

Л.П. ГАЦЬКА, к.е.н., доцент,
І.М. РИЖИЙ,
Національна академія ДПС України

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУТІВ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ В УКРАЇНІ

Як і більшість країн, Україна намагається розбудувати власну економіку відповідно до стратегічних орієнтирів, одним з яких є членство в Євросоюзі[1]. Для реалізації цього та інших пов'язаних з ним завдань необхідною є побудова конкурентноздатної розвинутої економіки, а також державного апарату управління згідно європейських вимог із проведенням ним виваженої політики державного регулювання економічних процесів, в першу чергу – посередництвом формування та інституційного забезпечення реалізації системи оподаткування відповідно до європейських орієнтирів. Це потребує зваженого підходу до застосування досвіду розвинутих країн і вибору таких зразків для наслідування, які б відповідали національним особливостям ведення бізнесу[2], враховували специфіку сучасного етапу економічного та соціального розвитку України та були адаптогенними до реалій політичної та економічної ситуації в країні.

Процес формування інститутів оподаткування знаходиться під безпосереднім впливом загального стану економіки, який в сучасних умовах в Україні характеризується високим рівнем невизначеності та фінансовою нестабільністю. Економічні суб'єкти в процесі адаптації до ринкових відносин не забезпечені надійним захистом, і держава не має інструментів, які б обмежували відбір неефективних інститутів оподаткування. Ці практичні проблеми стабілізації значною мірою обумовлені несформованістю нової, адекватної умовам сталого розвитку, системи управління оподаткуванням як невід'ємної складової системи державного управління в Україні, яка в цілому неефективна і досі еkleктично поєднує в собі як інститути, отримані у спадок від радянської доби, так і нові інститути, що сформувалися у період незалежності. Ця система є внутрішньо суперечливою, незавершеною, громіздкою і відірваною від людей, внаслідок чого існує державне управління стало гальмом у проведенні соціально-економічних і політичних реформ[3].

Усе це підтверджує доцільність і необхідність глибокого вивчення зарубіжного та вітчизняного досвіду формування інституційного середовища державного управління. Стає очевидним, що для здійснення радикальних

змін у суспільстві, для реальних економічних перетворень необхідна адекватна їм система державного управління, яка б змогла на базі ринкових відносин і нових морально-етичних позицій забезпечити ефективність діяльності як підприємницьких, так і державних структур. В сьогоденних умовах це означає необхідність поширення на всі господарюючі суб'єкти, в тому числі – і державний сектор економіки, некомерційні і бюджетні організації, менеджерської практики управління.

Як наслідок, створюється ситуація, коли методологія державного управління оподаткуванням значно поступається бізнесу, а надто в умовах стрімкого розвитку інтеграційних процесів. Бізнес, в силу вбудованих ринкових стабілізаторів, здатний до самостійного безперервного пошуку оптимальних управлінських рішень[4]. В той же час державний сектор економіки завжди більш консервативний і складніше піддається змінам, вимагає централізованого і послідовного впливу для свого розвитку і вдосконалення. Підприємці впроваджують менеджмент під тиском ринкової конкуренції, державна ж сфера вимагає вивіреної і зваженої роботи для такого впровадження – нова система державного управління не виникне спонтанно, сама по собі, як результат прагнення до змін в економічній системі. Її створення є окремою проблемою, яка вимагає особливого аналізу та комплексного підходу до її вирішення.

Сказане повною мірою відноситься і до управління оподаткуванням як сукупності методів, прийомів і засобів управлінського впливу, за допомогою яких органи влади надають функціонуванню податкового механізму заданого законом напрямку і координують податкову роботу на різних рівнях господарювання. Управління оподаткуванням в ринкових умовах – це певна система, якій повинні бути властиві наступні якості: вона повинна бути здатна пристосовуватися до нових цілей державного управління, які продиктовані вимогами часу; суб'єкти адміністративно-державного управління повинні співпрацювати і керувати зміна-

© Л.П. Гацька, І.М. Рижий, 2007

ми з метою протистояння кризам; повинен бути ієрархічно-зворотною зв'язок між ланками прийняття і реалізації управлінських рішень для взаємної участі у процесах планування; повинні бути створені умови для самореалізації суб'єктів системи управління оподаткуванням, що є наслідком відкритості комунікацій[5].

