

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«ПРИДНІПРОВСЬКА ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ БУДІВНИЦТВА
ТА АРХІТЕКТУРИ»

На правах рукопису

ПОЛЗІКОВА ГАННА ВОЛОДИМИРІВНА

УДК 336.22

МЕХАНІЗМИ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ
В УМОВАХ КРИЗИ

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Косова Тетяна Дмитрівна,
доктор економічних наук, професор

Дніпропетровськ – 2015

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ ТЕРМІНІВ, СИМВОЛІВ І СКОРОЧЕНЬ

АЗС – автозаправна станція
АПК – агропромисловий комплекс
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
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

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УМОВАХ КРИЗИ.....	12
1.1. Економічна сутність податкового менеджменту та його сучасні теоретичні концепції.....	12
1.2. Діалектика взаємозв'язку механізмів податкового менеджменту як ієрархічної системи.....	36
1.3. Концептуальні положення удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи.....	53
Висновки до розділу 1.....	71
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УМОВАХ КРИЗИ.....	73
2.1. Механізм державного податкового менеджменту.....	73
2.2. Механізм регіонального податкового менеджменту	98
2.3. Механізм корпоративного податкового менеджменту	110
Висновки до розділу 2.....	129
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УМОВАХ КРИЗИ.....	131
3.1. Диференціація податкових механізмів за етапами життєвого циклу кризи.....	131
3.2. Ризикоорієнтовані механізми адаптивного податкового менеджменту.....	141
3.3. Механізми децентралізації і забезпечення прозорості податкового менеджменту.....	154
Висновки до розділу 3.....	168
ВИСНОВКИ.....	171
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	174
ДОДАТКИ.....	200

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. 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 кризи, викликаній 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 [112], Т. Бондарук [131], В. Буряковський [4], В. Вишневський [146], О. Воронкова [20, 63, 142], Є. Гордієнко [84], О. Гурська [103, 121, 169], Н. Євченко [172], А. Єлісєєв [180], Т. Єфименко [37], С. Іванов [98], Ю. Іванов [9], Р. Ільєнко [99],

О. Колот [130], Т. Косова [134, 153, 178], А. Крисоватий [8], В. Піхоцький [59], Н. Пилипенко [82], С. Пипко [13, 183, 212], Т. Рева [179], М. Степура [195], Л. Тарангул [48], М. Тарасюк [28; 29], О. Тимченко [80], Т. Томнюк [47], В. Чекіна [145; 146], М. Янків [56], Н. Ярова [68] та ін. Значний внесок у вирішення проблем розвитку податкових систем світу та їх організації внесли такі зарубіжні вчені, як Є. Балацький [109–111], Х. Грубел (*H. Grubel*) [6], С. Йонес (*S. Jones*) [135], М. Ланг (*M. Lang*) [119], В. Метзлер (*V. Metzler*) [118], Х. Пієккола (*H. Piekkola*) [213], Л. Сеїдман (*L. Seidman*) [52], В. Сализин (*V. Salyzyn*) [5], В. Холмес (*W. Holmes*) [53], Д. Хогенвартер (*D. Hohenwarter*) [118], З. Янчев (*Z. Jančiev*) [117].

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 кризи визначили вибір теми дисертації, мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано відповідно до тематики науково-дослідних робіт ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури» Міністерства освіти і науки України за темою «Використання обліково–аналітичної інформації в управлінні економічними процесами» (номер держреєстрації 0111U002633, 2011–2015 рр.), у межах якої автором запропоновано інструментарій аналітичного забезпечення податкового менеджменту, а також Донбаської державної машинобудівної академії за держбюджетною темою «Механізм фінансово-економічного управління

розвитком на макро- та мікрорівні» (номер держреєстрації 0114U003938, 2015 р.), у рамках якої автором визначено специфіку механізмів податкового менеджменту на різних економічних рівнях.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є розробка теоретичних положень, методичних засад і практичних рекомендацій щодо вдосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи.

Для досягнення мети визначено і вирішено такі наукові завдання:

уточнити сутність податкового менеджменту у контексті його сучасних теоретичних концепцій;

визначити діалектику взаємозв'язку механізмів податкового менеджменту як ієрархічної системи;

обґрунтувати концептуальні положення удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи;

проаналізувати практику функціонування механізмів державного і регіонального податкового менеджменту;

надати оцінку дієвості механізмів корпоративного податкового менеджменту в умовах кризи;

диференціювати податкові механізми за етапами життєвого циклу кризи;

удосконалити ризикоорієнтовані механізми адаптивного податкового менеджменту;

обґрунтувати механізми децентралізації і забезпечення прозорості податкового менеджменту.

Об'єктом дослідження є процеси функціонування механізмів податкового менеджменту в умовах кризи.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи.

Методи дослідження. Теоретичну та методологічну базу дослідження становлять фундаментальні положення сучасних економічних теорій. У роботі використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, а

саме: *системний підхід* – для обґрунтування концептуальних положень удосконалення механізмів податкового менеджменту; *збалансована система показників* – для оцінки ефективності державного податкового менеджменту; *економіко–математичного моделювання* – для оцінки класу ризику платника податків; *етапізація* – для диференціації механізмів податкового менеджменту за етапами життєвого циклу кризи податкового інституційного середовища; *нормативний* – для обґрунтування пропозицій по забезпеченню фіскальної прозорості відповідно до вітчизняних і міжнародних стандартів; *трендовий аналіз* – для формалізації динаміки податкових надходжень до бюджету; *кореляційно-регресійний аналіз* – для оцінки взаємозв'язку показників податкової політики із макроекономічними показниками, *прогнозування* – для визначення фіскальних ризиків у майбутніх податкових періодах.

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

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці науково-методичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи. Основні положення, які відображають наукову новизну дослідження, полягають у такому:

удосконалено:

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»;

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, ризикоорієнтований, адаптивний); за важелями впливу (адміністративний, економічний, процедурний, організаційний). На відміну від існуючих підходів, пропонований ґрунтується на системному виділенні ознак класифікації податкового менеджменту;

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 фінансові ризики, в якому має бути розкрито чутливість податкових надходжень до зміни економічної кон'юнктури, формування резервів на фінансові ризики, визначено ризики державно–приватного партнерства, податкові витрати, квазіфінансові операції і

квазіфіскальні податки. На відміну від існуючих підходів, пропонований передбачає пріоритетність перспективних інструментів податкового державного менеджменту;

інструментарій регіонального податкового менеджменту, суб'єктами якого є спроможні територіальні громади, які вибудовують взаємовідносини з платниками податків – членами громади на принципах оподаткування і самооподаткування. Перевагою пропонованого підходу над існуючими є врахування особливостей реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади;

дістали подальшого розвитку:

диференціація механізмів податкового менеджменту в умовах кризи, яку формалізовано суміщеною матрицею за етапами життєвого циклу підприємства (виникнення, становлення, піднесення, пік розвитку, спад активності, стрімке падіння, банкрутство) та етапами життєвого циклу кризи податкового інституційного середовища (зародження, наростання, розгортання, настання, заспокоєння, усунення) з урахуванням типів фінансової кризи платника податків (платоспроможності, ліквідності, прибутковості, фінансової стійкості), представлені податковою реорганізацією, санацією та ліквідацією, як за власним бажанням платника податків, так і за рішенням податкового органу, яке приймається з врахуванням податкового потенціалу підприємства. Перевагою пропонованого підходу над існуючими є можливість швидкої адаптації суб'єктів податкових відносин до негативних змін зовнішнього і внутрішнього інституційного податкового середовища;

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, пропонований носить предикативний характер і дозволяє більш точно врахувати особливості платників податків;

збалансована 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;

методичний підхід до побудови бюджетної класифікації в частині податкових надходжень на основі розмежування об'єктів оподаткування: податки на власність (податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, земельний податок) та доходи від власності (рентна плата), а також включення статті внески/відрахування на соціальні потреби (єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій). На відміну від існуючих підходів, пропонований є синтезом вимог керівництва по статистиці державних фінансів Міжнародного валютного фонду і інституціональних особливостей побудови вітчизняної податкової системи.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що теоретичні положення, викладені у дисертації, доведено до рівня практичних рекомендацій щодо удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи і впроваджено у практику діяльності: Головного управління Пенсійного фонду України в Дніпропетровській області (довідка від 24.06.2015 № 1612/01/30), Державної податкової

інспекції у Жовтневому районі м. Дніпропетровська Головного управління ДФС у Дніпропетровській області (довідка від 15.04.2015 № 1221/10/04-63-11-01), ТОВ «ВО «Завод безалкогольних напоїв» (довідка від 26.03.2015 № 34/3), ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10» (довідка від 20.05.2015 № 62), ТОВ «Сімферопольський вино-коньячний завод» (м. Дніпропетровськ) (довідка від 01.07.2015 № 125), а також у навчальний процес ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури» Міністерства освіти і науки України при викладенні дисциплін «Податковий менеджмент», «Податкова система», «Фінанси підприємств» та «Фінанси» (довідка від 05.06.2015 № 37-08.39-296). Відповідні довідки наведено у дод. А.

Особистий внесок здобувача. Результати дисертації отримано автором самостійно. У роботі використано лише ті ідеї і методичні розробки, які є результатом власних наукових досліджень. Внесок автора в колективно опубліковані роботи конкретизовано у списку публікацій.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дисертації доповідалися і дістали схвалення на науково-практичних конференціях різного рівня: міжнародній – «Наука і техніка: перспективи ХХІ століття» (Дніпропетровськ, 2014 р.); всеукраїнській – «Соціально-економічні та правові аспекти розвитку суспільства в умовах глобалізації» (Сімферополь, 2013 р.).

Публікації. Результати дослідження опубліковано у восьми наукових працях, серед яких: шість – статті у спеціалізованих фахових виданнях з економіки (у т.ч. три входять до наукометричних баз даних), дві – матеріали доповідей на наукових конференціях. Загальний обсяг публікацій – 3,86 ум.-друк. арк., особисто авторів належить 3,36 ум.-друк. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УМОВАХ КРИЗИ

1.1. Економічна сутність податкового менеджменту та його сучасні теоретичні концепції

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. 151].

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 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)

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

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 обмежень	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

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 принципових 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 суб'єктів господарської діяльності (далі – 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. 39]. 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 видів податкового менеджменту

За рівнями виділяють: державний, регіональний, корпоративний та персональний податковий менеджмент. У дисертації 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. 109].

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 політик 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 [149].

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.



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

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]. 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; макрорівень – матеріально-технічні та 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 тягара, 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. Діалектика взаємозв'язку механізмів податкового менеджменту як ієрархічної системи

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. 390]. 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. Утім 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 процеси [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

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. 83].

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. 308].

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 дисертації 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. 110]. 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 установлюють 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. У 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. 58]. Показник податкового навантаження на макрорівні 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 ототожненню. 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 дозвоільними 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. 117]. 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 удосконалено 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. 58]. 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 [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. 78]. 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 сконцентрована 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 менеджменту 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 фіскальної служби України у сфері якості; запровадження системи управління якістю.



Рис. 1.4. Формалізація механізмів податкового менеджменту

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 ДФС 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 положення удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи

В історії розвитку економіки чітко прослідковуються економічні цикли, як повторюваний через певні проміжки часу стан економіки, що характеризується одними й тими ж 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 кризи.

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. Кризська робить акцент на індикаторах загострення 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]. 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 стимулюючого 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 кризи 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. Лаффера. Проте згодом ця концепція використовувалася в основному як один із елементів більш загальних економіко – математичних моделей. У цьому руслі лежать, зокрема, роботи Дж. Б'юкенена, 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. Лаффера 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. Лаффер 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. Лаффера 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 Лафферових ефектів і розглядає вплив інфляції. Він пропонує просту схему обчислення кількісних значень точок Лаффера, засновану на дескриптивній моделі формування фіскальних доходів держави, а також виявляє властивості кривої Лаффера стосовно високоінфляційної кризової економіки [110, с. 90]. Науковці приділяють пильну увагу властивостям кривої А. Лаффера. 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 обмежене, 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 Лаффера є використання виробничо-інституціональних функцій є узагальненням традиційного апарату виробничих функцій стосовно макrorівня [111]. Різниця полягає лише в тому, що в звичайних виробничих функціях, як ендегенний показник, використовується обсяг випуску (як правило, об'єм ВВП), а як макрочинники – праця (чисельність зайнятих) і капітал (обсяг основних засобів), тоді як у виробничо-інституціональних функціях набір макрочинників 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).

Таблиця 1.4

Система індикаторів ефективності податкового менеджменту

Група індикаторів	Індикатори
1	2
часткові індикатори податкового навантаження	коефіцієнт оподаткування доходів (прибутків); коефіцієнт оподаткування витрат

Закінчення табл. 1.4

1	2
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

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. 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.

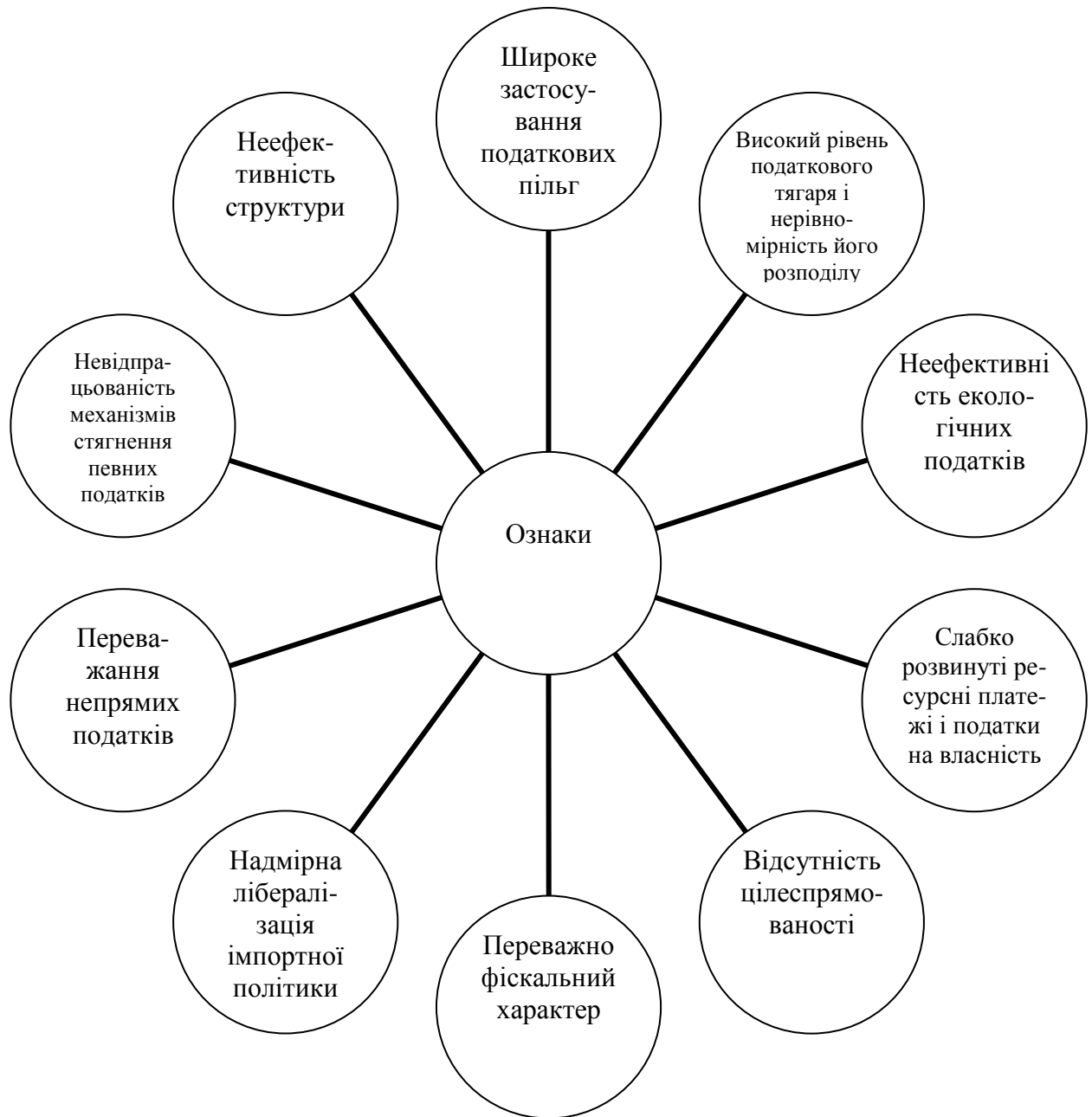


Рис. 1.5. Інституціональні ознаки податкової системи України

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. 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. 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 вимог 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 щодо спільної системи податку на додану вартість.

2. Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 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 щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої та Директива Ради 92/84/ЄЕС про наближення акцизних податків на спирт та алкогольні напої.



Рис. 1.6. Напрями поліпшення критеріїв ефективності податкової системи України

4. Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21.06.2011 про структуру та ставки акцизного податку на тютюнові вироби.

5. Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії.

6. Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16.12.2008 стосовно загальних умов акцизного податку.

7. Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 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 впливає 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 кризи 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 кризи. Тому потребують подальшого опрацювання принципи, підходи до формування стратегічних пріоритетів антикризової податкової політики на різних економічних рівнях.

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 кризи.

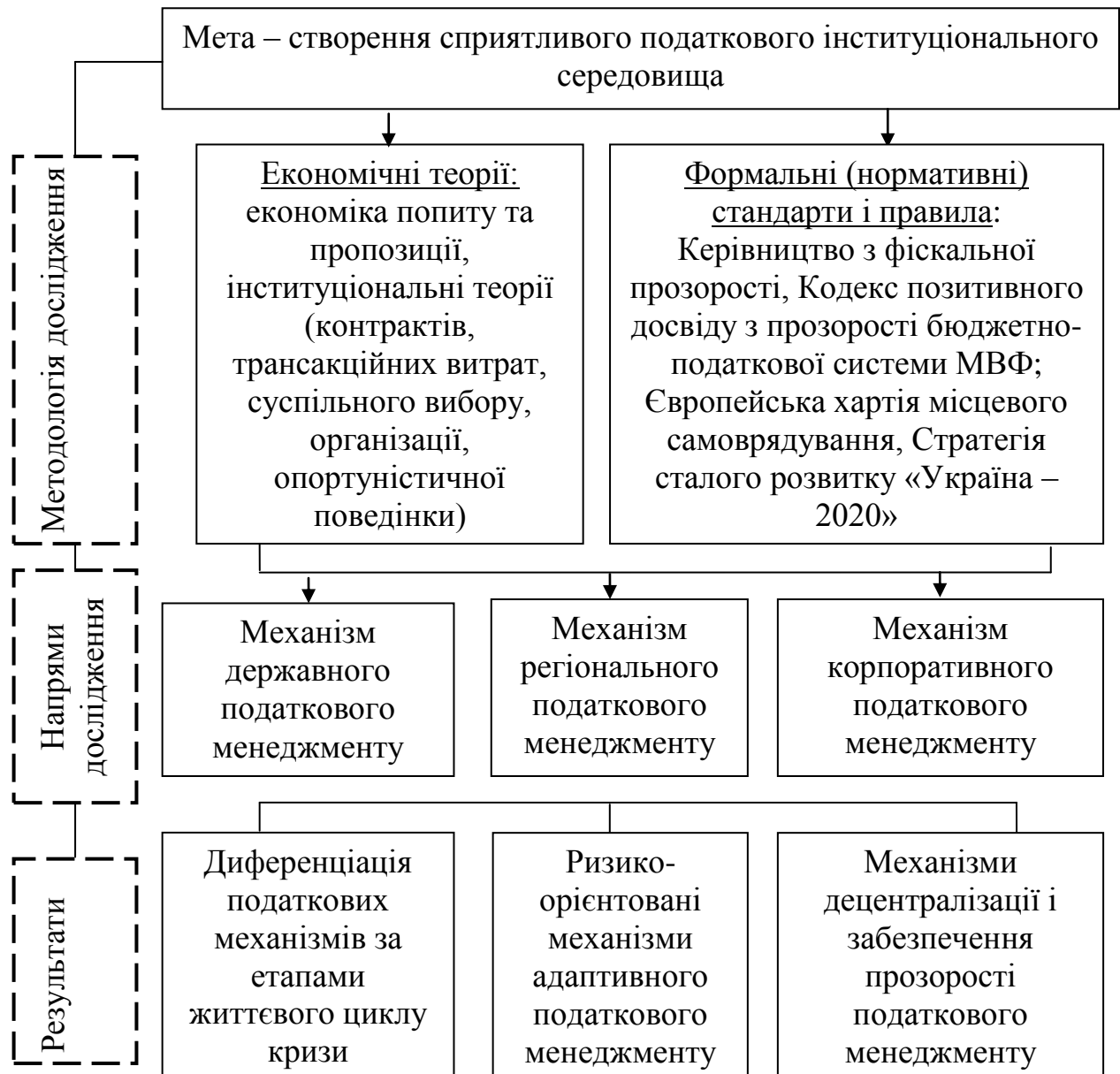


Рис. 1.7. Концептуальні положення удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи

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 [127, с. 139].

