

© Тищенко Александр Николаевич – доктор экономических наук, профессор, заместитель директора. Научно-исследовательский центр индустриальных проблем развития НАН Украины, Харьков.  
Беляевская Любовь Александровна – аспирант. Национальный экономический университет, Харьков.

ра конкретных налоговых действий, а как объективно необходимого процесса управления перераспределительными отношениями в сфере налогового планирования, прогнозирования, регулирования и контроля, то есть в широком его значении [9].

В своем системном подходе А.И. Крысоватый и А.Я. Кизыма придерживаются мнения, что «налоговый менеджмент, в отличие от управления налогообложением, направлен не только на организацию этого процесса, но и на усовершенствование всей налоговой системы. Налоговый менеджмент – это механизм, встроенный в налоговую систему, который функционирует в соответствии с объективными законами рыночной экономики» [9]. Исходя из этого, авторы определяют государственный налоговый менеджмент как систему государственного управления налогообложением, в состав которой входят законодательные и административные органы. Таким образом, при данном подходе в сферу действия государственного налогового менеджмента должны включаться административные, законодательные органы, нормы и правила налогообложения.

Оба приведенных подхода являются в равной степени важными и оправданными, хотя и характеризуют различные стороны проявления государственного налогового менеджмента при определении объекта управления: в процессном подходе объектом является процесс налогообложения государства, в системном – налоговая система государства в целом.

В связи с этим можно согласиться с О.М. Тимченко в представлении государственного налогового менеджмента как «совокупности приёмов и методов организации налоговых отношений для обеспечения формирования доходной части бюджета

и влияния на развитие производства и социальной сферы» [14].

По мнению авторов, такая задача налогового менеджмента на уровне государства определяет основную функцию налогов – фискальную вместе с систематизированной разработкой приёмов и методов для построения оптимальной системы налогообложения. При этом достижение оптимальной системы налогообложения в аспекте государственного налогового менеджмента возможно в процессе реализации таких его функций, как планирование, организация, регулирование и контроль.

Анализ высказываний ряда учёных позволяет судить об отсутствии полноты выполнения приведенных функций.

Условием организации эффективного государственного налогового менеджмента является создание и формирование объекта управления (налоговой базы) и субъектов управления с регламентацией их задач и функций, прав и обязанностей, а также процедур взаимодействия с налогоплательщиками. Целью организационной функции государственного налогового менеджмента, кроме создания соответствующей структуры, является обеспечение эффективной работы государственных органов власти [10].

При этом суть организации сводится не только к созданию и функционированию органов власти в сфере налогообложения, но и к их взаимодействию. В данном случае проблема состоит в несогласованности принятия законодательных актов, что приводит к неопределенности поиска верховенствующей силы одного законодательного акта над другим. Так, например, в ст.1 Закона Украины «О системе налогообложения» определено, что «ставки, механизм уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) ...и

льготы по налогообложению не могут устанавливаться или изменяться другими законами Украины, кроме законов о налогообложении...» [1]. При этом на практике наблюдается, что разъяснительные письма по вопросам исчисления и уплаты налогов, выпускаемые налоговыми органами, не всегда содержат именно те правила, которые обозначены в соответствующем законе. Хотя, как отмечалось, закон имеет приоритет над письмами ГНАУ, налогоплательщики вынуждены «играть» по правилам налоговых органов.

Этим же законом в ст. 7 определено, что «изменение налоговых ставок и механизм уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) не могут вводиться Законом Украины «О госбюджете Украины» на соответствующий год. И вновь на практике наблюдается неоднократное изменение и ставок, и механизма уплаты налогов, вносимых законом о госбюджете, причем позднее, чем за шесть месяцев до начала нового бюджетного года. В связи с этим возникают споры по поводу уплаты налогов, разрешаемые в судебной сфере власти, опосредованно причастной к государственному налоговому менеджменту.

Невыполнение организационной функции государственного менеджмента проявляется и в нарушении принципа стабильности налогового законодательства, предусмотренного ст. 3 Закона Украины «О системе налогообложения». Только к двум базовым законам «О налогообложении прибыли предприятий» [2] и «О налоге на добавленную стоимость» [3] внесено более 100 поправок. Результатом этого являются трудности в выполнении функции планирования и прогнозирования налоговых поступлений в бюджет, что выражается в отсутствии стабильного тренда роста в данных исполнения бюджета.

Об остроте проблемы нарушения функции планирования из-за нестабильности налогового законодательства свидетельствует увеличение бюджетного дефицита, что приводит в результате к возникновению и росту государственного долга. Нарастание государственного долга кредиторы рассматривают как повышение риска в отношении кредитования государства. Это влечет за собой подорожание новых займов с характерными бюджетными перегрузками. Чрезмерное налоговое бремя и неналоговые платежи остаются высокими, сдерживая внутренний спрос и далее экономическую базу роста (государственный налоговый долг за последнее время составляет 30% ВВП).