Сказане означає, що в умовах розбудови ринкових відносин в Україні управління оподаткуванням об'єктивно набуває рис податкового менеджменту.

Взагалі, питанням менеджменту у сфері оподаткування присвячено значну кількість праць, але повного відображення його принципів у роботі як податкових служб, так і всього апарату державного управління поки що належним чином не відбулося. Гостро відчувається недостатність фундаментальних досліджень цих проблем, відсутність єдності у визначенні сутності, складових, функцій податкового менеджменту, розробці методичних та організаційних основ його здійснення.

Зокрема, Карп М. визначає податковий менеджмент як процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики[6]. Цієї ж точки зору дотримується і Ісаншина Г. [7]. Черник Д. дає визначення податкового менеджменту як процесу «впливу податками і оподаткуванням на поведінку суб'єктів господарювання і населення посередництвом податкового адміністрування і здійснення податкового планування, податкового регулювання і податкового контролю з метою оптимального і ефективного економічного і соціального розвитку суспільства» [8]. Іванов Ю. характеризує державний податковий менеджмент як «сукупність принципів, методів, засобів і форм управління податковою системою держави» [9]. Крисоватий А. і Кизима А. висловлюють думку, що «податковий менеджмент, на відміну від управління оподаткуванням, спрямований не тільки на організацію оподаткування, але і на вдосконалення всієї податкової системи Податковий менеджмент – це механізм, вбудований в податкову систему, який функціонує у відповідності з об'єктивними законами ринкової економіки». Слушним є висновок цих авторів, що в сферу дії податкового менеджменту повинні включатись адміністративні, законодавчі органи, норми і правила оподаткування[10].

Необхідність розмежування функцій податкового менеджменту і визначення їх змісту полягає у тому, що від визначення пріоритету певної функції податків у податковій системі

значною мірою залежить економічна ситуація в країні, стан бізнесу та добробут громадян[11]. Податки можна порівняти із маятником, який коливається під дією сил тяжіння, у ролі яких виступають інтереси сфери, бюджет сфери бізнесу. Досить вдало це відображено у працях Юткіної Т. [12]. Саме податковий менеджмент виступає знаряддям у руках держави для максимального ефективного вирішення суперечливих інтересів держави і бізнесу.

Разом з тим, визначення функцій податкового менеджменту також залишається не вирішеною проблемою. Часто зустрічається ототожнення функцій податкового менеджменту із функціями податкового регулювання як складової державного регулювання економіки та із функціями податків як інструментів регулювання. Проте ототожнення функцій податків із функціями податкового менеджменту має суттєві обмеження. Самі по собі податки виконують регулюючу роль, а призначення функціонального апарату державного податкового менеджменту як засобу державного регулювання економічних процесів згідно із словами тих самих авторів полягає у регулюванні відносин при прямуванні коштів у формі податкових платежів до бюджету. Тобто, сутність податкового регулювання проявляється через дію усіх складових системи управління податками.

Виділяючи функції державного податкового менеджменту, ряд авторів виокремлюють наступні: податкове планування і прогнозування, податкове регулювання, податковий контроль[12]. Така думка поділяється російськими дослідниками проблем оподаткування Євсєєвим Д., Воскобойніковим А. [13] Євстигнєєвим Є. [14] та українськими авторами праць у сфері оподаткування. На наш погляд, такий підхід ототожнює функції податкового менеджменту з його складовими.

Литвиненко Я. виділяє серед функцій державного податкового менеджменту аналіз системи оподаткування, планування податкових платежів, контролю платників податків, а також регулювання товарно-грошових відносин і розвитку загальнодержавного комплексу держави[15].

Іванов Ю. визначає функції державного податкового менеджменту як напрямки діяльності по управлінню податковою системою держави з метою забезпечення необхідних надходжень в бюджет держави і досягнення ефективного розвитку економіки держави і виділяє функції планування, організації, контролю та регулювання податкової системи[16]. На нашу думку, такий підхід є найбільш доцільним, так

як визначає функції податкового менеджменту відповідно до функцій загальної теорії менеджменту, тобто будучи одною з галузей управлінської діяльності, податковий менеджмент повинен задовольняти тим самим умовам, які стоять перед менеджментом взагалі.