Теорія суспільного вибору Дж. Б'юкенена 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. 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 XX ст. обумовив формування нових підходів в теорії криз [128, 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 [129, 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 [130, с. 8; 131, с. 10]. Для оцінки ефективності механізмів податкового менеджменту пропонується використати збалансовану систему показників [132; 133; 134], проекціями якої є: фінанси; клієнти; внутрішні процеси; навчання і розвиток (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

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

Фінанси	
Податкові надходження	Неподаткові надходження
1	2
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

1	2
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	

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

В основі механізмів децентралізації і забезпечення прозорості податкового менеджменту лежать Міжнародні стандарти і принципи [135; 136; 137]. 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. 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.

3. Обґрунтовано Концептуальні положення удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи, 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.

Результати дослідження опубліковано у наукових працях [65, 127]

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ПРАКТИКИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УМОВАХ КРИЗИ

2.1. Механізм державного 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 [138, 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 доходної 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 [139, 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 фінансових 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 [140, 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 [141, с. 113].

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 [142, 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 [143; 144]. 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) [145; 146].

У 2003 р. було затверджено Стратегічний план розвитку державної податкової служби України до 2013 р., в якому визначено основні напрями її модернізації [147]: 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» [148], 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 [149].

Четвертий етап (з 2011 р.) характеризується адмініструванням податків на основі єдиного кодифікованого документа, який підлягав багаторазовим змінам: 2011 р. – 6 поправок, 2012 р. – 13 поправок, 2013 р. – 19 поправок, 2014 р. – 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 [150]. 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 [151]. У подальшому розвитку доцільно буде докорінно змінити філософію діяльності цих органів. Зокрема, необхідно перейти від добровільно–примусової моделі до демократизації відносин з платниками податків. Головними результатами всього процесу становлення податкового менеджменту 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).

Механізми державного податкового менеджменту орієнтовані на формування доходів бюджету, достатніх для виконання функцій державного управління. У табл. 2.1 наведено динаміку і питому вагу податкових надходжень до бюджету.

Таблиця 2.1

Динаміка і питома вага розподілу надходжень податків і зборів до бюджету протягом 2010–2014 рр.

(побудовано за даними [152])

Податки	Доходи, млн грн					Питома вага, %				
	2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Податок та збір на доходи фізичних осіб:	51029	60225	68092	72151	75203	100	100	100	100	100
до державного бюджету	–	6160	7026,4	7565	12646	–	10,2	10,3	10,5	16,8
до місцевих бюджетів	51029	54065	61066	64586	62557	100	89,8	89,7	89,5	83,2
Базисний темп росту, %	100	118,0	133,4	141,4	147,4	–	–	–	–	–
Податок на прибуток підприємств:	40359	55097	55793	54994	40202	100	100	100	100	100
до державного бюджету	39969	54739	55350	54318	39942	99,0	99,4	99,2	98,8	99,4
до місцевих бюджетів	389,9	358	443,3	675,4	259,5	1,0	0,6	0,8	1,2	0,6
Базисний темп росту, %	100	137	138,2	136,3	99,6	–	–	–	–	–
Податок на додану вартість:	86316	130094	138827	128269	139024	100	100	100	100	100
до державного бюджету	86316	130094	138827	128269	139024	100	100	100	100	100
до місцевих бюджетів	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Базисний темп росту, %	100	150,7	160,8	148,6	161,1	–	–	–	–	–
Акцизний податок – всього:	28316	33919,2	38429	36668	45100	100	100	100	100	100

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
до державного бюджету	27621	33011,2	37186	35310	44941	97,5	97,3	96,8	96,3	99,6
до місцевих бюджетів	695,4	908	1243,1	1358,7	158,7	2,5	2,7	3,2	3,7	0,4
Базисний темп росту, %	100	130,6	178,8	195,4	22,8	–	–	–	–	–
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів:	12710	14826,4	17537	28863	33597	100	100	100	100	100
до державного бюджету	2928,9	1907,4	2293,2	13860	19036	23,0	12,9	13,1	48,0	56,7
до місцевих бюджетів	9780,7	12919	15244	15003	14561	77,0	87,1	86,9	52,0	43,3
Базисний темп росту, %	100	116,7	138,0	227,1	264,3					
Плата за землю:	9539,9	10700,9	12582	12803	12084	100	100	100	100	100
до державного бюджету	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
до місцевих бюджетів	9539,9	10700,9	12582	12803	12084	100	100	100	100	100
Базисний темп росту, %	100	112,2	131,9	134,2	126,7	–	–	–	–	–
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів:	12709,5	14826,4	17537,4	28863,0	33596,7	100	100	100	100	100
до державного бюджету	2928,9	1907,4	2293,2	13860,0	19036,1	23,0	12,9	13,1	48,0	56,7
до місцевих бюджетів	9780,7	12919,0	15244,1	15002,9	14560,6	77,0	87,1	86,9	52,0	43,3

Закінчення табл. 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Плата за землю:	9539,9	10700,9	12581,7	12802,9	12083,9	100	100	100	100	100
до державного бюджету	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
до місцевих бюджетів	9539,9	10700,9	12581,7	12802,9	12083,9	100	100	100	100	100
Ввізне мито:	8556,4	10462,8	12985,8	13264,6	12388,6	100	100	100	100	100
до державного бюджету	8556,4	10462,8	12985,8	13264,6	12388,6	100	100	100	100	100
до місцевих бюджетів	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Вивізне мито:	294,8	1311,3	200,8	77,9	220,1	100	100	100	100	100
до державного бюджету	294,8	1311,3	200,8	77,9	220,1	100	100	100	100	100
до місцевих бюджетів	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Доходи від власності та підприємницької діяльності:	30629,5	17662,0	32808,6	33744,2	28806,8	100	100	100	100	100
до державного бюджету	29700,6	17260,2	32200,5	33288,2	28469,3	97,0	97,7	98,1	98,6	98,8
до місцевих бюджетів	929,0	401,8	608,2	455,9	337,5	3,0	2,3	1,9	1,4	1,2
Власні надходження бюджетних установ:	28709,0	31522,6	34194,8	37903,0	31672,0	100	100	100	100	100
до державного бюджету	22078,6	23256,9	24701,2	29031,9	22084,0	76,9	73,8	72,2	76,6	69,7
до місцевих бюджетів	6630,4	8265,7	9493,6	8871,0	9588,1	23,1	26,2	27,8	23,4	30,3

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 %.

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. посилився 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 посилюється податкове навантаження. Податкові надходження з податку на прибуток у 2014 р. скоротилися порівняно з попереднім роком, що свідчить про істотне погіршення [153, 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) [154, с. 99].

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [155] 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 [156]). 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. 2.2 наведено динаміку показників виконання Державного бюджету України за I півріччя 2014–2015 рр. Протягом аналізованого періоду доходи бюджету збільшилися на 39,1 %, у т.ч. за рахунок загального фонду бюджету – на 52 %. Найбільшими темпами зросли надходження акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) – у 8,37 разів, податку та збору на доходи фізичних осіб – у 5,36 разів, ввізне мито – у 3,33 разів. Утім доходи бюджету від податку на прибуток підприємств скоротилися на 11,7 %.

Доходи консолідованого бюджету за I півріччя 2014–2015 рр. (табл. 2.3) зросли на 33 %. Найбільший внесок у зростання доходів внесли такі податки: ввізне мито (у 2,92 р.), акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (у 1,64 р.), рентна плата за користування надрами (у 1,55 р.).

Надходження від податку на прибуток скоротилися на 2 %. У структурі доходів консолідованого бюджету найбільшу питому вагу має ПДВ (більше 28 %), податок та збір на доходи фізичних осіб (близько 15 %), кошти, 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. Кодом бюджетної класифікації 21020000 передбачено доходи бюджету у вигляді коштів, що перераховуються НБУ відповідно до Закону України «Про Національний банк України» [157]. 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).

Таблиця 2.2

Показники виконання Державного бюджету України за 1-е півріччя 2014–2015 рр. (побудовано за даними [158])

Показники	Факт за 1-е півріччя 2014 р., млн грн			Факт за 1-е півріччя 2015 р., млн грн			Темпи росту у порівнянні з відповідним періодом минулого року, у відсотках		
	Загаль- ний фонд	Спеці- альний фонд	Усього	Загаль- ний фонд	Спеці- альний фонд	Усього	Загаль- ний фонд	Спеці- альний фонд	Усього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Доходи	152867,3	23063,2	175930,5	232405,8	12288,3	244694,1	152,0	53,3	139,1
податок та збір на доходи фізичних осіб, у т.ч.:	3828,3	0,0	3828,3	20510,4	0,0	20510,4	535,8	—	535,8
– військовий збір	—	—	—	4099,8	0,0	4099,8	—	—	—
–податок на доходи фізичних осіб із доходу у вигляді процентів	0,1	0,0	0,1	3988,8	0,0	3988,8	—	—	—
податок на прибуток підприємств	24775,0	65,8	24840,8	21865,1	0,0	21865,1	88,3	—	88,0

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
податок на додану вартість, у т.ч.:	63544,3	438,9	63983,2	84672,8	0,0	84672,8	133,2	–	132,3
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	40499,0	438,9	40937,9	49934,9	0,0	49934,9	123,3	–	122,0
відшкодування ПДВ	–20355,3	0,0	–20355,3	–26701,3	0,0	–26701,3	131,2	–	131,2
ПДВ з ввезених на територію України товарів	43400,6	0,0	43400,6	61439,2	0,0	61439,2	141,6	–	141,6
акцизний податок з вироб- лених в Україні під акциз- них товарів (продукції)	11653,7	968,8	12622,5	17460,1	0,0	17460,1	149,8	–	138,3
акцизний податок з ввезе- них на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	1267,9	5211,8	6479,6	10608,2	0,0	10608,2	836,7	–	163,7
рендна плата за користування надрами	7370,5	0,0	7370,5	11764,1	0,0	11764,1	159,6	–	159,6

Закінчення табл. 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ввізне мито, у т.ч.:	4681,0	651,2	5332,2	15577,7	0,0	15577,7	332,8	–	292,1
додатковий імпорتنний збір	–	–	–	9005,5	0,0	9005,5	–	–	–
плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України та видачу дублікатів таких ліцензій	164,1	0,0	164,1	8897,4	0,0	8897,4	–	–	–
кошти, що перераховують- ся Національним банком України відповідно до Закону України «Про На- ціональний банк України»	22000,9	0,0	22000,9	25125,0	0,0	25125,0	114,2	–	114,2
власні надходження бюджетних установ	–	9511,6	9511,6	–	10872,6	10872,6	–	114,3	114,3

Таблиця 2.3

Показники виконання Зведеного бюджету України за 1-е півріччя 2014–2015 рр. (побудовано за даними [158])

Показники	Факт, млн грн		Структура, %		Темпи росту у порівнянні з відповідним періодом минулого року, у відсотках
	1-е півріччя 2014 р.	1-е півріччя 2015 р.	1-е півріччя 2014 р.	1-е півріччя 2015 р.	
1	2	3	4	5	6
Доходи	224527,8	298662,7	100,0	100,0	133,0
податок та збір на доходи фізичних осіб	34099,9	44719,0	15,19	14,97	131,1
податок на прибуток підприємств	25009,4	24503,0	11,14	8,20	98,0
податок на додану вартість, у т.ч.:	63983,2	84672,8	28,50	28,35	132,3
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	40584,7	49934,9	18,08	16,72	123,0
відшкодування ПДВ	–20355,3	–26701,3	–9,07	–8,94	131,2
ПДВ з ввезених на територію України товарів	43753,8	61439,2	19,49	20,57	140,4
акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	12781,2	17460,1	5,69	5,85	136,6

Закінчення табл. 2.3

1	2	3	4	5	6
акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	6479,6	10608,2	2,89	3,55	163,7
рендна плата за користування надрами	7891,8	12230,6	3,51	4,10	155,0
земельний податок та орендна плата	6007,8	6815,5	2,68	2,28	113,4
ввізне мито	5332,2	15577,7	2,37	5,22	292,1
плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України та видачу дублікатів таких ліцензій	164,1	8897,4	0,07	2,98	–
кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України «Про Національний банк України»	22000,9	25125,0	9,80	8,41	114,2
власні надходження бюджетних установ	14928,4	19532,3	6,65	6,54	130,8

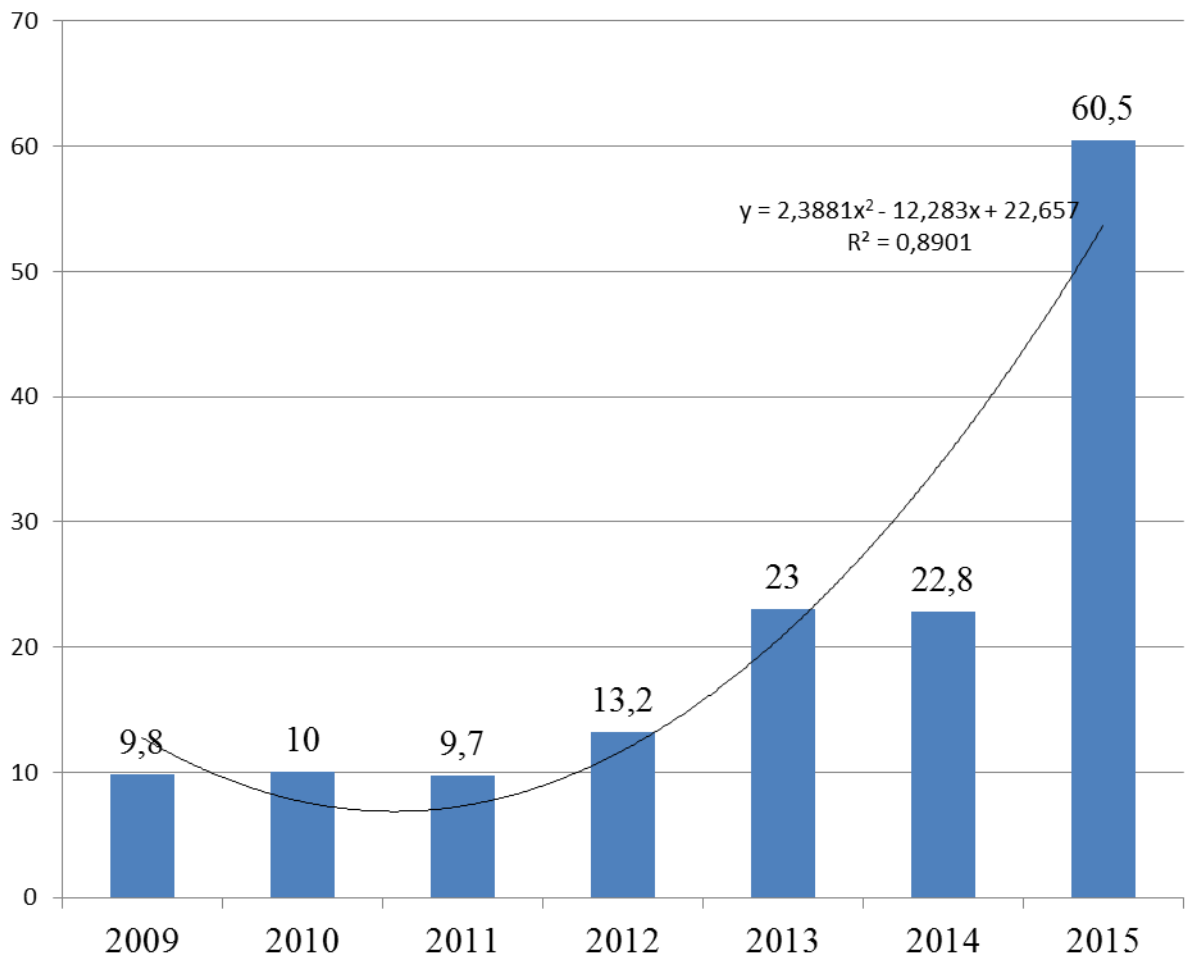


Рис. 2.1. Динаміка цільових орієнтирів перерахування прибутку НБУ, передбачених Законом України «Про Державний бюджет», млрд грн

Протягом 2009–2015 рр. річні неподаткові надходження від НБУ до Державного бюджету зросли із 9,8 млрд грн до 60,5 млрд грн [159]. 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 *e*–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 інформаційних комп’ютерних технологій – електронне державне управління успішно розвиваються в країнах близького і далекого зарубіжжя [160, с. 73]. Виняткової уваги заслуговує розвиток цього напрямку у Республіці Казахстан, враховуючи 2 місце країни за індексом *e*–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 [161, с. 164]. Досягти такого успіху вдалося завдяки державній підтримці та виділення напрямку 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 *e*–уряду необхідно врахувати кращу практику передових країн–лідерів *e*–урядування, а саме представника країн Балтії – Естонії.

В Україні функціонує Академія *e*–урядування, яка є неприбутковою організацією і займається збиранням та передачею знань щодо *e*–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 *e*–управління, включаючи розробку концептуальної документації, планування дій *e*–уряду. Підготовку відповідних законодавчих актів, стимулювання *e*–компетенцій, залучення громадськості до участі в розвитку *e*–держави та розвиток *e*–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. Розвиток інформаційної економіки призводить до соціальних трансформацій, що обумовлюють закономірність змін у системі державного управління, зокрема і в оподаткуванні [162, с.116]. Вважаємо, що застосовування 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: 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 проведено у табл. 2.4 на основі інформації, наведеної у дод. В. За результатами оцінки визначено ефективність державного податкового менеджменту у розрізі критеріїв: фінанси – середня, клієнти – низька, бізнес-процеси і персонал – висока. 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 (дод. Б), 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. Організація як функція управління податковою системою передбачає також розробку нових методів оподаткування, наприклад, зміну бази, ставки, податкових пільг, порядку подачі декларації [163, 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.

Таблиця 2.4

Збалансована система показників, адаптована до оцінки ефективності податкового менеджменту за підсумками діяльності ДФС у 1 півріччі 2015 р.

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 2016 рік»	0	
		Організація та координація роботи територіальних органів ДФС із забезпечення своєчасності сплати та повноти нарахування ПДВ	1	
		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	0	
		забезпечення повноти нарахування та сплати екологічного податку, рентної плати, мита, податку на майно, єдиного податку та єдиного внеску;	1	
Разом			2	середня

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5
клієнти	взаємовідносини працівників Державної фіскальної служби з платниками податків	Розгляд скарг (заяв) платників податків на рішення територіальних органів ДФС, прийнятих за розглядом скарг платників податків, забезпечення неупередженого, справедливого застосування норм чинного законодавства	0	
		Складання та аналіз звітності про результати розгляду скарг, узагальнення та аналіз звітів територіальних органів ДФС про результати розгляду первинних скарг	0	
		Забезпечення своєчасного розгляду та участь у розгляді звернень (скарг) громадян та суб'єктів господарювання щодо незаконних дій посадових осіб ДФС та її територіальних органів	0	
		Інформування громадськості про результати роботи ДФС та її територіальних органів щодо протидії корупції, а також про осіб, притягнутих до відповідальності за учинення корупційних правопорушень	1	
Разом			1	низька

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;	1	
		Підтримка в актуальному стані технологічних карток адміністративних послуг, розроблених відповідно до вимог Закону України «Про адміністративні послуги»;	1	
		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 відповідно до вимог Закону України «Про адміністративні послуги»	1	
		Впровадження нових та вдосконалення наявних електронних сервісів обслуговування платників податків	1	
Разом			4	висока

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5
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	1	
		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	1	
		Підготовка та надання податкових консультацій на звернення платників податків, погодження проектів податкових консультацій, підготовлених структурними підрозділами ДФС, надання роз'яснень щодо застосування податкового, митного та іншого законодавства структурним підрозділам ДФС та її територіальним органам	1	

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	1	
		Організація та проведення семінарів, Інтернет-семінарів та конференцій, публічного інформування платників через офіційний веб-портал ДФС та ЗМІ, для платників щодо практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС	1	
Разом			5	висока

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 регіонального податкового менеджменту

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 [164, 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 2010–2014 рр. частка місцевих податків у консолідованому бюджеті скоротилася з 25,6 % до 22,2 %, а частка видатків, навпаки, зросла – із 40,2 % до 42,7 %. Дослідження регіонального податкового менеджменту дозволило визначити істотну різницю у податкоспроможності регіонів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Динаміка доходів бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя (без міжбюджетних трансфертів), млн грн

Регіон	2012	2013	2014	Середнє	Темп росту 2014/2012, %
1	2	3	4	5	6
Україна	100813,8	105171,1	101101,1	102362,0	100,3
Автономна Республіка Крим	5601,0	5893,7	959,0	4151,2	17,1
області					
Вінницька	2616,9	2825,0	3111,3	2851,1	118,9
Волинська	1400,9	1452,2	1590,3	1481,1	113,5
Дніпропетровська	9775,8	10137,4	11030,3	10314,5	112,8
Донецька	11587,0	12455,1	9651,9	11231,3	83,3
Житомирська	2055,4	2171,6	2358,5	2195,2	114,7
Закарпатська	1369,8	1461,0	1580,1	1470,3	115,4
Запорізька	4277,2	4452,1	4652,4	4460,6	108,8
Івано-Франківська	1927,0	1929,5	2028,8	1961,8	105,3
Київська	4311,6	4716,0	4833,6	4620,4	112,1
Кіровоградська	1769,6	1886,0	2042,2	1899,3	115,4
Луганська	4602,0	4456,7	3306,1	4121,6	71,8
Львівська	4287,2	4455,4	4840,2	4527,6	112,9
Миколаївська	2276,3	2289,0	2415,4	2326,9	106,1

Закінчення табл. 2.5

1	2	3	4	5	6
Одеська	4959,8	5209,6	5607,5	5259,0	113,1
Полтавська	3994,6	3867,9	3911,4	3924,6	97,9
Рівненська	1740,4	1789,2	1876,4	1802,0	107,8
Сумська	2175,1	2223,3	2290,1	2229,5	105,3
Тернопільська	1265,0	1360,5	1403,4	1343,0	110,9
Харківська	6175,6	6439,1	6568,0	6394,2	106,4
Херсонська	1646,7	1700,6	1827,4	1724,9	111,0
Хмельницька	2023,6	2232,1	2334,9	2196,9	115,4
Черкаська	2468,0	2498,0	2582,2	2516,1	104,6
Чернівецька	1164,4	1284,9	1244,8	1231,4	106,9
Чернігівська	1765,5	1823,6	1992,0	1860,4	112,8
міста					
м. Київ	12389,9	12891,3	14821,3	13367,5	119,6
м. Севастополь	1187,5	1270,5	241,8	899,9	20,4

Усі регіони України демонстрували зростання податкових надходжень, найбільший приріст (близько 20 %) забезпечили Харківська, Рівненська, Львівська області. Незначне скорочення доходів продемонстрував бюджет Полтавської області (на 2,1 %), значно більші – анексована АР Крим (на 82,9 %) і території, де проводиться антитерористична операція – Луганська (на 28,2 %) і Донецька (на 16,7 %) області. Ренкінг за зростанням середньорічних надходжень податків у бюджети областей, визначених за 2012–2014 рр., відкриває Чернівецька область (1231,4 млн грн) і замикає Донецька область (11231,3 млн грн). Найбільші надходження до бюджету забезпечує м. Київ (13367,5 млн грн). Податкові надходження до місцевих бюджетів віддзеркалюють результати соціально-економічного розвитку регіонів (табл. 2.6). За 5 міс. 2015 р. індекс промислової продукції в Луганській області скоротився на 88 %, в Донецькій – на 50,6 %, індекс

обсягу сільськогосподарського виробництва по цих областях – відповідно на 53,6 % та 34,5 %, індекс будівельної продукції – на 88,9 % і 77,2 %.