Приведенные негативные процессы требуют применения регулирующей функции государственного налогового менеджмента, осуществляющей налоговое регулирование, которое, по мнению А.Г. Загороднего, заключается в мероприятиях непрямого влияния на экономику и социальные процессы посредством изменения налогов, налоговых ставок, снижения или повышения общего уровня налогообложения, которое может стимулировать или сдерживать производство и инвестиционные процессы [5].

Сфера государственного воздействия на экономику посредством налогового регулирования может осуществляться через установление налоговых льгот и налоговых санкций. Оптимальное сочетание этих подсистем обеспечит гибкость налогообложения и в конечном счете результативность налоговой политики.

Следует заметить, что в части установления налоговых санкций функция регулирования взаимодействует с функцией контроля. Функция контроля, в свою очередь, пересекается с функцией планирования: чтобы обеспечить

поступление запланированных сумм налоговых платежей в бюджет, следует осуществлять контроль правильности начисления и своевременности уплаты налогов и сборов.

Таким образом, функция контроля представляет собой комплекс мероприятий, направленных на проверку эффективности функционирования действующей налоговой системы государства с целью внесения в нее необходимых корректив. В процессе реализации данной функции анализируются результаты деятельности налоговой системы, в частности причины отклонений фактических налоговых поступлений в бюджет от запланированных, результаты стимулирования с помощью льготной системы налогообложения приоритетных отраслей развития экономики страны, суммы налоговых поступлений с расходами на функционирование органов налогового контроля и администрирования и т.д. [6].

На уровне хозяйствующих субъектов управление налоговыми процессами осуществляется посредством

корпоративного налогового менеджмента в процессе создания товарного продукта и формирования стоимости. Т.Ф. Юткина видит основную задачу корпоративного налогового менеджмента в грамотном в правовом отношении, законном уменьшении налогового бремени для каждого налогоплательщика, а также в возможных путях оптимизации налоговых платежей [16]. Кроме того, корпоративный налоговый менеджмент можно определить как совокупность принципов, методов, средств и форм управления системой налогового учета предприятия [6].

Большинство специалистов причисляют к функциям корпоративного налогового менеджмента налоговое планирование, организацию, регулирование, мотивацию, координацию и контроль [15].

Корпоративный налоговый менеджмент осуществляется во взаимодействии с государственным налоговым менеджментом посредством реализации соответствующих функций (см. рисунок).



*Рисунок. Взаимодействие государственного и корпоративного налогового менеджмента*

При взаимодействии государственного налогового менеджмента с корпоративным, несмотря на различие объектов управления (налоговая система государства и система налогового учета предприятия), общим и неизменным обязан оставаться принцип законности выполняемых управленческих решений.

Также, несмотря на различие целей у государственного налогового менеджмента (фискальная направленность) и корпоративного (минимизация налоговых платежей), их взаимосвязь состоит в комплексе управленческих решений и мероприятий на различных уровнях управления с

целью эффективного взаимовлияния и взаимодействия субъектов сферы бюджета и хозяйствующего сектора.

#### Литература

1. Закон України «Про систему оподаткування» у редакції Закону України від 25.06.1991 р. № 77/97-ВР (зі змін. та доп.) // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції Закону України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР (зі змін. та доп.) // Урядовий кур'єр. – 1997. – № 80-81. – С. 8-11.

3. Закон України «Про податок на додану вартість» у редакції Закону України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР (зі змін. та доп.) // Бизнес. – 1995. – № 6.

4. Вишне夫斯基 В.П. К вопросу о налоговой и бюджетной политике Украины: Макроэкономический аспект. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1993. – 63 с.

5. Загородній А.Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності / А.Г. Загородній, А.В. Єлісєєв. – Львів: Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.

6. Иванов Ю.Б. Налоговый менеджмент: Учеб. пособие / Ю.Б. Иванов, В.В. Карпова, Л.Н. Карпов. – Харьков: ИД «ИНЖЕК», 2006. – 488 с.

7. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – К.: ЦНЛ, 2003. – 260 с.

8. Карп М.В. Налоговый менеджмент. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 215 с.

9. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент / А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.

10. Луцик А.І. Організаційні засади державного податкового менеджменту// Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 28-38.

11. Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2000. – 544 с.

12. Рева Т.М. Податковий менеджмент. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 282 с.

13. Самура Ю.О. Регулювання фіскальних систем в економіках перехідного типу. – Львів: Вид-во Львівської комерційної академії, 2003. – 200 с.

14. Тимченко О.М. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2001. – 150 с.

15. Черник Д.Г. Налоги: Учеб. пособие / Д.Г. Черник, М.Ю. Алексеев, О.Н. Балабонова и др. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 655 с.

16. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 576 с.