Стосовно визначення структури податкового менеджменту (рис.1), то тут ми також нашоувуємося на існування різних підходів до поділу системи на складові. Як відомо, від правильності аналізу системи залежить розуміння природи її функціонування. Зокрема, податковий менеджмент поділяють на державний податковий менеджмент, до функціональних завдань якого відноситься регламентація оподаткування та контроль за податковими надходженнями, та корпоративний податковий менеджмент, тобто управління оподаткуванням на підприємстві.

Деякі науковці виокремлюють у державному податковому менеджменті власне державний податковий менеджмент як систему управління самим процесом оподаткування, та податковий менеджмент контролюючих органів, завданням якого є організація роботи щодо адміністрування податків.

Корпоративний податковий менеджмент поділяється на управління оподаткуванням на підприємстві, до завдань якого віднесемо дотримання правильності нарахування і сплати податків та оптимізацію податкових платежів, а також персональний податковий менеджмент, завданням якого є сплата податків та ефективно вкладення коштів фізичними особами. Як доказ на захист можливості існування останньої складової наведемо приклад прибуткового оподаткування США[17]. Введення у 1913 році прибуткового податку на доходи фізичних осіб привело до необхідності коригування останньої структури своїх доходів з метою мінімізації витрат на сплату податків.

Так як податок стягувався із заробітної плати, відсотків дивідендів, ренти, роялті, пенсій, ануїтетів тощо, то було дозволено платнику зменшувати свої доходи на суми особистих знижок, федеральних акцизів, податків, які сплачувалися урядам штатів та місцевим органам влади, збитків від нещасних випадків, крадіжок, витрат на ведення бізнесу. Аналізуючи наведене, можемо спостерігати формування системи валових доходів – валових витрат, що нагадує процес формування бази оподаткування податком на прибуток підприємств.

Такий аналіз дає підстави стверджувати необхідність проведення управління своїми доходами і витратами з метою зменшення подат-

кових витрат, що є прерогативою податкового менеджменту. Таким чином, розподіл податкового менеджменту за наведеними складовими має право на існування.

Податкова система України розвивається в складному середовищі, що динамічно змінюється. Для нього характерна висока невизначеність та наростаючі темпи змін. Керівна система, що знаходиться в такому середовищі, повинна бути здатна самостійно і досить швидко приймати необхідні рішення. У зв'язку з цим українська економіка характеризується низькою ефективністю державних екстерналій, що, в свою чергу, призводить до зниження фіскальної ренти.

Як відомо з теорії управління, складність системи, що здійснює управління, повинна бути адекватна складності керованого об'єкта. В суспільстві роль такої глобальної керівної системи відіграє система формальних інститутів держави і відповідне їй інституційне середовище. Вказана система формується різноманітними інституційними формами, різними організаціями та установами, законодавчими документами, юридичними нормами і т.п., які й визначають якість державних екстерналій. Ця система повинна бути достатньо розвинутою і складною, адекватною потребам економічного, соціального і політичного розвитку країни. Якщо вказана система не може виконувати необхідні функції, то об'єктивні параметри розвитку суспільства погіршуються і виникає необхідність реформування системи управління.

Існує два можливі способи впровадження в дію нових управлінсько-організаційних форм: 1) інтеграція нової управлінської структури цілком (системна реформація), або ж 2) поетапне впровадження, що передбачає поступове вдосконалення системи управління.

Якщо розглядати процес формування системи податкового менеджменту, управління податковою системою та проведення відповідної податкової політики в якості засобів інституційного забезпечення державного регулювання економіки та складових загальних реформ у країнах з перехідною економікою, спрямованих на побудову ринкової економіки західноєвропейського зразка, то можна відмітити наступне. Такі процеси здійснюються в основному першим способом і пов'язані з необхідністю трансплантації адекватних ринковій економіці інститутів, що формують податкові відносини як одні з найважливіших для ефективного діалогу держави з бізнесом. Під трансплантацією інститутів розуміють процес впровадження певної структури відносин, які розви-

валися у середовищі інституціональних зв'язків, відмінному від національного[18].