Таблиця 2.6

**Індекси показників соціально-економічного розвитку регіонів України
за січень–травень 2015 р.**

Регіон	Індекси промислової продукції, %	Індекси обсягу сільськогос- подарського виробництва, %	Індекси будівельної продукції, %	Індекси споживчих цін до грудня 2014 р., %
	до січня–травня 2014 р.			
1	2	3	4	5
Вінницька	110,2	111,7	97,3	139,8
Волинська	104,9	94,9	113,1	141,3
Дніпропетровська	89,4	94,5	79,2	140,7
Донецька	49,4	65,5	22,8	136,5
Житомирська	106,4	99,7	58,9	143,4
Закарпатська	85,6	93,1	84,1	141,7
Запорізька	93,3	95,8	82,4	138,5
Івано - Франківська	96,3	100,4	84,3	142,3
Київська	98,3	97,1	59,4	145,5
Кіровоградська	77,6	97,1	57,6	138,6
Луганська	12,0	46,4	11,1	135,6
Львівська	97,2	96,0	107,4	144,1
Миколаївська	87,0	86,1	98,9	141,1
Одеська	91,5	93,4	42,8	141,1
Полтавська	93,8	99,4	87,4	141,5
Рівненська	108,6	98,8	49,9	142,4

Закінчення табл. 2.6

1	2	3	4	5
Сумська	99,4	98,0	95,1	142,5
Тернопільська	101,5	102,7	103,8	144,5
Харківська	81,1	89,5	88,8	141,8
Херсонська	92,8	102,8	69,3	141,8
Хмельницька	105,6	94,4	102,4	141,9
Черкаська	94,6	94,9	96,2	142,5
Чернівецька	101,4	56,5	61,5	141,4
Чернігівська	86,9	94,0	66,5	143,9
м. Київ	90,1		77,4	134,0
Україна	78,8	94,6	68,8	140,1

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 [165]. 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 [166]. Приріст надходжень до загального фонду проти січня – червня минулого року (у співставних умовах та без урахування територій, що не підконтрольні українській владі) склав 37,7% або +12,2 млрд грн.

Темп росту фактичних надходжень податку з доходів фізичних осіб (далі – ПДФО) до січня–червня 2014 р. становив 116,2 %, плати за землю – 125,9 %. При цьому, у 15 та 16 регіонах відповідно темп росту вище середнього по Україні (рис. 2.2–2.3).

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.

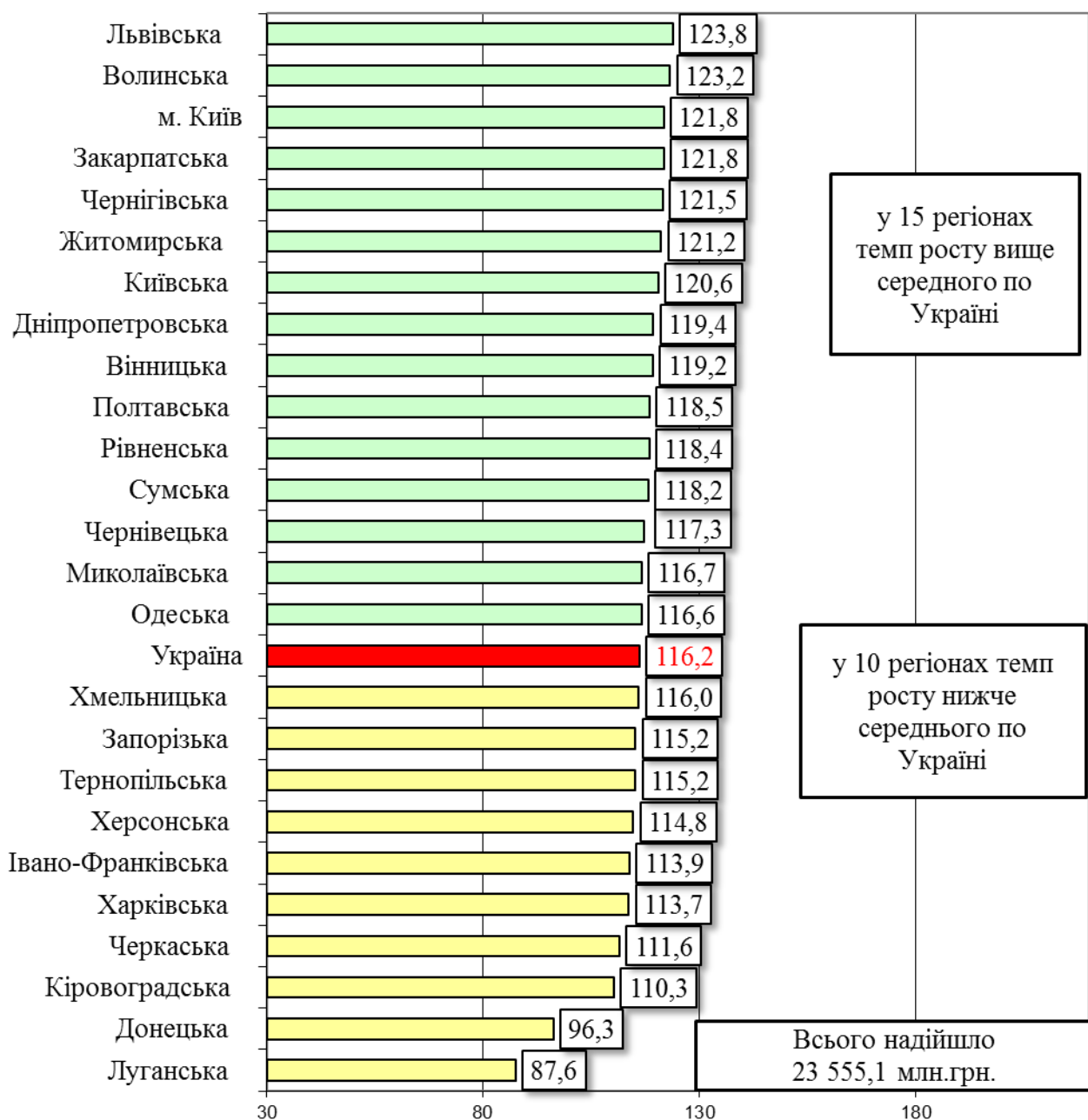


Рис. 2.2. Темпи росту фактичних надходжень ПДФО
за січень–червень 2015 р. до січня – червня 2014 р. (%) [166]

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.

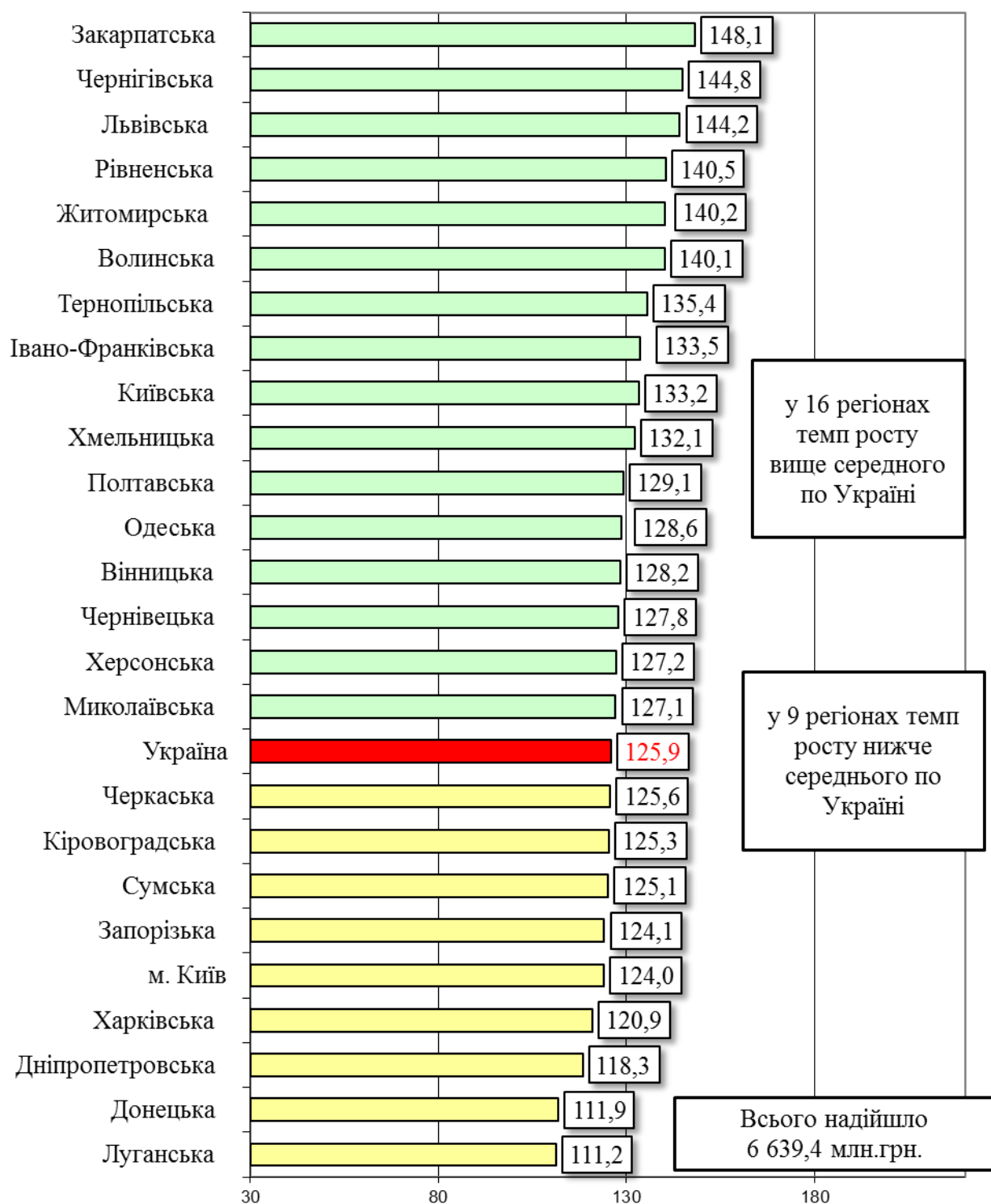


Рис. 2.3. Темпи росту фактичних надходжень плати за землю до місцевих бюджетів України за січень–червень 2015 р.
до січня–червня 2014р.(%) [166]

Як переконує 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 %) [167]. 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 %). 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 р. затверджено місцевими радами в обсязі 226,2 млн грн. Фактичні надходження податку за січень–червень 2015 р. склали 274,7 млн грн (рис. 2.4).

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

Детальніше дослідження механізмів регіонального менеджменту проведено на матеріалах Дніпропетровської області. У складі Головного управління ДФС у Дніпропетровській області функціонують Дніпропетровська об'єднана державна податкова інспекція Головного управління ДФС у Дніпропетровській області (2 відділення), 7 районних податкових інспекцій у м. Дніпропетровську, 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).

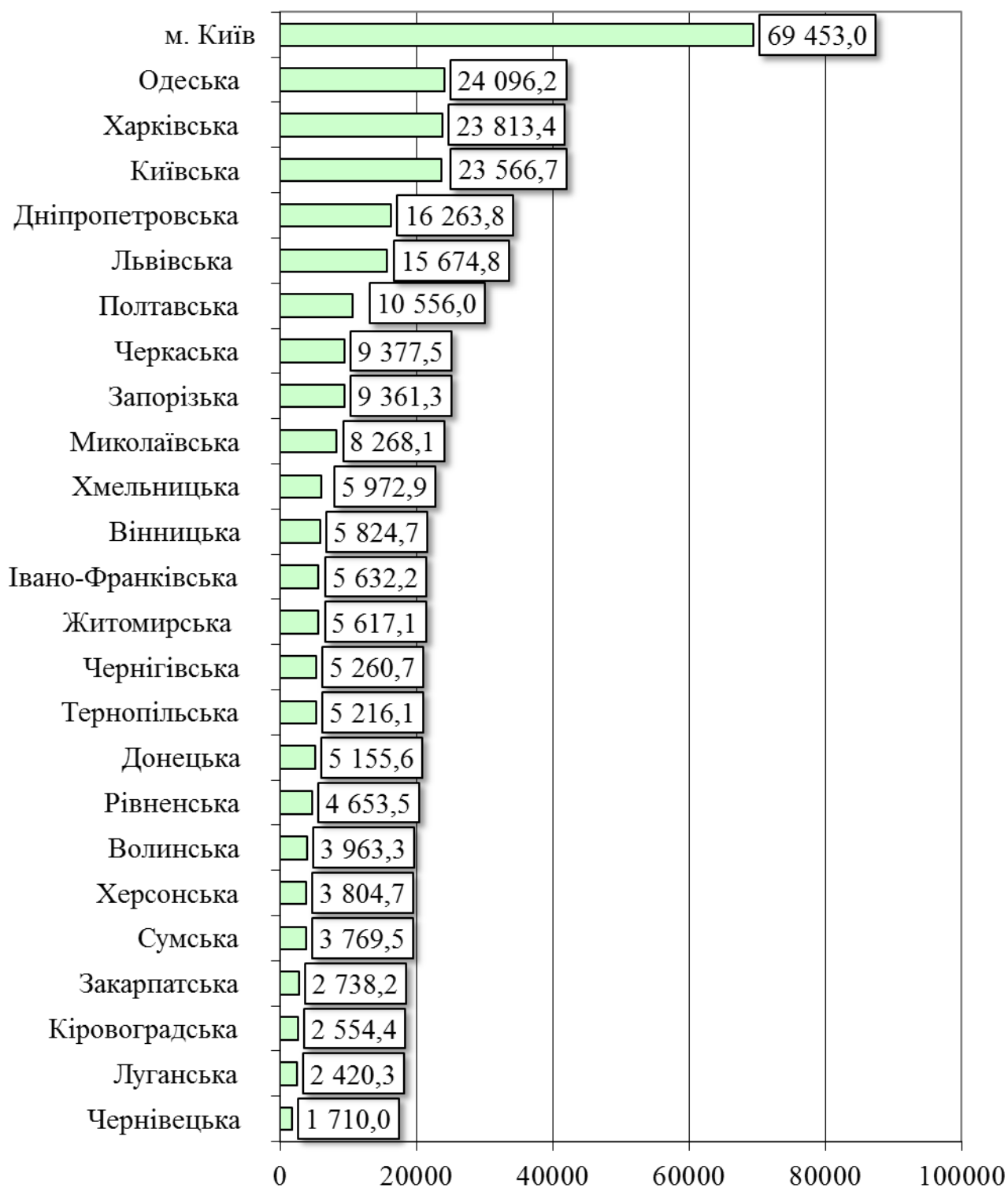


Рис. 2.4. Надходження податку на нерухоме майно
за січень–червень 2015 року по регіонах України, тис. грн [166]

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.

Перший заступник начальника ГУ ДФС керує оперативним управлінням, слідчим управлінням фінансових розслідувань, здійснює координацію роботи оперативного управління СДПІ з обслуговування великих платників у м. Дніпропетровську Міжрегіонального головного управління ДФС.

Заступнику начальника ГУ ДФС підпорядковано управління оподаткування юридичних осіб; управління контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів; управління реєстрації платників та електронних сервісів; управління інформаційних технологій; 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 підпорядковано 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 2012–2014 рр. податкові надходження до місцевого бюджету Дніпропетровської області зросли на 14,1%, переважно за рахунок місцевих податків та зборів (на 76,6 %), зборі та плати за спеціальне використання природних ресурсів (на 25,3 %), податків та збору на доходи фізичних осіб (на 9,5 %) (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Динаміка та структура податкових надходжень до місцевого бюджету Дніпропетровської області

Доходи	Тис. грн			Середнє		Темп росту, %
	2012	2013	2014	Тис. грн	Структура, %	
Податкові надходження	8868373	9268782	10122994	9420050	100,00	114,1
у тому числі: податок та збір на доходи фізичних осіб	5890603	6124788	6448136,3	6154509	65,33	109,5
податок на прибуток підприємств	101776	92537	49194,5	81169,1	0,86	48,3
Податки на власність	25992,7	22767,7	10883,5	19881,3	0,21	41,9
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	2188317	2283969	2742671,8	2404986	25,53	125,3
Місцеві податки і збори, з них:	346793	475842	612410,7	478348,4	5,08	176,6
збір на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	0,2	1351,5	3297,1	1549,6	0,02	1648550,0
збір за місця для паркування транспортних засобів	4892,3	5716,7	6373	5660,667	0,06	130,3
туристичний збір	856,3	953,8	892,8	900,9667	0,01	104,3
збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	32814,1	33407,8	34763,6	33661,83	0,36	105,9
єдиний податок	308410	434441	567050,5	436634,1	4,64	183,9

За середньорічними даними 2012–2014 рр. основу податкових надходжень до бюджету Дніпропетровської області складав податок та збір на доходи фізичних осіб (65,3 %), збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів (25,53 %), місцеві податки і збори (5,08 %). У 2013 р. податківці розпочали адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, забезпечивши податкові надходження у сумі 1351,5 тис. грн, протягом 2014 рр. обсяг мобілізації збільшився до 3297,1 тис. грн. 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 [168, с. 23].

В основу реформування механізмів регіонального податкового менеджменту доцільно покласти інструментарій стратегічного податкового планування із виділенням таких етапів:

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 податкостроможність 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 корпоративного податкового менеджменту

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 [169, с. 102]. Корпоративний податковий менеджмент включає такі складові, як [170, с. 25; 171, с. 179]:

- цільова підсистема – формування стратегічних та тактичних цілей та задач податкової політики підприємства високої якості;
- забезпечувальна 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.

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 [172, с. 135; 173, 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 [174, 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 [175, с. 89]. Податкова політика підприємства має багато форматів, однак найбільш поширеною є податкова політика

«бездоганної ділової репутації» та податкова політика оптимізації [176, 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 [177, 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. 2.5).

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).



Рис. 2.5. Основні етапи розробки і реалізації податкової політики підприємства

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 [178, 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 [179, с. 108]:

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 [180, с. 79]. 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 [181; 182].

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 [183, 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 установлення зовнішніх зв'язків.

Податкове планування є легальним шляхом оптимізації податкових платежів до бюджету [184, 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 [185, 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 [186, 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 [187, 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 «ВО «Завод безалкогольних напоїв», ТОВ «Сімферопольський вино-кон'ячний завод» (м. Дніпропетровськ), ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10». На дію механізмів податкового менеджменту впливають фактори внутрішнього і зовнішнього середовища. Значний негативний вплив на діяльність будівельного підприємства мав загальний спад у галузі. Індеси обсягів будівельно-монтажних робіт становили до попереднього року: 2012 р. – 92,7 %, 2013 р. – 89,0 %, 2014 р. – 79,6 %. Натомість обсяг роздрібного товарообороту напоїв алкогольних збільшився із 25995 млн грн до 27064 млн грн, напоїв безалкогольних – із 4534 млн грн до 4837 млн грн [188].