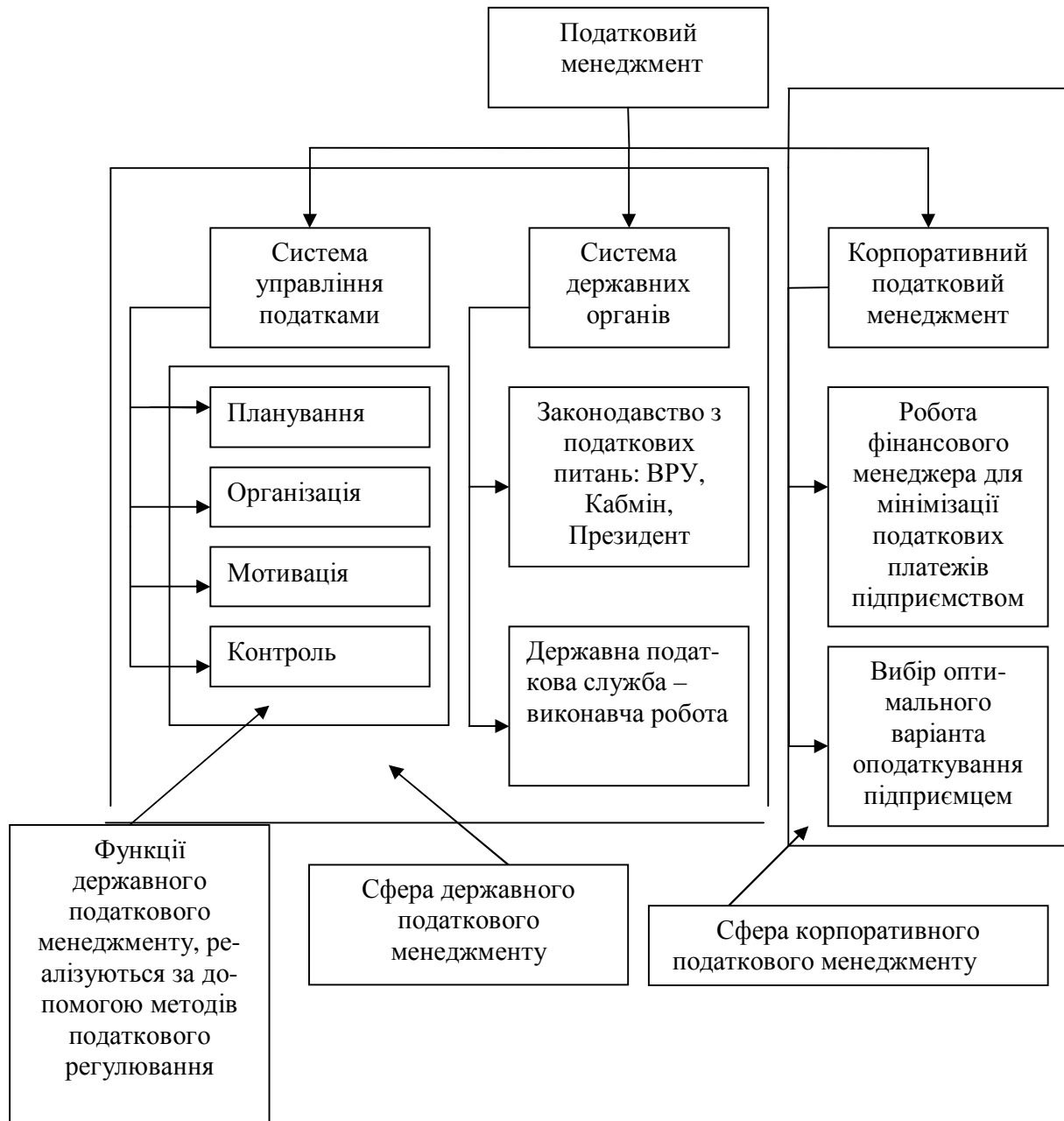


Рис. 1. Система податкового менеджменту та її складові

Потреба швидких реформ, які дозволили б відбудувати виробництво і налагодити рівноцінний обмін товарами і послугами з Європейською спільнотою, впливає із необхідності протистояння засиллю іноземного капіталу як фактора глобалізації, до негативних моментів присутності якого у національній економічній системі країни з перехідною економікою можна віднести спроби створення шкідливих вироб-

ництв, експлуатації природних ресурсів, невідповідну оплату праці тощо. Ці та ряд інших факторів доводять необхідність реформування національної системи управління, в тому числі – у сфері оподаткування, саме шляхом імплантації інститутів, які використовуються у розвинених країнах. Це найбільш дешевий спосіб вирішення власних економіко-політичних і соціальних проблем.