У табл. 2.8 наведено динаміку показників фінансового стану досліджуваних підприємств. Сімферопольський вино-кон'ячний завод – одне із провідних підприємств України з виробництва кон'яків, горілки та інших алкогольних напоїв. Екологічно чисті території – це головний принцип розміщення виробничих майданчиків ТОВ «Сімферопольський вино-кон'ячний завод». Перший виробничий комплекс заводу був побудований ще в радянські часи, а в 2009 р. повністю переоснащений сучасним устаткуванням. Другий виробничий комплекс був відкритий на материковій частині України в 2014 р., після повної модернізації колишнього горілкового виробництва. Завод поєднує старі традиції українського кон'ячного та горілкового виробництва, а також сучасні технології. ТОВ «Сімферопольський вино-кон'ячний завод» має 2 виробничі майданчики.

Таблиця 2.8

Динаміка показників фінансового стану підприємств

Показники	Умовне позначення	Од. виміру	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015
1	2	3	4	5	6	7
ТОВ «Сімферопольський вино-коньячний завод»						
Оборотні активи	<i>ОА</i>	тис. грн	494057	578847	523670	760449
Поточні зобов'язання	<i>ПЗ</i>	тис. грн	273762	242996	377947	439494
Власний оборотний капітал	<i>ВОК</i>	тис. грн	220295	335851	145723	320955
Запаси	<i>З</i>	тис. грн	72448	96409	159224	330044
Кредити банків на тимчасове поповнення оборотних коштів, векселя видані	<i>КР</i>	тис. грн	–	–	15000	15672
Нормальні джерела фінансування запасів	<i>НД</i>	тис. грн	220295	335851	160723	336627
Коефіцієнт забезпечення запасів	<i>K_{заб}</i>	коеф.	3,04	3,48	1,01	1,02
Фінансова стійкість		-	Абсолютна	Абсолютна	Нормальна	Нормальна
ТОВ «ВО «Завод безалкогольних напоїв»						
Оборотні активи	<i>ОА</i>	тис. грн	494057	578847	546422	759055
Поточні зобов'язання	<i>ПЗ</i>	тис. грн	273762	242996	234762	455230
Власний оборотний капітал	<i>ВОК</i>	тис. грн	220295	335851	311660	303825
Запаси	<i>З</i>	тис. грн	308019	300411	412825	516340

Закінчення табл. 2.8

1	2	3	4	5	6	7
Кредити банків на тимчасове поповнення оборотних коштів, векселя видані	<i>KP</i>	тис. грн	88507	117326	117326	89283
Нормальні джерела фінансування запасів	<i>НД</i>	тис. грн	308802	453177	428986	393108
Тимчасово вільні джерела коштів	<i>K_{т.в.}</i>	тис. грн	–	–	–	153017
Коефіцієнт забезпечення запасів	<i>K_{заб}</i>	коеф.	1,00	1,51	1,04	0,76 (1,06)
Фінансова стійкість		-	Нормальна	Абсолютна	Нормальна	Хитлива
ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10»						
Оборотні активи	<i>ОА</i>	тис. грн	1450	1405	1399	1746
Поточні зобов'язання	<i>ПЗ</i>	тис. грн	793	799	888	1298
Власний оборотний капітал	<i>ВОК</i>	тис. грн	657	606	511	448
Запаси	<i>З</i>	тис. грн	640	602	662	609
Кредити банків на тимчасове поповнення оборотних коштів, векселя видані	<i>KP</i>	тис. грн	–	–	–	–
Нормальні джерела фінансування запасів	<i>НД</i>	тис. грн	657	606	511	448
Тимчасово вільні джерела коштів	<i>K_{т.в.}</i>	тис. грн	–	–	160	84
Коефіцієнт забезпечення запасів	<i>K_{заб}</i>	коеф.	1,03	1,01	0,77 (1,01)	0,74 (0,87)
Фінансова стійкість		-	Нормальна	Нормальна	Хитлива	Кризова

Перший із них розташовується в 2-х км від Чорного моря в с. Віліно, біля м. Сімферополь, другий – новий, який у рекордний термін був запущений у 2014 р., і на якому вже зараз відбувається розлив всіх асортиментів продукції, у смт. Щорськ Дніпропетровської області. На кінець і початок 2012 р. ТОВ «Сімферопольський вино-коньячний завод» мав абсолютну фінансову стійкість, про що свідчать значення коефіцієнту забезпечення запасів відповідно 3,04 і 3,48, що значно 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.

У ретроспективному плані станом на 01.01.2013 ТОВ «ВО «Завод безалкогольних напоїв» 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.

Станом на початок і кінець року фінансова стійкість ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10» 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.

ТОВ «Сімферопольський вино-коньячний завод» характеризується стабільним зростанням обсягів продаж протягом 2011–2014 рр. із 85671 тис. грн до 787978 тис. грн (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Динаміка показників фінансових і податкових результатів підприємств

Показники	Умовне позначення	Од. виміру	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015
1	2	3	4	5	6	7
ТОВ «Сімферопольський вино-коньячний завод»						
Чистий дохід від реалізації продукції	<i>ЧД</i>	тис. грн	85671	349480	621498	787978
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	<i>ФР</i>	тис. грн	5561	14005	2730	4534
Податок на прибуток	<i>ПП</i>	тис. грн	1057	2661	416	429
Відстрочені податкові активи	<i>ВПА</i>	тис. грн	—	—	—	—
Відстрочені податкові зобов'язання	<i>ВПЗ</i>	тис. грн	—	—	—	—
Розрахунки з бюджетом по податках						
- дебіторська заборгованість	<i>ДЗ</i>	тис. грн	4	3243	2891	0
- кредиторська заборгованість, у т.ч.	<i>КЗ</i>	тис. грн	545	5266	1017	497
- прострочена	<i>КЗП</i>	тис. грн	—	2018	—	—
Кількість консультацій у податкових органів	-	разів	7	4	3	5

Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5	6	7
Участь у семінарах, нарадах із роз'яснення податкового законодавства	-	разів	11	9	8	13
ТОВ «ВО «Завод безалкогольних напоїв»						
Чистий дохід від реалізації продукції	<i>ЧД</i>	тис. грн	306691	348555	193724	454022
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	<i>ФР</i>	тис. грн	80440	49071	2505	(93137)
Податок на прибуток	<i>ПП</i>	тис. грн	5058	3254	755	(40455)
Відстрочені податкові активи	<i>ВПА</i>	тис. грн	1703	–	3672	44127
Відстрочені податкові зобов'язання	<i>ВПЗ</i>	тис. грн	–	413	–	–
Розрахунки з бюджетом по податках						
- дебіторська заборгованість	<i>ДЗ</i>	тис. грн	50	1	628	850
- кредиторська заборгованість, у т.ч.	<i>КЗ</i>	тис. грн	12283	17745	10859	25947
- прострочена	<i>КЗП</i>	тис. грн	–	4256	–	6789
Кількість консультацій у податкових органів	-	разів	2	1	3	1
Участь у семінарах, нарадах із роз'яснення податкового законодавства	-	разів	–	2	–	–

Закінчення табл. 2.9

1	2	3	4	5	6	7
ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10»						
Чистий дохід від реалізації продукції	<i>ЧД</i>	тис. грн	1376	520	642	564
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування	<i>ФР</i>	тис. грн	(49)	(19)	(5)	(58)
Податок на прибуток	<i>ПП</i>	тис. грн	—	—	—	—
Відстрочені податкові активи	<i>ВПА</i>	тис. грн	—	—	—	—
Відстрочені податкові зобов'язання	<i>ВПЗ</i>	тис. грн.	—	—	—	—
Розрахунки з бюджетом по податках						
- дебіторська заборгованість	<i>ДЗ</i>	тис. грн	—	—	—	31
- кредиторська заборгованість, у т.ч.	<i>КЗ</i>	тис. грн	38	42	21	55
- прострочена	<i>КЗП</i>	тис. грн	23	28	14	46
Кількість консультацій у податкових органів	-	разів	1	—	—	—
Участь у семінарах, нарадах із роз'яснення податкового законодавства	-	разів	—	—	—	—

Утім фінансові результати коливаються: найбільший їх обсяг мав місце у 2012 р. (14005 тис. грн), найменший – у 2013 р. (2730 тис. грн). 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 знаходиться на етапі зростання.

Обсяг продаж ТОВ «ВО «Завод безалкогольних напоїв» 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.

ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10» є платником єдиного податку, протягом 2011–2014 рр. обсяг продаж скоротився з 1376 тис. грн до 564 тис. грн. Протягом всього періоду дослідження підприємство працює збитково, має стійкий обсяг прострочених платежів до бюджету.

У табл. 2.10 наведено розрахунок податкового навантаження підприємств як відношення загальної суми сплачених податків до чистого доходу від реалізації продукції. По ТОВ «Сімферопольський вино-коньячний завод» спостерігається стійке зменшення податкового навантаження з 18,08 % до 16,97 %, по ТОВ «ВО «Завод безалкогольних напоїв» – різке коливання із 9,95 % у 2012 р. до 19,6 % у 2013 р., а потім до 9,45 % у 2014 р.

Таблиця 2.10

Розрахунок податкового навантаження підприємств

Назва підприємства	тис. грн									Податкове навантаження, %
	Роки	ПДВ	Податок на прибуток	Акцизний податок	Єдиний податок	Єдиний соціальний внесок	Місцеві податки і збори	Інші податки	Разом	
ТОВ «Сімферопольський вино-коньячний завод»	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
ТОВ «ВО «Завод безалкогольних напоїв»	2012	21783	3254	—	—	9269	346	44	—	9,95
	2013	27045	755	—	—	9709	412	51	—	19,60
	2014	32014	—	—	—	10346	456	67	—	9,45
ТОВ «СТРОЙ-ТРЕСТ 10»	2012	—	—	—	21	51	5	—	77	14,81
	2013	—	—	—	26	67	4	—	97	15,11
	2014	—	—	—	23	63	6	—	92	16,31

У ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10» має місце стійке зростання податкового навантаження із 14,81% у 2012 р. до 16,31% у 2014 р.

Оцінка ефективності корпоративного податкового менеджменту проводиться за 10 критеріями (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Результати оцінки ефективності корпоративного податкового менеджменту за 2014 р.

№	Критерії оцінки	ТОВ «ВО «Завод безалко- гольних напоїв»	ТОВ «Сімфе- ропольський вино- коньячний завод»	ТОВ «СТРОЙ- ТРЕСТ 10»
1	2	3	4	5
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

Закінчення табл. 2.11

1	2	3	4	5
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
10	ефективність корпоративного податкового менеджменту	середня	висока	низька

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 «Сімферопольський вино-коньячний завод» – висока, ТОВ «ВО «Завод безалкогольних напоїв» – середня, ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10» – 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 стимулюючої 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 області. 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 області.

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. 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.

Результати дослідження опубліковано у наукових працях [115, 182]

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ В УМОВАХ КРИЗИ

3.1. Диференціація податкових механізмів за етапами життєвого циклу кризи

Соціально – економічні системи перебуваючи в умовах кризи, або стані порушення загальної рівноваги потребують певного типу впливу [189, 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 [190]. 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
Стимулюючі	
– 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
Підтримуючі	
- 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
Компенсаторні	
– лібералізація прибуткового оподаткування за рахунок посилення непрямого оподаткування та оподаткування майна	компенсує зниження податкових надходжень внаслідок погіршення ділової активності, зниження платоспроможного попиту, зростання тіньового сектору
– підвищення ставок окремих податків, що стосуються багатих верств населення: податки на розкіш, деякі акцизи, а також екологічні податки	дає змогу не тільки збільшити податкові надходження до бюджету, а й регулювати диспропорції в економіці

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).

Таблиця 3.2

**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

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;

ступінь 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.

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

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 [191, 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.

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 капіталу 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.

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 платоспро- можності	Криза ліквідності	Криза прибутковості	Криза фінансової стійкості	
податкового інституційного середовища	зародження	T*	T	T	T	P*	P	C*	C	C
	наростання	T	T	T	T	P	P	C	C	C
	розгортання	P	P	P	P	C	C	C	L*	L
	настання	P	P	P	P	C	C	C	L	L
	заспокоєння	T	T	T	T	P	P	C	C	C
	усунення	T	T	T	T	P	P	C	C	C

*Т– традиційні,

Р– реструктуризація,

С– санація,

Л– ліквідація.

Найпоширенішими формами непрямої 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, освіти, 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 «СТРОЙТРЕСТ 10».

Таблиця 3.4

Динаміка показників ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10»

Показники	Одиниці виміру	01.01.2012	01.01.2013	01.01.2014	01.01.2015
Кошти та їх еквіваленти	тис. грн	2	40	2	3
Поточні зобов'язання	тис. грн	793	799	888	1298
Коефіцієнт платоспроможності	коеф.	0,003	0,050	0,002	0,002
Оборотні активи за вирахуванням запасів	тис. грн	810	803	737	1137
Коефіцієнт проміжної ліквідності	коеф.	1,021	1,005	0,830	0,876
Оборотні активи	тис. грн	1450	1405	1399	1746
Коефіцієнт покриття	коеф.	1,828	1,758	1,575	1,345
Власний капітал	тис. грн	1778	1674	1579	1521
Підсумок балансу	тис. грн	2571	2473	2467	2819
Коефіцієнт фінансової автономії	коеф.	0,692	0,677	0,640	0,540

ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10» має показники платоспроможності (0,002–0,005), які майже в 100 разів менше нормативного значення 0,2. Значення коефіцієнту проміжної ліквідності на початок і кінець 2014 р. – відповідно 0,83 і 0,876 менше рекомендованого 1. Протягом 2012–2014 рр. значення

коефіцієнта покриття скоротилось із 1,828 до 1,345 і не відповідає нормативному значенню 2. Коефіцієнт фінансової автономії скоротився з 0,692 до 0,54 і лише незначно перевищує граничний рівень 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 [192]. 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.

Процесом санації 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 фіскальної 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 [193]. 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 [194].

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 [149]:

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. Ризикоорієнтовані механізми адаптивного податкового менеджменту

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 фінансову ефективність та соціальну

справедливість податків [195, с. 79]. 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 [196, с. 29]. 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).

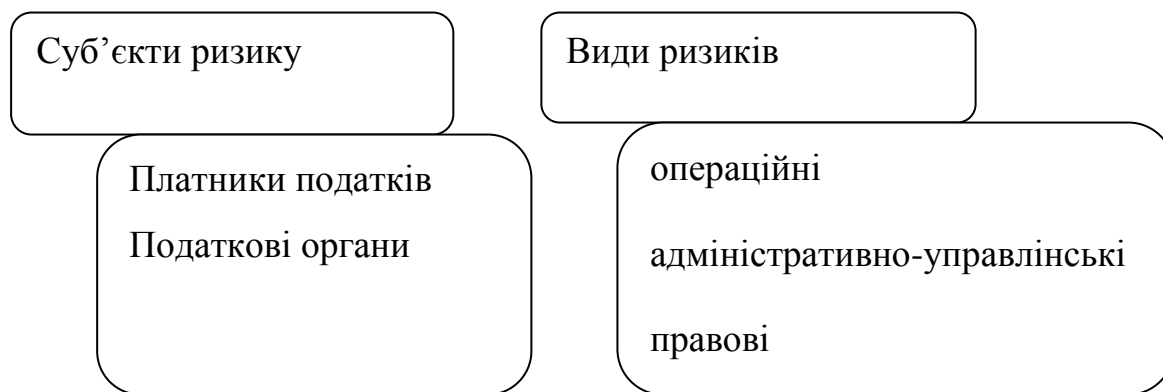


Рис. 3.1. Класифікація податкових ризиків

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 [197, 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.

Ризикоорієнтовані механізми адаптивного податкового менеджменту потребують ідентифікації негативних факторів, які потенційно можуть вплинути на економічні інтереси суб'єктів податкових відносин за такою ієрархією [198, 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 (англ. – *Compliance risk management guide for tax administrations*, далі – *CRMG*) [199], 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 [200, 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 [201, 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 [202, 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 [203]. 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).

Ймовірність втрат податкових надходжень	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
Вірогідність						

Рис. 3.2. Двовимірна матриця визначення рейтингу податкового ризику

У представленій двовимірній матриці за однією віссю ризику розподілені за очікуваною ймовірністю 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 (англ. – *tax gap*), які визначаються як різниця між сумою податків, які теоретично повинні бути сплачені, та сумою податків, що є фактично сплаченими [204, 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 (англ. – *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 (англ. – *net tax gap*) – це сума валового податкового розриву за мінусом сум, стягнутих за результатами контрольної-наглядової діяльності відповідних органів.

На сьогодні виділяють три основних техніки вимірювання податкових розривів, які використовуються для різних видів податків: метод «зверху

вниз» (англ. – «*top down approach*») – для непрямих податків; метод «знизу вверху» (англ. – «*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 [205; 206]. У 2014 р. вартість податкового розриву з ПДВ становила 13,4 млрд грн, у т.ч. за суб'єктами податкових відносин: вигодонабувачі – 6,63 млрд грн, транзитери – 3,74 млрд грн, податкові ями – 3,05 млрд грн (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Динаміка податкових розривів по ПДВ за суб'єктами їх створення
у 2014 р. в Україні**

тис. грн

Період	Податкові ями	Транзитери	Вигодонабувачі	Разом
Січень	251089	345154	661968	1258211
Лютий	245612	439418	441128	1126158
Березень	274590	389736	486218	1150544
Квітень	330984	253316	552246	1136546
Травень	220564	225540	703068	1149172
Червень	243109	197684	623578	1064371
Липень	276123	276198	524634	1076955
Серпень	351534	270173	667915	1289622
Вересень	311789	302049	592399	1206237
Жовтень	202653	364082	385041	951776
Листопад	180432	242620	342821	765873
Грудень	158147	438023	649544	1245714
Усього	3046626	3743993	6630559	13421178

За місяцями року найбільша їх вартість припала на серпень (1,29 млрд грн), найменша – на листопад (765,9 млн грн). У розрізі

груп платників податків за розміром підприємства, ознакою проведення господарської діяльності і звітування (табл. 3.6) найбільші податкові розриви припадають на великі підприємства (5,14 млрд грн), середні та малі підприємства, що здійснюють системну діяльність (4,03 млрд грн).

У розрізі платників податків, які відповідають загальним і специфічним критеріям (табл. 3.7), найбільші податкові розриви припадають на загальні критерії (4,82 млрд грн), імпортерів (4,5 млрд грн), сільськогосподарські підприємства (1,67 млрд грн).

У табл. 3.8 наведено результати оцінки ефективності відпрацювання схемного податкового кредиту. Ефективність відпрацювання схемного податкового кредиту у 2014 р. виявилася досить високою: по сумі у категорії «податкові ями» вона становить 100 %, по іншим категоріям – перевищує 97%. За кількістю суб'єктів господарювання по всім категоріям рівень відпрацювання перевищує 94 %.

Основною передумовою зниження податкових ризиків є забезпечення ефективних процесів податкового прогнозування. Для прогнозування податкових надходжень до бюджету можна використовувати метод трендів та еластичності. Розрахунками на основі даних за 2006–2014 рр. встановлено, що динаміка ВВП і податкових надходжень до Зведеного бюджету України (ПН) із високою імовірністю (відповідно 0,973 і 0,917) описується лінійною функцією (рис. 3.3):

$$ВВП=127,8*t+468,1, \quad R^2=0,973, \quad (3.1)$$

$$ПН=30,54*t+117,3, \quad R^2=0,917, \quad (3.2)$$

де *ВВП* – валовий внутрішній продукт у фактичних цінах, млрд грн,

ПН – податкові надходження до Зведеного бюджету України, млрд грн,

t – фактор часу.

Таблиця 3.6

Розподіл податкових розривів із ПДВ у розрізі груп платників податків за розміром підприємства, ознакою проведення господарської діяльності і звітування у 2014 р. в Україні, тис. грн

Період	Усього	Суб'єкти господарювання					
		великі	Середні та малі, які здійснюють діяльність		які декларують відсутність діяльності	які не звітують	інші
			системну	несистемну			
Січень	1258211	486299	350609	142706	86942	152525	39130
Лютий	1126158	385260	340663	177594	77953	109665	35024
Березень	1150544	444823	348040	130357	79503	112040	35782
Квітень	1136546	439275	343805	128771	78535	110677	35483
Травень	1149172	444155	347625	130201	79546	111906	35739
Червень	1064371	411379	322100	120593	73548	103648	33102
Липень	1076955	416372	325779	122019	74418	104874	33493
Серпень	1289622	498439	390111	146114	89268	125583	40107
Вересень	1206237	466211	364887	136667	83351	117463	37659
Жовтень	951776	367861	287912	107836	65882	92684	29600
Листопад	765873	296010	231769	86773	52922	74581	23819
Грудень	1245714	481468	376828	141139	86228	121308	38742
Разом	13421178	5137553	4030127	1570771	928094	1336954	417680

Таблиця 3.7

Розподіл податкових розривів із ПДВ у розрізі платників податків, які відповідають загальним і специфічним критеріям у 2014 р. в Україні, тис. грн

Період	Усього	Критерії					
		Загальні критерії	Специфічні				
			Імпортери	Сільське господарство	Ново-створені	Платники єдиного податку	Усього
Січень	1258211	525429	350609	142706	86942	152525	732782
Лютий	1126158	385260	375687	177594	77953	109665	740898
Березень	1150544	444823	348040	166139	79503	112040	705721
Квітень	1136546	439275	343805	128771	114018	110677	697271
Травень	1149172	444155	347625	130201	79546	147645	705017
Червень	1064371	411379	322100	120593	106650	103648	652992
Липень	1076955	416372	325779	155513	74418	104874	660583
Серпень	1289622	138439	790218	146114	89268	125583	1151183
Вересень	1206237	466211	402546	136667	83351	117463	740027
Жовтень	951776	367861	287912	137436	65882	92684	583914
Листопад	765873	296010	231769	86773	76741	74581	469864
Грудень	1245714	481468	376828	141139	86228	160050	764245
Всього	13421178	4816683	4502917	1669647	1020498	1411435	8604497

Таблиця 3.8

**Ефективність відпрацювання схемного податкового кредиту із ПДВ,
доведеного по деклараціях у 2014 р. в Україні**

Категорія	Доведено		Залишок невідпрацьованого		Рівень відпрацювання, %	
	Кількість СГД	Сума ПК, тис. грн	Кількість СГД	Сума ПК, тис. грн	Кількість СГД	Сума ПК, тис. грн
Податкові ями	1857	3046626,0	2	—	99,9	100,0
Транзитери	2666	3743993,3	28	64721,2	98,9	97,9
Вигодонабувачі	4967	6630558,8	281	134030,4	94,3	97,6

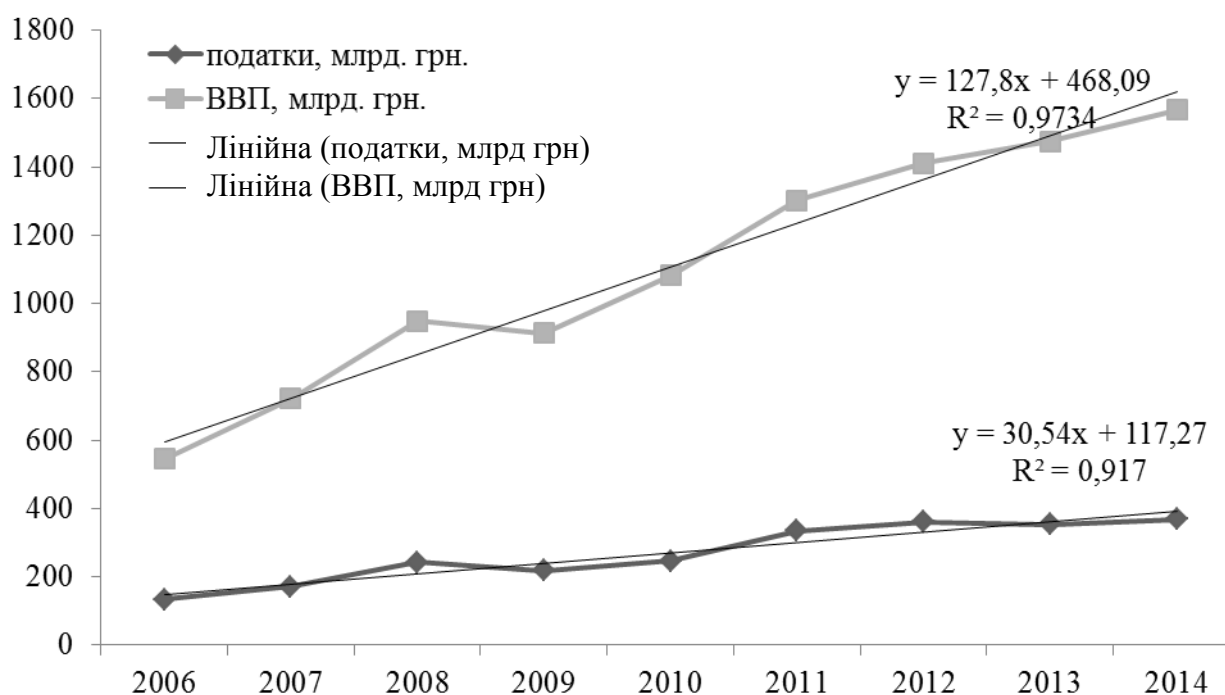


Рис. 3.3. Формалізація трендів ВВП та податків

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. 3.3).

Итоги регрессии 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. 3.3. Машинограма з описами параметрів нелінійної кореляційно-регресійної моделі

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

$$\ln(PH) = 1,00116 \cdot \ln(BBP) - 1,4203, \quad R^2 = 0,993 \quad (3.3)$$

Звідси:

$$PH = e^{1,00116 \cdot \ln(BBP) - 1,4203}, \quad R^2 = 0,993 \quad (3.4)$$

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.

3.3. Механізми децентралізації і забезпечення прозорості податкового менеджменту

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 [207].

В основу реформи децентралізації покладено формування спроможних територіальних громад сіл (селищ, міст), які в результаті добровільного об'єднання здатні самотійно 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 [208].

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 [209].

Метою реформи місцевого самоврядування є, передусім, забезпечення його спроможності самотійно, за рахунок власних ресурсів, вирішувати питання місцевого значення. Йдеться про наділення територіальних громад більшими ресурсами та про мобілізацію їхніх внутрішніх резервів (рис. 3.4).

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 самотійно.

60 %	
Податок на доходи фізичних осіб	
25 %	
Екологічний податок	
5 %	
Акцизний податок із реалізації підакцизних податків	
100 %	
Єдиний податок	
100 %	
Податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності	
100 %	
Податок на майно (нерухомість, земля, транспорт)	

Рис. 3.4. Податкові важелі формування спроможних територіальних громад

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 [210]. 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 [211, 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 [212, 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 [213, 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 фінансові 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 фінансові 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 квазіфінансової діяльності центрального уряду, а також оцінка усіх інших великих фінансових ризиків [214].

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 адресноорієнтовані 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 змін 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 фінансові 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 фінансовий 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 [215]. 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 [216], які регламентують міжбюджетні трансфери.

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 онлайн, 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» [217]. 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*) [218].

Класифікація податків у Посібнику зі статистики державних фінансів МВФ багато в чому аналогічна класифікації, використовуваний у виданні

Revenue Statistics («Статистика доходів»), щорічно публікованого Організацією економічного співробітництва і розвитку [219]. 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) [220, с. 141]. Це суперечить стандартам МВФ. Результатом дослідження стала розробка пропозицій з удосконалення змісту бюджетної класифікації (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Агрегований фрагмент пропонованої бюджетної класифікації

Код	Найменування
1	2
10000000	Податкові надходження
11000000	<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
12000000	<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
13000000	<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)

Закінчення табл. 3.9

1	2
13040000	Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів
13050000	Податки на окремі категорії послуг
14000000	<i>Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції</i>
14010000	Ввізне мито
14020000	Вивізне мито
15000000	<i>Місцеві податки</i>
15010000	Збір за місця для паркування транспортних засобів
15020000	Туристичний збір
15030000	Єдиний податок
16000000	<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
17000000	<i>Доходи від власності держави</i>
17010000	Рентна плата
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

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.

Висновки до розділу 3

1. У дисертації 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 кризи проведено на матеріалах ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10», для якого 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.

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. 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.

5. 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.

6. 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.

7. Удосконалено бюджетну класифікації 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.

Результати дослідження опубліковано у наукових працях [32, 101].

ВИСНОВКИ

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

1. У дисертації уточнено сутність 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 концептуальні положення удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи, 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 кризи 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 / О. О. Грищенко // 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 / О. Ю. Лисенко // Економіка та держава. – 2011. – № 8. – С. 109–111.
3. Горник В. Г. Бюджетно–податкова політика в стратегії забезпечення конкурентоспроможності держави / В. Г. Горник // 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 / В.В.Буряковський ; Дніпропетр. держ. ун –т. – Д., 2000. – 20 с.
5. Salyzyn Vladimir. Canadian income tax policy [Text] : an economic evaluation / V. Salyzyn. – 3 ed. – [Don Mills, Ont.][etc.] : CCH Canadian limited, 1986. – XIII, 289 p.
6. Tax reform in Canada: our path to greater prosperity [Text] / ed. H. G. Grubel. – Vancouver[etc.] : The Fraser Institute, 2003. – 262 p.
7. Барабанова В. В. Основні засади формування ефективного податкового менеджменту на підприємствах / В. В. Барабанова, М. А. Барабанова // Економіка і регіон. – 2011. – № 2. – С. 142–145.
8. Крисоватий А. І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики [Текст] : дис... д-ра екон. наук : 08.04.01 / А. І. Крисоватий ; Київський національний економічний ун-т. – К., 2006. – 438 с.
9. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 36–43.

10. Максименко А. В. Трансформація національних податкових стратегій в контексті глобалізації / А. В. Максименко // Технологический аудит и резервы производства. – 2015. – № 4(5). – С. 88–92.

11. Чижишин О. Фінансово–інвестиційна стратегія збільшення прибутковості вітчизняних підприємств: податковий аспект / О. Чижишин // 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 / О. О. Осадча // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2014. – № 1(65). – С. 284–293.

13. Пипко С. О. Система державного управління оподаткуванням в сучасних умовах / С. О. Пипко // 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 / Т.В. Шуліченко // Економіка та держава. – 2010. – № 8. – С. 67–70.

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

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

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

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

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

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

21. Гриньов А. В. Формування податкової політики підприємства в сучасних економічних умовах / А. В. Гриньов, Г. М. Фадєєва // Вісник 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 / О. І. Черниш ; Східноукраїнський державний університет. – Луганськ, 2000. – 21 с.

23. Брежнєва–Єрмоленко О. В. Податкове планування в системі державного податкового менеджменту [Електронний ресурс] / О. В. Брежнєва–Єрмоленко // 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 [Електронний ресурс] / В. А. Гаврилець // Науковий вісник [Буковинського державного фінансово–економічного університету]. Економічні науки. – 2014. – Вип. 26. – С. 62–67. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvbdfa_2014_26_8.pdf.

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

26. Луцик А. І. Фіскальні та регулюючі засади державного податкового менеджменту : дис... канд. екон. наук : 08.04.01 / Луцик Анатолій Ігорович ; Тернопільський держ. економічний ун-т. – Т., 2006. – 233 с.

27. Сидорович О. Ю. Оподаткування доходів фізичних осіб: фіскальні пріоритети та асиметрії вибору в персональному податковому менеджменті : дис... канд. екон. наук : 08.04.01 / О. Ю. Сидорович ; Тернопільський держ. економічний ун-т. – Т., 2006. – 193 с.

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

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

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

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

32. Ползікова Г. В. Антикризові механізми стратегічного податкового менеджменту [Електронний ресурс] / Г. В. Ползікова // Ефективна економіка. – 2014. – № 12. – <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4706&p=1>.

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

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

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

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

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

38. Лісовий А. В. Податковий менеджмент: проблеми та перспективи розвитку / А. В. Лісовий, Т. А. Лісова // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 2. – С. 267–269.

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

40. Меліхова Т. О. Обґрунтування функцій податкового планування для зміцнення фінансової безпеки підприємства / Т. О. Меліхова, К. В. Рибачонок // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії / ред. А. М. Ткаченко. – Запоріжжя, 2012. – Вип. 2. – С. 96 –100.

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

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

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

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

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

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

47. Томнюк Т. Л. Окремі способи ухилення від оподаткування: механізм реалізації та можливості протидії / Т. Л. Томнюк // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – Чернівці : Книги–XXI, 2008. – Вип. IV. Економічні науки. – С. 387–393.

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

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

50. Цуркан І. М. Сутність та зміст функцій податкового менеджменту підприємства / І. М. Цуркан // 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 / С. А. Супруненко // Економічний аналіз. – 2013. – Т. 13. – С. 194–200.

52. Seidman Laurence S. The USA Tax : a progressive consumption tax / L. S. Seidman. – Cambridge, Massachusetts ; London : MIT press, 1997. –160 p.

53. Holmes William C. Federal taxation of corporations, partnerships, and their owners / W. C. Holmes. – Chicago, Illinois : Commerce Clearing House,

1989. – 467 р.

54. Міночка О. М. Розвиток системи податкового регулювання діяльності промислових підприємств в Україні : дис... канд. екон. наук : 08.02.03 ; Донецький національний технічний ун-т. – Донецьк, 2005. – 236 с.

55. Бойченко О. В. Методи оптимізації ієрархічних систем управління / О. В. Бойченко // Радіоелектронні і комп'ютерні системи. – 2011. – № 1. – С. 57–60.

56. Янків М. Д. Організаційно-економічні механізми розвитку і функціонування АПК України / [моногр.]/ М. Д. Янків. – Львів : Коопосвіта, 2000. – 450 с.

57. Шокун В. В. Про питання вдосконалення фінансової системи України / В. В. Шокун , Л. П. Пилипенко // 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 / Т. О. Черкасова ; Донец. нац. ун-т. – Донецьк, 2004. – 20 с.

59. Піхоцький В. Ф. Менеджмент справляння податків в процесі розвитку підприємництва : дис... канд. екон. наук : 08.06.02 / В. Ф. Піхоцький ; Нац. акад. наук України, Ін-т регіон. дослідж. – Л., 2000. – 187 с.

60. Гончаренко І. Г. Податкові преференції як інструмент державного регулювання економіки в період фінансової кризи / І. Г. Гончаренко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. – 2010. – Вип. 25(1). – С. 279–282.

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

62. Тренев Н. Н. Методология стратегического управления предприятием на основе самоорганизации [Електронний ресурс] /

Н. Н. Тренев // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 4. – <http://www.auditfin.com/fin/2001/4/rtrenev/rtrenev.asp>.

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

64. Дєєва Н. М. Научно-методологические основы формирования, оценки и управления потенциалом социализации экономики Украины : автореф. дис... д-ра экон. наук : 08.00.03 / Н. М. Дєєва ; Днепропетр. нац. ун –т. – Д., 2007. – 36 с.

65. Ползікова Г. В. Податковий менеджмент як ієрархічна система : діалектика взаємозв'язку механізмів / Г. В. Ползікова // 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 № 71–VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <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 № 79 –VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/79-19/paran2#n2>.

68. Яровая Н. В. Налоговая нагрузка и её оценка : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.08 / Н. В. Яровая ; Гос. учреждение «Ин-т экономики и прогнозирования Нац. акад. наук Украины». – К., 2010. – 222 с.

69. Коновалова О. Аналіз податкового навантаження та його вплив на стан економіки України [Електронний ресурс] / О. Коновалова, І. Лохвицька // Економічні науки. – Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(1). – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(1\)__34.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(1)__34.pdf).

70. Кизилова Л. О. Особенности определения податкового навантаження підприємств / Л. О. Кизилова, М. І. Стецишин // Коммунальное хозяйство городов. – 2008. – № 83. – С. 216–221.

71. Богославець Т. І. Вплив податкової політики держави на діяльність вітчизняних підприємств в умовах кризи / Т. І. Богославець // Вісник Національного транспортного університету. – 2010. – № 21(1). – С. 227–231.

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

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

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

75. Крупка М. І. Формування та особливості корпоративного податкового менеджменту в сучасних умовах господарювання / М. І. Крупка, В. М. Кміть, Л. П. Ткачик // 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 [Електронний ресурс] / Ю.О. Забаренко // Стратегія розвитку України. Економіка, соціологія, право. – 2012. – № 1. – Т. 1. – Режим доступу: <http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/SR/article/view/4712>.

77. Дедекаєв В. А. Використання стратегічного аналізу у виявленні схем ухилення від сплати податків [Електронний ресурс] / В. А. Дедекаєв, Т.А. Коломієць // Збірник наукових праць Ірпінської фінансово – юридичної академії (економіка, право). – 2013. – № 2. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znpiyua_2013_2_11.pdf.

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

79. Калінеску Т. В. Причини та тенденції ухилення від сплати податків [Електронний ресурс] / Т. В. Калінеску, А. Ю. Ширяєва // Наукові вісті Дніпровського університету. – 2013. – № 10. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdu_2013_10_7.

80. Тимченко О. М. Податковий борг в Україні : причини, наслідки, менеджмент : [монографія] / О. М. Тимченко— К. КНЕУ, 2009. – 228 с.

81. Юр'єва О. І. Механізм державного управління податковим боргом: сутність поняття та складові [Електронний ресурс] / О. І. Юр'єва // Державне будівництво. – 2014. – № 1. – Режим доступу: 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 / Н. М. Пилипенко. – 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 / М. Б. Камінська ; 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 / Є. С. Гордієнко ; 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 [Електронний ресурс] / М.В. Штань // Міжнародні відносини. – Серія «Економічні науки». – 2014. – № 4. – Режим доступу: http://journals.iir.kiev.ua/index.php/ec_n/issue/view/132.

86. Клепанчук О. Ю. Організація податкового менеджменту в процесі оподаткування суб'єктів малого бізнесу / О. Ю. Клепанчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.10. – С. 191 – 199.

87. Матвейчук Л. Державне управління оподаткуванням великих платників податків в Україні: організаційний аспект / Л. Матвейчук //

Державне управління та місцеве самоврядування. – 2014. – Вип. 3(22). – С. 162–170.

88. Соловійова Л. О. Державний податковий менеджмент великих платників податків в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Л. О. Соловійова ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2009. – 225 с.

89. Чикаренко О. О. Орієнтири стратегічних змін державної податкової служби України в контексті реформування інституту державної служби [Електронний ресурс] / О. О. Чикаренко. // Публічне адміністрування: теорія та практика. – 2012. – Вип. 2. – Режим доступу: 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 / О. О. Кузьменко ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2009. – 19 с.

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

92. Шавло І. А. Стратегічні напрями правового забезпечення механізму зарахування та обліку податкових надходжень / І. А. Шавло, Н. Г. Шкуренко // 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 / В. І. Рябошапко ; Ун-т внутр. справ. – Х., 2000. – 19 с.

94. Рябошапко В. І. Принципи та функції правового менеджменту податкової міліції / В. І. Рябошапко // 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 / О. Ю. Сидорович // Бізнес Інформ. – 2012. – № 3. – С. 195–198.

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

97. Кризська Р. Використання податкових інструментів регулювання інвестиційно – інноваційних процесів у системі антикризових заходів України / Р. Кризська // Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. – 2009. – Вип. 2. – С. 112–119.

98. Каламбет С. В. Управління податковими платежами підприємства: монографія / С. В. Каламбет, В. А. Горб, С. В. Іванов. – Дн-вськ : вид-во Маковецький, 2010. – 152 с.

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

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

101. Ватченко О. Б. Інноваційна спрямованість економіки України на сучасному етапі розвитку / О. Б. Ватченко, Г. В. Ползікова // 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 / Н. Б. Демчишак // 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 / О. А. Гурська ; 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 / І. І. Галій ; 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 / О. І. Піжук ; Держ. податк. адмін. України. – Ірпінь, 2010. – 18 с.

106. Крушельницька Т. А. Розвиток теорії державного управління податковою системою в умовах економічної кризи / Т. А. Крушельницька // 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 / Р. Ф. Пустовійт // Фінансовий простір. – 2012. – № 3 (7). – С. 18–25.

108. Орлова В. К. Крива Лаффера : теорія і практика. / В. К. Орлова, І. М. Негрич // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку, 2001. – С. 477–480.

109. Балацкий Е. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности : (Формальная теория налогов) / Е. Балацкий // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – № 11. – С. 31–43.

110. Балацкий Е. Точки Лаффера и их количественная оценка : (Методика статистики) / Е. Балацкий // 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 [Электронный ресурс] Е. В. Балацкий // Экономический форум. – 2003. – № 2. – Режим доступа: <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) / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 1999. – 305 с.

113. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт ; пер. І. Дзюб. – К. : Основи, 2000. – 198 с.

114. Мельник О. Я. Індикатори рівня розвитку національних податкових систем / О. Я. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету 2010. – № 4. – Т. 1. – С. 114–119.

115. Ползикова А. В. Особенности стимулирующего налогового регулирования экономической деятельности хозяйствующих субъектов / А. В. Ползикова, Ю. Н. Горшков // Науковий вісник : Фінанси, банки, інвестиції. – Сімферополь. – 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 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011

117. Jančiev Zoran. The croatian tax system / Z. Jančiev [та ін.] ; 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 [et al.]. – Wien : Linde, 2008. – 1101 p.

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

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

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

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

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

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

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

127. Ползікова Г. В. Концепція удосконалення механізмів податкового менеджменту в умовах кризи / Г. В. Ползікова // Young Scientist. – 2015. – № 1 (16). – С. 137–142.

128. Гудзь Т. П. Система раннього виявлення та подолання фінансової кризи підприємств : монографія / Т. П. Гудзь. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2007. – 166 с.

129. Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово–економічної кризи / А. О. Нікітішин // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 38–45.

130. Колот О. А. Борговий портфель держави: управління ризиками та оптимізація структури : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 / О. А. Колот ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2007. – 20 с.