Варто зауважити, що в Україні є проблеми адаптації ринкових інститутів, які запозичалися з розвинених економік західного зразка, до реалій української дійсності. На думку провідних вчених, які досліджували аспекти запровадження інститутів ринкового регулювання у економічну систему країн колишнього СРСР, у більшості випадків такі експерименти закінчувалися невдачею[19]. Часто трансплантація інститутів економічної системи західного типу доводить факт неконкурентноздатності національної економіки як України, так і інших колишніх союзних республік, у міжнародному середовищі.

У зв'язку з цим аналіз процесу інституціоналізації податкової системи, формування інститутів податкового менеджменту повинен здійснюватись з позицій співвідношення та узгодження різноманітних національних та міжнародних інтересів. Паритет таких інтересів свідчить про раціональну податкову систему, яка сприяє економічному розвитку всіх учасників відтворювального процесу.

Література.

1. Промова Президента України Ющенко В.А. на Всесвітньому економічному форумі в Давосі // Урядовий кур'єр. – 2005. – 1 лютого. – № 18.
2. Терехов С.Ю. Глобализация и система налогообложения хозяйствующих субъектов России. – СПб.:Изд-во СПбГУЭФ,2004. – С.16
3. Концепція адміністративної реформи в Україні. – К.:Центр політико-правових реформ, 1998
4. Дж. М. Кейнс. "Общая теория занятости, процента и денег". – М., 1978.
5. Тарасова Н.Н. От приказа к мотивации: новые принципы управления в США // Полис. – 1993. – № 2. – С. 183-184.
6. Карп М.В. Налоговый менеджмент. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2001.
7. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент. – К.:ЦУЛ, 2003.
8. Налоговый менеджмент / Под ред. д.э.н., проф., чл.-кор. РАН А.Г.Поршнева. – М.: ИНФРА-М, 2003
9. Иванов Ю.Б., Карпова В.В., Карпов Л.Н. Налоговый менеджмент.-Х:ИД «ИНЖЕК», 2006
10. Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. Податковий менеджмент. –Тернопіль:Карт-бланш, 2004.
11. Механизмы налогового менеджмента: Монография / Под общ. ред. проф. Лысенко Ю.Г. – Донецк: ООО «Юго-Восток, Лтд», 2005ю – 248 с. С 11-12.
12. Юткіна Т.Ф. Налоги и налогообложение. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2003.
13. О перспективах реформирования налоговой системы России // Финансы. – 1997. – № 6. – С. 39.
14. Євстигнєєв Є. Основы налогообложения и налогового права. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 120с.
15. Литвиненко Я.В. Податкова політика. – К.:МАУП, 2003.
16. Иванов Ю.Б., Карпова В.В., Карпов Л.Н. Налоговый менеджмент.-Х:ИД «ИНЖЕК», 2006
17. Демиденко Л.М. Оподаткування доходів громадян: досвід США та України // Фінанси України № 9. – 2005. – С 30-33.
18. Полтерович В.М. Институциональные ловушки и экономические реформы // Экономика и математические методы. – 1999. – Т. 35. – Вып. 2.
19. Олейник А. Издержки и перспективы реформ в России: институциональный подход // МЭиМО. 1997. – № 12; 1998. – № 1. Паринсон Н. Реформа государственного управления в России: проблемы и пути их решения. Модернизация государства: идеи и контуры. // Инвестиционный климат и перспективы экономического роста в России. Под ред. Е.Г. Ясина. Кн. 1. М.: ВШЭ, 2001.

Статья поступила в редакцию 30.12.2006