131. Бондарук Т. Г. Державний борг України: механізм управління та обслуговування : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / Т. Г. Бондарук ; Наук.-дослід. фінанс. ін.-т при М-ві фінансів України. – К., 2001. – 19 с.

132. Шаров Ю. П. Підхід до вимірювання успішності досягнення стратегічних орієнтирів розвитку Державної податкової служби України [Електронний ресурс] / Ю. П. Шаров, О. О. Чикаренко // Державне будівництво. – 2012. – № 2. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeBu_2012_2_5.pdf.

133. Лехно О. І. Удосконалювання податкового менеджменту (на прикладі сільськогосподарських підприємств Криму) : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.06.02 / О. І. Лехно ; Крим. держ. аграр. ун-т. – Сімферополь, 2000. – 16 с.

134. Косова Т. Д. Кваліметрична оцінка адміністрування податків в Україні / Т. Д. Косова, А. Ю. Тімарцев // Менеджер. – 2014. – № 1 (67). – С. 72–76.

135. Jones Sally M. Principles of taxation: advanced strategies, 2002 edition / S. M. Jones, S. C. Rhoades –Catanach. – Boston [etc.] : McGraw –Hill. Irwin, 2002. – XVII, 509 p.

136. Model tax convention on income and capital: condensed version 17 July 2008 / OECD committee on fiscal affairs. – 7th ed. – Paris : OECD, 2008. – 412 p.

137. Tax co-operation : towards a level playing field. 2008 assessment by the Global forum on taxation : [Report]. – Paris : OECD, 2008. – 212 p.

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

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

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

141. Долгий О. О. Державно–владні аспекти податкового

менеджменту / О. О. Долгий // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. – 2014. – № 1. – С. 111–115.

142. Воронкова О. М. Становлення податкового менеджменту в Україні / О. М. Воронкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 6. – С. 12–18.

143. Про податок з доходів фізичних осіб : закон України від 22.05.2003 № 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}. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/889-15>.

144. 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}. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>.

145. Чекіна В. Д. Введення податку на нерухомість в Україні : проблеми й ризики / В. Д. Чекіна // Фінанси України. – 2012. – № 3. – С. 38–44.

146. Вишневський В. П. Оцінка можливих наслідків введення податку на нерухоме майно для забудовників житла / В. П. Вишневський, В. Д. Чекіна // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 3–15.

147. Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року : наказ ДПА від 7 квітня 2003 року № 160 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI6021.html.

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

149. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755> –17.

150. Про утворення Державної фіскальної служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF>.

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

152. Статистичний збірник : «Бюджет України 2014» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/428038/file/Budget%20of%20Ukraine%202014%20\(mfugovua\).pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/428038/file/Budget%20of%20Ukraine%202014%20(mfugovua).pdf).

153. Косова Т.Д. Акцизне податкове регулювання в категоріях попиту і пропозиції / Т.Д. Косова, Н.Е. Деєва // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 7. – С. 699–703.

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

155. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : закон України від 28.12.2014 № 71 –VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71> –19

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

157. Про Національний банк України : закон України від 20.05.1999 № 679–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/679> –14

158. Звітність про виконання Державного бюджету України за I півріччя 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=278790>

159. Про Державний бюджет України на 2015 рік : закон України від 28.12.2014 № 80–VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80-19>

160. Матвейчук Л. О. Електронне державне управління оподаткуванням: досвід Республіки Казахстан / Л. О. Матвейчук // Ефективність державного управління. – 2015. – Вип. 42. – С. 68 – 77.

161. Матвейчук Л. Е. Урядування країн Балтії : досвід для України / Л. Матвейчук // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2015. – Вип. 2(25). – С. 159–170.

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

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

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

165. Європейська хартія місцевого самоврядування : рішення Ради Європи; Хартія від 15.10.1985 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_036

166. Виконання доходів місцевих бюджетів за січень–червень 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/5642058f39886.docx>.

167. Прокопенко В. Ю. Оподаткування нерухомості – інструмент наповнення муніципальних бюджетів та регулювання місцевих ринків нерухомості [Електронний ресурс] / В. Ю. Прокопенко // Вісник

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

168. Денисенко С. А. Удосконалення системи регулювання відтворювальних процесів за наслідками реалізації регіональної податкової політики / С. А. Денисенко // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. – 2013. – Вип. 23. – С. 20–25.

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

170. Мартиненко В. П. Податковий менеджмент суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки / В. П. Мартиненко // 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.

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

172. Євченко Н. Г. Методичні підходи до формування моделі податкового менеджменту в банку / Н. Г. Євченко // Економічний простір : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2008. – № 19. – С. 132–140.

173. Фуга К. С. Сутність податкового менеджменту на підприємстві / К. С. Фуга // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія : Економічні науки. – 2013. – Вип. 2(7). – Т. 1. – С. 281–286.

174. Чеснакова Л. С. Особливості корпоративного податкового менеджменту в системі управління господарською діяльністю підприємства / Л. С. Чеснакова, Ю. А. Малахова // Вісник Національного транспортного університету. – 2012. – № 26(1). – С. 541–546.

175. Півняк Ю. В. Формування та розвиток податкового менеджменту на підприємстві : дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / Ю. В. Півняк ; Дніпропетровський національний ун-т залізничного транспорту імені В. Лазаряна. – Д., 2006. – 188 с.

176. Грицюк Н. Формування та механізм стратегії розвитку підприємств на засадах податкової політики / Н. Грицюк // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. – 2015. – № 3. – С. 12–18.

177. Фуга К. С. Вплив оцінки системи оподаткування на податкову політику підприємства / К. С. Фуга, В. В. Кучерук // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія : Економічні науки. – 2013. – Спецвипуск. – С. 308–314.

178. Косова Т. Д. Оцінка диференціації податкового навантаження торговельних підприємств / Т. Д. Косова, О. Ю. Тімарцев // Вісник СНУ ім. Володимира Даля. – 2014. – № 8 (215). – С. 76–80.

179. Ковальчук К. Ф. Налоговый менеджмент промышленного предприятия [монограф.] / К. Ф. Ковальчук, Т. М. Рева – Днепропетровск : Институт технологии, 2000. – 122 с.

180. Єлісеєв А. В. Податкове планування на підприємстві : дис... канд. екон. наук: 08.06.01 / А. В. Єлісеєв ; Національний ун-т «Львівська політехніка». – Л., 2003. – 204 арк.: рис., табл. – арк. 168-189

181. Маринчук С. Г. Моделювання стратегій використання офшорних зон для податкової оптимізації суб'єктами господарювання: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.11 [Електронний ресурс]/ С. Г. Маринчук. – Східноєвропейський університет економіки і менеджменту. – Черкаси, 2015. – 20 с. – Режим доступу: <http://www.suem.edu.ua/documents/autorefs/marin.pdf>

182. Ползікова Г. В. Методи та інструменти податкової оптимізації / Г. В. Ползікова // Економічний простір : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2015. – № 93. – С. 221–229.

183. Пипко С. О. Підвищення ефективності реалізації податкової політики в Україні шляхом удосконалення оподаткування прибутку промислових підприємств / С. О. Пипко // 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).

184. Гринчук Ю. С. Податкове планування як складова податкового менеджменту / Ю. С. Гринчук, В. Ю. Гринчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – № 22. – С. 48–50.

185. Мулик Т. О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням / Т. О. Мулик // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 4. – С. 1007–1012.

186. Колупаєва І. В. Про необхідність організації податкового менеджменту на підприємстві / І. В. Колупаєва // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2011. – Вип. 20. – Ч. I. – С. 291–295.

187. Косицький К. В. Підхід до організації ефективного податкового менеджменту промислового холдингу / К. В. Косицький // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2013. – № 2. – С. 337–342.

188. Економічна статистика [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

189. Дробишева О. О. Кризові фактори та необхідність управління життєвим циклом підприємства / О. О. Дробишева // 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.

190. Дишлева А. М. Механізм реалізації антикризової економічної стратегії держави у контексті бюджетно-податкової політики [Електронний ресурс] / А. М. Дишлева // Ефективна економіка. – 2011. – № 11. – Режим

доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/efek_2011_11_40.pdf.

191. Дробишева О. О. Визначення індикаторів для моніторингу кризи розвитку соціально-економічної системи / О. В. Коваленко, О. О. Дробишева // 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.

192. Про затвердження Положення про порядок проведення санації до порушення провадження у справі про банкрутство : постанова Вищого господарського суду від 17.12.2013 № 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0015600> –13.

193. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : закон України від 14.05.1992 № 2343 –ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343> –12.

194. 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 № 14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://consultant.parus.ua/?doc=035S2A429D>.

195. Степура М. М. Оптимізація податкового навантаження України в умовах невизначеності та ризиків / М. М. Степура // Економіка та держава. – 2011. – № 3. – С. 78–80.

196. Болдова А. А. Податковий ризик – менеджмент на фінансовому ринку України / А. А. Болдова, Ж. Е. Гаглоєва, М. О. Моргун // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2015. – № 1. – С. 27–33.

197. Бахмут О. С. Напрями вдосконалення податкового менеджменту в Україні / О. С. Бахмут // Управління розвитком. – 2014. – № 8. – С. 32–34.

198. Романенко В. В. Негативні фактори економічної безпеки держави у контексті податкового ризик – менеджменту / В. В. Романенко // Вісник

Академії митної служби України. Серія : Економіка. – 2014. – № 2. – С. 112–119.

199. Compliance risk management guide for tax administrations [Electronic source]. – Access mode: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf

200. Романенко В. В. Європейський досвід управління ризиками в оподаткуванні / В. В. Романенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2014. – № 1(64) – С. 253–258.

201. Десятнюк О. М. Стратегічні орієнтири управління податковими ризиками / О. М. Десятнюк // Бізнес Інформ. – 2012. – № 11. – С. 248–251.

202. Мартинюк В. П. Стратегія нейтралізації податково – боргових ризиків фінансової безпеки держави / В. П. Мартинюк // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2014. – Вип. 4. – С. 143–148.

203. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751> –15.

204. Вдовиченко А. М. Податкові розриви: теорія та можливості імплементації в Україні / А. М. Вдовиченко, А. І. Зубрицький // Економіка та держава. – 2013. – № 8. – С. 17–21.

205. Про відпрацювання підприємств : розпорядження Державної податкової адміністрації України від 24.02.2011 № 48 –р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.profiwins.com.ua/uk/letters_and_orders/gna/2307-48.html

206. Про впровадження комплексної системи запобігання та протидії процесам тінізації економіки : наказ ДПС України від 08.08.2011 № 475/ДСК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT0318.html

207. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 № 333-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>.

208. Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад: постанова Кабінету Міністрів України від 08.04.2015 № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/214-2015-%D0%BF>

209. Про місцеве самоврядування в Україні: закон України від 21.05.1997 № 280/97 – ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>

210. Практичний посібник з питань формування спроможних територіальних громад [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://oblrada.dp.ua/user/files/posibnuk_z_ritan_formyvannya_ter_gromad.pdf

211. Веремчук Д. В. Стратегія проведення податкової реформи в Україні / Д. В. Веремчук // Економіка та держава. – 2013. – № 12. – С. 6–9.

212. Пипко С. О. Методичне забезпечення податкового регулювання інвестиційного розвитку малого та середнього бізнесу в Україні / С. О. Пипко // Менеджер: вісник Донецького державного університету управління. – 2014. – № 2 (68). – Донецьк: ДонДУУ, 2014. – С. 130–136.

213. Piekkola Hannu. Capital income taxation and tax criteria in international capital markets [Text]: academic diss. / H. Piekkola; University of Helsinki. Fac. of social sciences. – Helsinki: [б.в.], 1995. – 142 p.

214. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно – налоговой сфере (2007 год) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf>.

215. Fiscal risks: sources, disclosure, and management/Fiscal Affairs Dept.; Aliona Cebotari. [et al.], editors—Washington, DC: International Monetary Fund, 2008. – Retrived from: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/dp/2009/dp0901.pdf>.

216. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456–VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456> –17.

217. Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. № 11 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11003.html.

218. Government Finance Statistics Manual 2001 (GFSM 2001). – Retrived from: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/index.htm>.

219. Revenue Statistics 2015. Latest Edition. Retrived from: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2015/tax-revenue-trends-1965-2014_rev_stats-2015-4-en-fr.

220. Покатаєва О. В. Дискусійні питання з приводу справляння плати за землю в Україні відповідно до чинного законодавства / О. В. Покатаєва, О. О. Коваль // Наше право. – 2013. – № 13. – С. 136–142.

ДОДАТКИ

Додаток А – Довідки про впровадження результатів дисертації



ПЕНСІЙНИЙ ФОНД УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ПЕНСІЙНОГО ФОНДУ УКРАЇНИ
В ДНІПРОПЕТРОВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Набережна Перемоги, 26, м. Дніпропетровськ-123, 49123 тел. (0562) 31-75-11, факс (0562) 31-75-25, E-mail: info@pfu.dp.ua Код ЄДРПОУ 21910427

24.06.2015 № 1612/01/30

На № _____ від _____

Спеціалізованій вченій раді
Д 121.105.03 в Донбаській
державній машинобудівній
академії Міністерства освіти і
науки України(м. Краматорськ)

Головне управління Пенсійного фонду України в Дніпропетровській області розглянуло та схвалило науково-методичні підходи здобувача наукового ступеня кандидата економічних наук Ползікової Ганни Володимирівни щодо адаптації положень Керівництва із забезпечення прозорості в бюджетно-податковій сфері Міжнародного валютного фонду до умов пенсійних систем. Формування звітів про довгостроковий стан бюджету Пенсійного фонду України, які ґрунтуються на прогнозах його доходів і витрат, сприятиме підвищенню прозорості, зміцненню фінансового стану, ефективному управлінню ризиками зменшення надходжень від збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Начальник головного управління

Ю.І.Козак

002182



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА ІНСПЕКЦІЯ
У ЖОВТНЕВОМУ РАЙОНІ М.ДНІПРОПЕТРОВСЬКА ГОЛОВНОГО
УПРАВЛІННЯ ДФС У ДНІПРОПЕТРОВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Високовольна, 24, м. Дніпропетровськ, 49107 тел. 776-71-60, факс (0562) 760-96-10, код ЄДРПОУ 39545734

15.04.2015

№ 1221/10/04-63-14-01

На №

00000524

Голові спеціалізованої вченої ради
 Д 121.105.03 в Донбаській державній
 машинобудівній академії
 Міністерства освіти і науки України

Довідка про впровадження результатів дисертаційної роботи асистента
 кафедри фінансів і маркетингу ДВНЗ «Придніпровська державна академія
 будівництва та архітектури» (м. Дніпропетровськ)
 Ползікової Ганни Володимирівна

Працівники Державної фіскальної служби розглянули і схвалили науково-практичні рекомендації щодо формування звіту про фіскальні ризики і запровадження класифікації податків згідно Керівництва зі статистики державних фінансів МВФ. У звіті має наводитися інформація про інвентаризацію істотних фіскальних ризиків, аналіз їх чутливості та кількісні оцінки у розрізі таких груп податків: податки на доходи, прибуток і приріст капіталу; податки на фонд заробітної плати; податки на власність; податки на товари і послуги; податки на міжнародну торгівлю і операції; інші податки. Реалізація на практиці вказаних рекомендацій сприятиме підвищенню рівня аналітичності звітної інформації, надає можливість ефективно управляти фіскальними ризиками і стабілізувати податкові надходження до бюджету.

В.о начальника ДПІ

В.І.Петерс

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ВИРОБНИЧЕ
ОБ'ЄДНАННЯ «ЗАВОД БЕЗАЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ»**

Україна, 49000, м. Дніпропетровськ, вул. Передова, 175Б
р/р 26003480465 в АТ «РАЙФФАЙЗЕН БАНК АВАЛЬ», МФО 380805
ЄДРПОУ 35112619 ІПН 389284304612 свідоцтво платника ПДВ № 200147560

№ 34/3 від 26.03.2016

У спеціалізовану вчену раду по захисту
дисертацій Д 121.105.03

ДОВІДКА

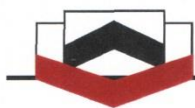
про впровадження результатів дисертаційної роботи
здобувача наукового ступеня кандидата економічних наук
Ползікової Ганни Володимирівна

Керівництво підприємства ТОВ «ВО «Завод безалкогольних напоїв» використовує на практиці розроблений Ползіковою Г.В. методичний підхід до диференціації механізмів податкового менеджменту на основі суміщеної матриці «життєвий цикл підприємства (зародження та становлення, зростання, зрілість, занепад)» - «життєвий цикл кризи (зародження, наростання, розгортання, настання, заспокоєння, усунення)». Пропонований підхід дозволяє підприємству адаптуватися до кризових умов, забезпечити відповідність управлінського впливу на внутрішнє середовище відповідно до змін зовнішнього середовища, а також дотримувати податкову дисципліну.

Головний бухгалтер



Черниш А.П.



СТРОЙТРЕСТ 10

ТОВАРИСТВО
З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

Україна, 51400, Павлоград Дніпропетровська обл., вул. Промислова, будинок 1 А

№ _____

№ 62 від 20.05.2015

Голові спеціалізованої вченої ради
Д 121.105.03 в Донбаській державній
машинобудівній академії
Міністерства освіти і науки України
Рековій Н. Ю.

Шановна Наталія Юріївна!

Підприємство ТОВ «Стройтрест 10» використовує на практиці науково-практичні рекомендації, розроблені здобувачем наукового ступеня кандидата економічних наук, асистентом кафедри фінансів і маркетингу ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури» Ползіковою Ганною Володимирівною, щодо ризико-орієнтованих механізмів адаптивного податкового менеджменту. Пропонований підхід дозволяє не лише виявити фіскальні ризики, але кількісно оцінити їх, визначити та застосувати контрзаходи, розрахувати економічну ефективність. Таким чином, створюються передумови для податкових методів нейтралізації фінансово-економічних криз.



З повагою, директор ТОВ СТРОЙТРЕСТ 10» _____ Мерцалов А.Ф.

ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10»

Україна, 51400, Павлоград Дніпропетровська обл., вул. Промислова, будинок 1 А

ООО "СИМФЕРОПОЛЬСКИЙ ВИНО-КОНЬЯЧНЫЙ ЗАВОД"

АЙ-ПЕТРИ
КОРОНА
КРЫМА

ОЛИГАРХ
BLACK JACK

ДРЕВНЕ
КИЕВСКАЯ

ALCAVERDI
СОЛНЕЧНЫЙ БЕРЕГ

КРЫМСКИЙ
ОТБОРНЫЙ

49044, Украина, г. Днепропетровск, ул. Чкалова 12, тел./ф.: +38 (056) 370 95 83, www.svkz.ua

№ 125 від 01.07.2015

У спеціалізовану вчену раду Д 12.105.03
у Донбаській державній машинобудівній академії

ДОВІДКА

про впровадження рекомендацій дисертаційної роботи здобувача наукового
ступеня кандидата економічних наук
Ползікової Ганни Володимирівна

Фахівці підприємства розглянули і схвалили пропозиції щодо гармонізації
структур та наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої в умовах
набуття чинності Угоди України про Асоціацію з ЄС відповідно до Директиви
Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 р., Директиви Ради № 92/84/ЄЕС від 19.10.1992
р., а також Директиви Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. стосовно
загальних умов акцизного збору.

Рекомендації містять загальний механізм встановлення акцизних зборів на
спирт та алкогольні напої, їх чіткий перелік, умови застосування пільгової ставки,
звільнення та компенсації акцизних зборів на умовах, що визначаються
державами-членами ЄС. Це створює передумови для зростання
конкурентоспроможності української продукції на внутрішньому і зовнішньому
ринках.

З повагою,

Головний бухгалтер ТОВ «Сімферопольський
винно-коньячний завод»



Бригінець Л.І.

ООО «Симферопольский вино-коньячный завод»

Юридический адрес: ул. Маршала Малиновского, 14-а, г. Днепропетровск, 49000, тел./ф.: +38 (056) 370 95 83
р/с 26008050003245 в КБ «Приватбанк», МФО 305299, ОКПО 3512619, ИНН 35126104617, св. НДС 100043400
e-mail: sekretar@svkz.ua www.svkz.ua



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД «ПРИДНІПРОВСЬКА ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ БУДІВНИЦТВА ТА АРХІТЕКТУРИ»

49600, м. Дніпропетровськ, вул. Чернишевського, 24А, тел. (056) 745-23-72, факс (0562) 47-07-88,

www.pgasa.dp.ua

E-mail: postmaster@mail.pgasa.dp.ua

05.06.2015 № 37-08.39-296

на № _____

00306

Довідка

про впровадження результатів дисертаційної роботи
«Механізми податкового менеджменту в умовах кризи»
Ползікової Ганни Володимирівни

Результати дисертаційної роботи асистента кафедри «Фінансів і маркетингу» Ползікової Ганни Володимирівни на тему «Механізми податкового менеджменту в умовах кризи» на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – «Гроші, фінанси і кредит» теоретичного та практичного характеру використовуються у навчальному процесі ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури» Міністерства освіти і науки України при викладанні дисциплін «Податковий менеджмент», «Податкова система», «Фінанси підприємств», «Фінанси» та розробці їх методичного забезпечення.


Ректор ДВНЗ «ПДАБА»
д.е.н., професор



В.І. Большаков

Додаток Б – Інформаційна картка адміністративної послуги

Продовження дод. Б

 <p>ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ</p>	ІНФОРМАЦІЙНА КАРТКА № 11 – 01		ЗАТВЕРДЖЕНО наказ ДФС України від 13.01.2015 № 7
<p align="center">Видача картки платника податків та внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб –платників податків</p>			
<p align="center">I. Інформація про суб'єкта надання адміністративної послуги</p>			
Суб'єкт надання адміністративної послуги	Державна фіскальна служба України Головні управління ДФС в областях та м. Києві Державні податкові інспекції		
Місце надання адміністративної послуги	Назва органу [□]	Адреса органу (для поштових відправлень) та адреса, за якою обслуговуються платники податків (для подання документів особисто), телефон [□]	
Режим роботи [□]			
<p align="center">II. Нормативно –правові акти, якими регламентується надання адміністративної послуги</p>			
Податковий кодекс України. Наказ Міндоходів від 10.12.2013 № 779 "Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків", зареєстрований в Міністерстві юстиції України 26.12.2013 за № 2211/24743			
<p align="center">III. Умови отримання адміністративної послуги</p>			
<p align="center">1</p>	<p align="center">2</p>		
Перелік документів, необхідних для отримання адміністративної послуги, а також вимоги до них	1. Облікова картка фізичної особи – платника податків (форма № 1ДР)/заява про внесення змін до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (форма № 5ДР) (далі – Облікова картка/Заява). 2. Документ, що посвідчує особу, а саме: для громадян України – паспорт громадянина України; для громадян України, які постійно проживають за кордоном та виїжджають за кордон на постійне місце проживання, – паспорт громадянина України для виїзду за кордон з відміткою щодо виїзду на постійне місце проживання до іншої країни; тимчасове посвідчення громадянина України; для іноземців та осіб без громадянства: паспортний документ іноземця – документ, виданий уповноваженим органом іноземної держави або статутною організацією ООН, що підтверджує громадянство іноземця, посвідчує особу іноземця або особу без громадянства;		

[□] Заповнюється безпосередньо головними управліннями ДФС в областях та м. Києві та державними податковими інспекціями при розміщенні інформаційної картки у місці здійснення прийому суб'єктів звернень

1	2
<p>Порядок та спосіб подання документів, необхідних для отримання адміністративної послуги</p>	<p>Фізична особа подає документи до контролюючого органу за своїм місцем проживання або за власним бажанням – до контролюючого органу за місцем отримання доходів або за місцезнаходженням іншого об'єкта оподаткування. Фізичні особи – громадяни України, які не мають постійного місця проживання в Україні або тимчасового перебувають за межами населеного пункту проживання, отримання доходів, місцезнаходження іншого об'єкта оподаткування, можуть звернутись до будь-якого контролюючого органу.</p> <p>Фізичні особи – іноземці та особи без громадянства подають документи до головних управлінь ДФС в областях та м. Києві, а іноземці та особи без громадянства, які мають посвідку на постійне проживання або посвідку на тимчасове проживання в Україні, можуть реєструватись як платники податків у державних податкових інспекціях у районах, містах, районах у містах, об'єднаних державних податкових інспекціях, що відповідають місцю проживання в Україні, зазначеному в посвідці.</p> <p>Документи подаються особисто (надсилаються рекомендованим листом). Якщо документи надсилаються до контролюючого органу рекомендованим листом, підпис фізичної особи на Обліковій картці чи Заяві повинен бути засвідчений у нотаріальному порядку.</p> <p>Облікова картка фізичної особи може бути подана через законного представника чи уповноважену особу за наявності документа, що посвідчує особу такого представника, та документа, що посвідчує особу довірителя, або його ксерокопії (з чітким зображенням), а також довіреності, засвідченої у нотаріальному порядку (після пред'явлення повертається) та її копії. Якщо довірена особа є іноземцем або особою без громадянства, то до документа, що посвідчує її особу, вона додатково додає засвідчений в установленому законодавством порядку його переклад українською мовою (після пред'явлення повертається), та копію такого перекладу (крім осіб, які мають посвідки на постійне проживання або посвідки на тимчасове проживання в Україні).</p> <p>Облікові картки фізичних осіб віком до шістнадцяти років або неповнолітніх осіб, які ще не отримали паспорта, подаються одним із батьків (усиновителем, опікуном, піклувальником) за наявності свідоцтва про народження дитини та документа, що посвідчує особу одного із батьків (усиновителя, опікуна, піклувальника). Якщо свідоцтво про народження дитини видане не українською мовою, необхідно подати засвідчений в установленому законодавством порядку переклад такого свідоцтва українською мовою (після пред'явлення повертається) та його копію.</p> <p>Громадяни України, які виїхали за її межі і не можуть особисто прибути до відповідного контролюючого органу в Україні, у разі виникнення необхідності в реєстрації в Державному реєстрі та/або отриманні документа, що засвідчує реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі, можуть надіслати поштою на адресу ДФС Облікову картку/Заяву та ксерокопію з чітким зображенням документа, що посвідчує особу. Підпис громадянина України на Обліковій картці/Заяві повинен бути засвідчений дипломатичним представництвом або консульською установою України за</p>

1	2
	місцеперебуванням громадянина України за кордоном. Аналогічно оформляється довіреність на отримання документа, що засвідчує реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі. Посвідчення підпису на Обліковій картці/Заяві або довіреності повинно бути проведене відповідно до Положення про порядок учинення нотаріальних дій в дипломатичних представництвах та консульських установах України, затвердженого наказом Міністерства юстиції України, Міністерства закордонних справ України від 27 грудня 2004 року № 142/5/310, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 27 грудня 2004 року за № 1649/10248
Платність надання адміністративної послуги	Безоплатно
Строк надання адміністративної послуги	П'ять робочих днів
Перелік підстав для відмови у наданні адміністративної послуги	Виявлення недостовірних даних або помилок у поданій Обліковій картці/Заяві
Результат надання адміністративної послуги	Картка платника податків. Внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків
Способи отримання результату	Безпосередньо в контролюючому органі. Видається заявнику за пред'явлення документа, що посвідчує особу. За бажанням особи документ, що засвідчує реєстрацію у Державному реєстрі, може бути виданий законному представнику чи уповноваженій особі за наявності документа, що посвідчує особу такого представника, та документа, що посвідчує особу довірителя, або його ксерокопії (з чітким зображенням), а також довіреності, засвідченої у нотаріальному порядку, на видачу такого документа (після пред'явлення повертається) та її копії. Документ, що засвідчує реєстрацію у Державному реєстрі фізичних осіб – громадян України, які виїхали за її межі і не можуть особисто прибути до відповідного контролюючого органу в Україні, може бути надісланий до дипломатичного представництва або консульської установи України за місцезнаходженням громадянина України за кордоном

IV. Довідкова інформація

Для отримання довідки щодо адміністративної послуги можна звернутися за телефоном 0 800 501 007 (з 8 год. 00 хв. до 20 год. 00 хв., крім суботи та неділі, безкоштовно зі стаціонарних телефонів) або направити запитання на адресу електронної пошти: idd@minrd.gov.ua

Ознайомитися з інформацією щодо надання адміністративної послуги можна на веб – порталі за адресою: www.sfs.gov.ua

ДОДАТОК В

Таблиця В.1

Фрагмент звіту про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за перше півріччя 2015 року, використаний для оцінки ефективності державного податкового менеджменту на основі збалансованої системи показників

Напрямок діяльності	Проведені заходи
1	2
фінанси	
Участь у підготовці та надання пропозицій до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік»	<p>Направлено інформацію до:</p> <p>Мінекономрозвитку щодо розгляду сценарних умов: функціонування економіки України у 2016 –2018 роках (лист від 04.03.2015 № 5074/5/99 –99 –20 –01 –01 –16); розвитку економіки України на 2015 –2018 роки (лист від 20.04.2015 № 9742/5/99 –99 –20 –01 –01 –16);</p> <p>Мінфіну щодо прогнозу: плати за ліцензії та кількість ліцензій (лист від 27.04.2015 № 1061/4/99 –99 –20 –01 –01 –13); надходжень єдиного внеску на 2016 –2018 роки (лист від 12.06.2015 № 1475/4/99 –99 –20 –01 –01 –13);</p> <p>Державної служби зайнятості щодо прогнозу надходжень єдиного внеску на 2016 рік (лист від 06.05.2015 № 11152/5/99 –99 –20 –01 –01 –16)</p>

Продовження дод. В

1	2
<p>Організація та координація роботи територіальних органів ДФС із забезпечення своєчасності сплати та повноти нарахування ПДВ</p>	<p>За результатами вжитих заходів у січні – червні 2015 року забезпечено надходження до загального фонду державного бюджету ПДВ з вироблених в Україні товарів у сумі 49,9 млрд. грн., що становить 113,7 відс. виконання індикативу.</p> <p>До ГУ ДФС направлено листи щодо забезпечення:</p> <p>проведення аналізу цільового використання коштів, спрямованих на спеціальні рахунки для виплат і компенсацій сільськогосподарським підприємствам (від 21.01.2015 № 1662/7/99 –99 –15 –01 –03 –17); проведення камеральної (електронної) перевірки податкової звітності з ПДВ (від 13.01.2015 № 414/7/99 –99 –15 –01 –04 –17); здійснення заходів адміністрування під час застосування податкового компромісу (від 02.02.2015 № 3217/7/99 –99 –15 –01 –04 –17 та від 19.03.2015 № 9405/7/99 –99 –15 –10 –04 –17).</p> <p>Забезпечено моніторинг податкових декларацій з ПДВ, поданих фізичними особами – підприємцями, в частині повноти нарахування та сплати податку</p>
<p>Організація та координація роботи територіальних органів ДФС із забезпечення</p>	<p>За результатами вжитих заходів у січні – червні 2015 року забезпечено надходження податку на прибуток підприємств:</p> <p>до державного бюджету у сумі 21,9 млрд. грн., що складає 105,9 відс. виконання індикативу;</p> <p>до місцевих бюджетів у сумі 2,6 млрд. гривень.</p>

Продовження дод. В

1	2
<p>своєчасності та повноти сплати податку на прибуток, у т. ч. авансових внесків з податку на прибуток</p>	<p>Забезпечено моніторинг сплати авансових внесків з податку на прибуток та координацію роботи ГУ ДФС із забезпечення повноти нарахування та сплати податку на прибуток, у т. ч. авансових внесків з податку на прибуток.</p> <p>До ГУ ДФС направлено листи з відповідними роз'ясненнями та вказівками щодо: забезпечення кампанії декларування податку на прибуток за 2014 рік та частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями (від 31.01.2015</p>
<p>забезпечення повноти нарахування та сплати екологічного податку, рентної плати, мита, податку на майно, єдиного податку та єдиного внеску;</p>	<p>За результатами вжитих заходів забезпечено надходження у січні – червні 2015 року: екологічного податку до державного бюджету у сумі 603,2 млн. грн., до місцевих бюджетів – 885,7 млн. грн.;</p> <p>рентної плати за користування надрами – до державного бюджету – 11,7 млрд. грн., до місцевих бюджетів – 466,5 млн. грн.;</p> <p>рентної плати за спеціальне використання: лісових ресурсів до державного бюджету – 148,7 млн. грн., до місцевих бюджетів – 285,3 млн. грн.;</p> <p>води до державного бюджету – 281,4 млн. грн., до місцевих бюджетів – 281,5 млн. грн.;</p> <p>до місцевих бюджетів:</p>

Продовження дод. В

1	2
	<p>єдиного податку у сумі 4,5 млрд. грн.;</p> <p>податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки сплачений юридичними та фізичними особами, які є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості у сумі 277,8 млн. гривень.</p> <p>Забезпечено організацію роботи територіальних органів ДФС щодо повноти нарахування та сплати екологічного податку, рентної плати, мита, податку на майно, єдиного податку та єдиного внеску.</p> <p>До ГУ ДФС направлено листи щодо:</p> <p>виданих, продовжених, анульованих, визнаних недійсними та припинених ліцензії суб'єктів господарювання (від 04.02.2015 №3618/7/99 –99 –15 –04 –01 –17, 06.05.2015 № 16186/7/99 –99 –15 –04 –01 –17, 17.06.2015 №21696/7/99 –99 –15 –04 –01 –17, №21697/7/99 –99 –15 –04 –01 –18); визначення розміру коефіцієнта рентабельності гірничодобувного підприємства (від 05.02.2015 №3802/7/99 –99 –15 –04 –01 –17);</p> <p>оподаткування екологічним податком скидів забруднюючих речовин (від 20.03.2015 № 9485/7/99 –99 –15 –04 –01 –17);</p> <p>застосування коригуючого коефіцієнту до ставок плати за користування надрами для видобування природного газу (від 02.04.2015 № 11579/7/99 –99 –15 –04 –01 –17);</p>

Продовження дод. В

1	2
	<p>порядку справляння у I кварталі 2015 року рентної плати (від 27.04.2015 № 15090/7/99 –99 –15 –04 –01 –17);</p> <p>коефіцієнту рентабельності гірничого підприємства за обліковою ставкою НБУ (від 28.04.2015 № 15301/7/99 –99 –15 –04 –01 –17);</p>
клієнти	
Розгляд скарг (заяв) платників податків на рішення територіальних органів ДФС, прийнятих за розглядом скарг платників податків, забезпечення неупередженого, справедливого застосування норм чинного законодавства	<p>Розглянуто 4701 скаргу платників податків на 6932 податкових повідомлення – рішення.</p> <p>За результатами розгляду залишено без змін 6776 податкових повідомлень –рішень на суму 11142,6 млн. грн., скасовано повністю 156 податкових повідомлень –рішень на загальну суму 843,3 млн. грн., скасовано частково 64 податкових повідомлень – рішень на загальну суму 77,4 млн. гривень. За результатами первинних та повторних скарг збільшено суму грошового зобов’язання на 199,1 тис. гривень</p>
Складання та аналіз звітності про результати розгляду скарг, узагальнення та аналіз звітів територіальних органів ДФС про	<p>Постійно проводилася робота в автономному режимі з використанням АІС «Скарга» в 1С «Податковий блок» щодо формування звіту про надходження та розгляд скарг (заяв) платників податків на податкові повідомлення –рішення територіальних органів ДФС.</p>

Продовження дод. В

1	2
результати розгляду первинних скарг	Забезпечено складання 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	<p>Надійшло на розгляд 834 звернення (заяви, скарги) щодо незаконних дій посадових осіб ДФС та її територіальних органів, із них:</p> <p>від юридичних осіб – 618, від громадян – 216 (в т.ч. повторних – 59, дублетних – 139).</p> <p>За результатами розгляду звернень, факти щодо порушень з боку посадових осіб знайшли своє повне або часткове підтвердження у 113 випадках (юридичних осіб – 88, громадян – 25). До 166 посадових осіб територіальних органів ДФС вжито</p>
Інформування громадськості про результати роботи ДФС та її територіальних органів щодо протидії корупції, а також про осіб, притягнутих до відповідальності за учинення корупційних правопорушень	<p>Перевірено 148 повідомлень про можливі неправомірні дії посадових осіб, що надійшли на антикорупційний сервіс «Пульс», з них підтвердилась інформація по 21 факту.</p> <p>За результатами перевірок до дисциплінарної відповідальності притягнуто 1 посадову особу, стосовно 9 осіб вжито інших заходів впливу, 12 особам винесено офіційні застереження про неприпустимість дій, які можуть призвести до порушень антикорупційного законодавства, та розпочато 2 кримінальних провадження.</p>

Продовження дод. В

1	2
	<p>Перевірено 862 скарги (звернення) фізичних та юридичних осіб щодо можливих неправомірних дій, вчинених співробітниками органів доходів і зборів, 236 з яких підтвердились.</p> <p>У рамках попереджувально –профілактичної роботи посадовим особам органів доходів і зборів винесено 480 офіційних застережень про неприпустимість дій або бездіяльність, які можуть призвести до корупційних та інших правопорушень.</p> <p>Проведено понад 5,6 тис. тематичних лекцій, виступів і бесід, спрямованих на усвідомлення співробітниками необхідності безумовного дотримання вимог антикорупційного законодавства.</p>
бізнес – процеси	
<p>Організація контролю за якістю та своєчасністю надання адміністративних послуг та інших сервісів структурними підрозділами ДФС та її територіальними органами;</p>	<p>Надано пропозиції щодо внесення змін до програмного забезпечення АІС «Управління документами» стосовно контролю за належним виконанням вхідної кореспонденції в частині строків надання адміністративних послуг (лист від 06.02.2015 № 515/99 –99 –11 –04 –02 –18).</p> <p>Здійснено аналіз інформації щодо:</p> <p>звернення платників на сервіс «Пульс» з питань організації надання адміністративних послуг та організації роботи ЦОП.</p>

Продовження дод. В

1	2
	Відповідну інформацію направлено територіальним органам ДФС (листи від 27.01.2015 №2338/99 –99 –11 –04 –02 –17 та від 18.02.2015 №5363/99 –99 –11 –04 –01 –17); виконання наказу Міндоходів від 04.03.2013 №170 «Про затвердження плану заходів з нормативно – правового забезпечення виконання вимог Закону України «Про адміністративні послуги»». Інформацію про вжиті заходи щодо приведення законів України, актів Кабінету Міністрів України та власних нормативно – правових актів у відповідність до Закону України «Про адміністративні послуги» надано Мінекономрозвитку
Підтримка в актуальному стані технологічних карток адміністративних послуг, розроблених відповідно до вимог Закону України «Про адміністративні послуги»	Розроблено та затверджено Тимчасовий перелік адміністративних послуг, що надаються ДФС та її територіальними органами, а також інформаційні картки адміністративних послуг (наказ ДФС від 13.01.15 №7). Забезпечено їх підтримку в актуальному стані. Затверджено технологічні картки адміністративних послуг (наказ ДФС від 28.04.2015 № 304) та забезпечено підтримку їх в актуальному стані
Організація роботи щодо наповнення, підтримки в актуальному стані розділу	Актуалізовано інформацію, розміщену на офіційному веб –порталі ДФС у розділі «Адміністративні послуги», зокрема: оновлено інформаційні картки адміністративних послуг, а також розміщено зразки

Продовження дод. В

1	2
«Адміністративні послуги» на офіційному веб –порталі ДФС, а також забезпечення взаємодії з ЄДПАП та Реєстром адміністративних послуг відповідно до вимог Закону України «Про адміністративні послуги»	заяв, що подаються для отримання адміністративних послуг на центральному рівні; оновлено інформацію про адміністративні послуги, які надає ДФС та її територіальні органи, включені до Реєстру адміністративних послуг. За результатами проінформовано Мінекономрозвитку (листи від 05.02.2015 № 2697/5/99 –99 –11 –04 –01 –16 та 30.06.2015 № 15580/5/99 –99 –11 –04 –01 –16)
Впровадження нових та вдосконалення наявних електронних сервісів обслуговування платників податків	Розроблено електронні сервіси для платників податку на додану вартість, а саме: надсилання платнику Витягу (J/F1401204) з системи електронного адміністрування ПДВ на Запит (J/F1301204) щодо отримання відомостей про стан рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість та суми податку, на яку він має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН; надсилання платнику Витягу (J/F1400103) з ЄРПН на Запит (J/F1300103) щодо отримання відомостей з ЄРПН (надається як на вказану дату, так і в розрізі контрагентів із зазначенням дати на номеру документа та суми податку)

Продовження дод. В

1	2
	<p>надсилання платнику Витягу (J/F1401401) з Єдиного реєстру податкових накладних на Запит (J/F1301401) щодо отримання відомостей з ЄРПН (надається по виданих податкових накладних та розрахунках корегування, зареєстрованих з порушенням граничного терміну реєстрації за запитуваний період);</p> <p>надсилання платнику Витягу (J/F1401301) з системи електронного адміністрування ПДВ на Запит (J/F1301301) щодо суми збільшення, на яку платник має право зареєструвати податкові накладні/розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, за рахунок сум від'ємного значення попередніх звітних (податкових) періодів до 1 лютого 2015 року, що були задекларовані платником у додатку 2 до декларації з ПДВ</p>
Бізнес – процеси	
Створення умов для професійного зростання та розвитку працівників, їх безперервного навчання за рахунок розширення навчання за дистанційною та комбінованими формами	На базі Центру перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів організовано проведення навчання працівників органів ДФС за комбінованою формою з використанням оновленої версії «Moodle» для виконання дистанційного курсу навчальної програми. З цією метою в Центрі встановлена система організації і проведення відео конференцій BigBlueButton, за допомогою якої проведено 18 сеансів веб – семінарів.

Продовження дод. В

1	2
	<p>Взаємодія користувачів та адміністраторів з BigBluButton здійснюється через Інтернет браузер і не потребує встановлення додаткових програм. Система BigBluButton надає широкий спектр мультимедійних та інтерактивних можливостей, зокрема:</p> <p>показ презентацій віддаленим користувачам у форматі PowerPoint;</p> <p>завантаження та показ документів у форматі PDF; трансляція відео зображень з камери; створення позначок на презентаціях; спілкування голосом, за допомогою мікрофонів; спілкування в чаті, як групове, так і приватне.</p> <p>Всього з початку року 1852 працівника підвищили кваліфікацію за дистанційною та комбінованою формами, з них у:</p> <p>Центрі перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів – 972 особи;</p> <p>Департаменті спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення – 880 осіб</p>
Координація діяльності структурних підрозділів ДФС та її територіальних органів щодо організації та проведення професійного навчання без відриву	<p>Для працівників структурних підрозділів ДФС організовано та проведено 7 лекційних занять у рамках економічного навчання без відриву від роботи.</p> <p>До митниць ДФС направлено лист щодо проведення підсумкового контролю знань у формі диференційованих заліків за результатами професійного навчання без відриву від роботи у I навчальному періоді 2015 року (від 04.06.2015</p>

Продовження дод. В

1	2
від роботи (економічного навчання) із питань підвищення їх професійного рівня, обговорення матеріалів перевірок, наказів ДФС, вивчення нових інструктивних і методичних матеріалів	№ 19704/7/99 –99 –04 –05 –01 –17)
Підготовка та надання податкових консультацій на звернення платників податків, погодження проектів податкових консультацій, підготовлених структурними підрозділами ДФС, надання роз'яснень щодо застосування податкового, митного та іншого законодавства структурним підрозділам ДФС та її територіальним органам	Надано 127 податкових консультацій на звернення платників податків, погоджено близько 5705 проектів податкових консультацій, підготовлених структурними підрозділами ДФС, а також надано 15 роз'яснень щодо застосування податкового та іншого законодавства структурним підрозділам ДФС та її територіальним органам
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	Органами ДФС підготовлено 238,9 тис. матеріалів з питань податкового, митного законодавства та єдиного внеску для розміщення у ЗМІ. Підготовлено і розповсюджено 12,8 тис. видів власної друкованої продукції з питань, що належать до компетенції ДФС (листівки, брошури, буклети, пам'ятки тощо).

Продовження дод. В

1	2
	<p>Загальний наклад – 2,8 млн. примірників.</p> <p>Продукція розповсюджувалась в ЦОП, під час проведення семінарів, практикумів, зустрічей з громадянами та підприємцями тощо.</p> <p>На офіційному веб –порталі ДФС розміщено 38 електронних примірників друкованої продукції з питань застосування основних положень податкового, митного законодавства, єдиного внеску</p>
<p>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</p>	<p>Організовано та проведено 8,5 тис. семінарів та практикумів для платників податків, зборів, платежів з питань, що належать до компетенції ДФС, у яких взяли участь 241,7 тис. платників. Зокрема семінари на тему:</p> <p>«Сплата податку на прибуток у контексті Податкового кодексу України» (30.01.2015, м. Дніпропетровськ);</p> <p>«Зміни в податковому законодавстві» (11.02.2015, м. Київ);</p> <p>«Практичні поради щодо оподаткування бізнесу в сучасних умовах» (19.02.2015, м. Івано –Франківськ);</p> <p>«Сплата податку на додану вартість та податку на прибуток у контексті Податкового кодексу України» (27.02.2015, 24.04.2015)</p>

Закінчення дод. В

1	2
	<p>Органами ДФС організовано та проведено 340 Інтернет –конференцій.</p> <p>Зокрема, 20.03.2015 спільно з Інтернет – агентством «Українські новини» проведено Інтернет – конференцію «Декларування доходів громадян, отриманих у 2014 році» за участі керівництва Департаменту доходів і зборів з фізичних осіб</p>

Додаток Д

Таблиця Д.1

СТРУКТУРА
Головного управління ДФС у Дніпропетровській області
станом на 01 липня 2015 року

№п/п	Назва структурного підрозділу
1	2
	Керівництво
	Начальник
	Перший заступник начальника
	Заступник начальника
1	Відділ охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації
2	Управління інфраструктури
	Загальний відділ
	Відділ матеріально – технічного забезпечення
	Відділ утримання нерухомого майна
	Сектор зв'язку
3	Управління персоналу
	Відділ проходження державної служби
	Відділ проходження служби у податковій міліції та інспекції з особового складу
4	Відділ фінансово – економічної роботи та бухгалтерського обліку
5	Управління комунікацій
	Відділ інформаційної політики
	Відділ комунікацій з громадськістю
6	Оперативне управління
	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

1	2
7	Слідче управління фінансових розслідувань
	Контрольно – методичний відділ
	Відділ кримінальних розслідувань
	Сектор діловодства
8	Управління правової роботи
	Відділ правового супроводження планових перевірок
	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
9	Управління реєстрації платників та електронних сервісів
	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
10	Організаційно – розпорядче управління
	Відділ організації та планування роботи
	Відділ контролю виконання документів
	Сектор організаційного супроводження
11	Управління внутрішнього аудиту та контролю
	Відділ внутрішнього контролю
	Відділ внутрішнього аудиту
12	Управління оподаткування юридичних осіб
	Відділ контролю за декларуванням ПДВ
	Відділ контролю за правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ
	Відділ податку на прибуток
	Відділ місцевих, ресурсних, рентних та неподаткових платежів
13	Управління боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом
	Відділ перевірок сумнівних операцій
	Відділ фінансових розслідувань
	Відділ організації роботи боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом
	Відділ аналітичної роботи та ведення баз даних
14	Управління доходів і зборів з фізичних осіб

1	2
	Відділ адміністрування доходів і зборів з фізичних осіб
	Відділ контрольно – перевіркової 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
15	Управління інформаційних технологій
	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
16	Координаційно – моніторингове управління
	Відділ координації бюджетного процесу та аналізу надходження платежів
	Відділ обліку платежів та зведеної звітності
	Відділ економічного менеджменту ризиків
	Відділ експрес – діагностики
17	Управління контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів
	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
18	Управління податкового та митного аудиту
	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

Закінчення дод. Д

1	2
	Відділ митного аудиту
19	Управління погашення заборгованостей
	Відділ організації погашення заборгованостей
	Відділ моніторингу та інформаційно – аналітичного забезпечення

Додаток Є – Фінансова звітність
ТОВ «Сімферопольський вино-коньячний завод

Продовження дод. Є

		Коди	
		Дата	07.02.2013
Підприємство	ТОВ «Сімферопольський вино-коньячний завод»	за ЄДРПОУ	35112619
Територія	Україна, Дніпропетровська область, м. Дніпропетровськ, Амур- Нижньодніпровський район, вул. Маршала Малиновського, буд. 14-а	за КОАТУУ	1210136300
Організаційно – правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240
Вид економічної діяльності	Виробництво дистильованих алкогольних напоїв	за КВЕД	15.91
Одиниця виміру:	тис. грн.	Контроль на сума	
Середня кількість працівників:	511		

Баланс станом на 31 грудня 2012 року

Актив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
І. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
– залишкова вартість	010	0	0
– первісна вартість	011	0	0
– накопичена амортизація	012	(0)	(0)
Незавершене будівництво	020	0	0
Основні засоби:			
– залишкова вартість	030	488643	452169
– первісна вартість	031	669454	709480

Продовження дод. Є

1	2	3	4
– знос	032	(180811)	(257311)
Довгострокові біологічні активи:			
– справедлива (залишкова) вартість	035	0	0
– первісна вартість	036	0	0
– накопичена амортизація	037	(0)	(0)
Довгострокові фінансові інвестиції:			
– які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	0	0
– інші фінансові інвестиції	045	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	0	0
Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості	055	0	0
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	056	0	0
Знос інвестиційної нерухомості	057	(0)	(0)
Відстрочені податкові активи	060	0	0
Гудвіл	065	0	0
Інші необоротні активи	070	0	0
Гудвіл при консолідації	075	0	0
Усього за розділом I	080	488643	452169
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	39015	48950
Поточні біологічні активи	110	0	0
Незавершене виробництво	120	6698	37958
Готова продукція	130	9595	3189
Товари	140	17140	6312
Векселі одержані	150	46	32
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
– чиста реалізаційна вартість	160	11440	53096
– первісна вартість	161	11440	53096
– резерв сумнівних боргів	162	(0)	(0)
Дебіторська заборгованість за рахунками:			
– за бюджетом	170	4	3243
– за виданими авансами	180	1832	46472
– з нарахованих доходів	190	0	0
– із внутрішніх розрахунків	200	8086	206
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	114	292
Поточні фінансові інвестиції	220	0	0
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
– в національній валюті	230	152	857

Продовження дод. Є

1	2	3	4
– у т.ч. в касі	231	150	2
– в іноземній валюті	240	5	12665
Інші оборотні активи	250	492	0
Усього за розділом II	260	94619	213272
III. Витрати майбутніх періодів	270	0	0
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275	16673	0
Баланс	280	599935	665441

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	301580	301580
Пайовий капітал	310	0	0
Додатковий вкладений капітал	320	0	0
Інший додатковий капітал	330	0	0
Резервний капітал	340	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	-7148	-43143
Неоплачений капітал	360	(0)	(0)
Вилучений капітал	370	(0)	(0)
Накопичена курсова різниця	375	0	0
Усього за розділом I	380	294432	258437
Частка меншості	385	0	0
II. Забезпечення наступних виплат та платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400	0	0
Інші забезпечення	410	0	0
Сума страхових резервів	415	0	0
Сума часток перестраховиків у страхових резервах	416	0	0
Цільове фінансування	420	0	0
З рядка 420 графа 4 Сума благодійної допомоги (421)	421	0	
Усього за розділом II	430	0	0
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440	245327	258126
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	0	32522
Відстрочені податкові зобов'язання	460	0	0

Продовження дод. Є

1	2	3	4
Інші довгострокові зобов'язання	470	4746	3991
Усього за розділом III	480	250073	294639
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	0	0
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	0	0
Векселі видані	520	0	0
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	41561	83664
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
– з одержаних авансів	540	9114	7288
– з бюджетом	550	545	5266
– з позабюджетних платежів	560	0	0
– зі страхування	570	204	399
– з оплати праці	580	455	1201
– з учасниками	590	0	0
– із внутрішніх розрахунків	600	0	329
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	605	0	0
Інші поточні зобов'язання	610	3551	14218
Усього за розділом IV	620	55430	112365
V. Доходи майбутніх періодів	630	0	0
Баланс	640	599935	665441

Звіт про фінансові результати за 2012 рік

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	501668	126877
Податок на додану вартість	015	83276	20625
Акцизний збір	020	(50885)	(12785)
	025	(0)	(0)
Інші вирахування з доходу	030	(18027)	(7796)

Продовження дод. Є

1	2	3	4
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	349480	85671
Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(200051)	(47342)
Валовий прибуток:			
– прибуток	050	149429	38329
– збиток	055	(0)	(0)
Інші операційні доходи	060	134815	95470
У т.ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності	061	0	0
Адміністративні витрати	070	(19255)	(9997)
Витрати на збут	080	(58635)	(6220)
Інші операційні витрати	090	(151221)	(68585)
У т.ч. витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності	091	(0)	(0)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
– прибуток	100	5133	0
– збиток	105	(0)	(51003)
Доход від участі в капіталі	110	0	0
Інші фінансові доходи	120	0	0
Інші доходи	130	8088	1955
З рядка 130 графа 3 Дохід, пов'язаний з благодійною допомогою (131)	131	0	
Фінансові витрати	140	(32396)	(42777)
Втрати від участі в капіталі	150	(0)	(0)
Інші витрати	160	(16820)	(2614)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	165	0	0
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
– прибуток	170	14005	5561
– збиток	175	(0)	(0)
У т.ч. прибуток від припиненої діяльності та/або прибуток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття	176	0	0

Продовження дод. Є

1	2	3	4
У т.ч. збиток від припиненої діяльності та/або збиток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття у наслідок припинення діяльності	177	(0)	(0)
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	2661	1057
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	185	0	0
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
– прибуток	190	11344	4504
– збиток	195	(0)	(0)
Надзвичайні:			
– доходи	200	0	0
– витрати	205	(0)	(0)
Податки з надзвичайного прибутку	210	(0)	(0)
Частка меншості	215	0	0
Чистий:			
– прибуток	220	11344	4504
– збиток	225	(0)	(0)
Забезпечення матеріального заохочення	226	0	0

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	196608	67713
Витрати на оплату праці	240	17631	7127
Відрахування на соціальні заходи	250	6156	2611
Амортизація	260	76597	83901
Інші операційні витрати	270	105567	59580
Разом	280	402559	220932

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31.12.2014 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	На дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи:	1000	605	1777	0
первісна вартість	1001	615	1975	0
накопичена амортизація	1002	10	198	0
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	0	0
Основні засоби:	1010	499726	491351	488643
первісна вартість	1011	791141	836037	669454
знос	1012	291415	344686	180811
Інвестиційна нерухомість:	1015	0	0	0
первісна вартість	1016	0	0	0
знос	1017	0	0	0
Довгострокові біологічні активи:	1020	0	0	0
первісна вартість	1021	0	0	0
накопичена амортизація	1022	0	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	0	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	8	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	0	0	0
Гудвіл	1050	0	0	0
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0	0

Продовження дод. Є

1	2	3	4	5
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0	0
Усього за розділом І	1095	500339	693128	488643
ІІ. Оборотні активи				
Запаси	1100	29612	165022	72448
Виробничі запаси	1101	70023	73706	39015
Незавершене виробництво	1102	18879	19423	6698
Готова продукція	1103	4692	20899	9595
Товари	1104	36018	50994	17140
Поточні біологічні активи	1110	0	0	0
Депозити перестраховування	1115	0	0	0
Векселі одержані	1120	12	8	46
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	275976	220196	11440
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	9776	5442	1832
з бюджетом	1135	2891	0	4
у тому числі з податку на прибуток	1136	0	0	0
з нарахованих доходів	1140	0	0	0
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0	8086
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	171478	357606	114
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	33060	6923	157
Готівка	1166	1	1	150
Рахунки в банках	1167	33059	6922	7
Витрати майбутніх періодів	1170	0	0	0
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	0	0
у тому числі в: резервах довгострокових зобов'язань	1181	0	0	0
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0	0
резервах незароблених премій	1183	0	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0	0

Продовження дод. Є

1	2	3	4	5
Інші оборотні активи	1190	865	5252	492
Усього за розділом II	1195	523670	760449	94619
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0	16673
Баланс	1300	1024009	1453577	599935

Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду	На дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності
1	2	3	4	5
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	301580	301580	301580
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0	0
Капітал у дооцінках	1405	0	0	0
Додатковий капітал	1410	0	0	0
Емісійний дохід	1411	0	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0	0
Резервний капітал	1415	0	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-40829	-40294	-7148
Неоплачений капітал	1425	(0)	(0)	(0)
Вилучений капітал	1430	(0)	(0)	(0)
Інші резерви	1435	0	0	0
Усього за розділом I	1495	260751	261286	294432
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	363199	612591	245327
Інші довгострокові зобов'язання	1515	22112	140206	4746
Довгострокові забезпечення	1520	0	0	0

Продовження дод. Є

1	2	3	4	5
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0	0
Страхові резерви, у тому числі:	1530	0	0	0
резерв довгострокових зобов'язань; (на початок звітнього періоду)	1531	0	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат; (на початок звітнього періоду)	1532	0	0	0
резерв незароблених премій; (на початок звітнього періоду)	1533	0	0	0
інші страхові резерви; (на початок звітнього періоду)	1534	0	0	0
Інвестиційні контракти;	1535	0	0	0
Призовий фонд	1540	0	0	0
Резерв на виплату джек – поту	1545	0	0	0
Усього за розділом II	1595	385311	752797	250073
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600	15000	15672	0
Векселі видані	1605	0	0	0
Поточна кредиторська заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	1610	66479	92669	0
за товари, роботи, послуги	1615	204422	32623	41561
за розрахунками з бюджетом	1620	1017	497	545
за у тому числі з податку на прибуток	1621	281	33	0
за розрахунками зі страхування	1625	649	682	204
за розрахунками з оплати праці	1630	1518	2573	455
за одержаними авансами	1635	75	59	9114
за розрахунками з учасниками	1640	0	0	0

Продовження дод. Є

1	2	3	4	5
із внутрішніх розрахунків	1645	0	0	0
за страховою діяльністю	1650	0	0	0
Поточні забезпечення	1660	0	4398	0
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0	0
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	88787	98321	3551
Усього за розділом III	1695	377947	439494	55430
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0	0
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	0	0
Баланс	1900	1024009	1453577	599935

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2014 рік

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	787978	621498
Чисті зароблені страхові премії	2010	0	0
Премії підписані, валова сума	2011	0	0
Премії, передані у перестрахування	2012	0	0
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(548422)	(420319)

Продовження дод. Є

1	2	3	4
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	0	0
Валовий: прибуток	2090	239556	201179
Валовий: збиток	2095	(0)	(0)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0	0
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0	0
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0	0
Інші операційні доходи	2120	43760	15478
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0	0
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0	0
Адміністративні витрати	2130	(32113)	(21504)
Витрати на збут	2150	(74145)	(127469)
Інші операційні витрати	2180	(39330)	(19459)
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	0	0
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	0	0
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	137728	48225
Фінансовий результат від операційної діяльності: збиток	2195	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0
Інші фінансові доходи	2220	247	17
Інші доходи	2240	12014	98
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0
Фінансові витрати	2250	(121606)	(45490)
Втрати від участі в капіталі	2255	(0)	(0)
Інші витрати	2270	(23849)	(120)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0

Продовження дод. Є

1	2	3	4
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	4534	2730
Фінансовий результат до оподаткування: збиток	2295	(0)	(0)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	–429	–416
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	4105	2314
Чистий фінансовий результат: збиток	2355	(0)	(0)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	0	0
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	4105	2314

ІІІ. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Матеріальні затрати	2500	257503	241738
Витрати на оплату праці	2505	41539	24228
Відрахування на соціальні заходи	2510	13237	8707
Амортизація	2515	53315	34536
Інші операційні витрати	2520	315901	558443
Разом	2550	681495	867652

Додаток Ж – Фінансова звітність
ТОВ «ВО «Завод безалкогольних напоїв»

Продовження дод. Ж

Підприємство	Виробниче об'єднання «Завод безалкогольних напоїв»	за ЄДРПОУ	3892843 2
Організаційно – правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240
Вид економічної діяльності	Виробництво фруктових і овочевих соків	за КВЕД	10.32
	Виробництво безалкогольних напоїв, виробництво мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки		11.07
Одиниця виміру:	тис. грн.		
Адреса:	49000, м. Дніпропетровськ, вул. Передова, 179 –б		
Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):			
за положеннями (стандартами бухгалтерського обліку)			
за міжнародними стандартами фінансової звітності			V

Баланс станом на 31 грудня 2012 року

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
І. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
– залишкова вартість	010	653	616
– первісна вартість	011	1082	1607
– накопичена амортизація	012	(429)	(991)
Незавершене будівництво	020	0	0
Основні засоби:			
– залишкова вартість	030	100099	97940
– первісна вартість	031	171716	176650
– знос	032	(71617)	(78710)
Довгострокові біологічні активи:			
– справедлива (залишкова) вартість	035	99420	100684

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
– первісна вартість	036	114261	122911
– накопичена амортизація	037	(14841)	(22227)
Довгострокові фінансові інвестиції:			
– які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	0	0
– інші фінансові інвестиції	045	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	0	0
Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості	055	5231	4905
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	056	8209	8208
Знос інвестиційної нерухомості	057	(2978	(3303)
Відстрочені податкові активи	060	1703	0
Гудвіл	065	0	0
Інші необоротні активи	070	0	0
Гудвіл при консолідації	075	0	0
Усього за розділом I	080	207106	204145
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	37650	25010
Поточні біологічні активи	110	0	0
Незавершене виробництво	120	267508	273300
Готова продукція	130	1498	1963
Товари	140	1363	138
Векселі одержані	150	0	8115
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
– чиста реалізаційна вартість	160	178364	243087
– первісна вартість	161	178364	243087
– резерв сумнівних боргів	162	(0)	(0)
Дебіторська заборгованість за рахунками:			
– за бюджетом	170	50	1
– за виданими авансами	180	788	24357
– з нарахованих доходів	190	0	0
– із внутрішніх розрахунків	200	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	1089	1952
Поточні фінансові інвестиції	220	0	0
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
– в національній валюті	230	5361	95
– у т.ч. в касі	231	24	47
– в іноземній валюті	240	0	368

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
Інші оборотні активи	250	386	461
Усього за розділом II	260	494057	578847
III. Витрати майбутніх періодів	270	0	0
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275	0	2888
Баланс	280	701163	785880

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	20327	20327
Пайовий капітал	310	0	0
Додатковий вкладений капітал	320	0	0
Інший додатковий капітал	330	6279	6227
Резервний капітал	340	27671	27671
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	232798	271287
Неоплачений капітал	360	(0)	(0)
Вилучений капітал	370	(0)	(50)
Накопичена курсова різниця	375	0	0
Усього за розділом I	380	287075	325462
Частка меншості	385	0	0
II. Забезпечення наступних виплат та платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400	2171	2719
Інші забезпечення	410	0	0
Сума страхових резервів	415	0	0
Сума часток перестраховиків у страхових резервах	416	0	0
Цільове фінансування	420	5	4
З рядка 420 графа 4 Сума благодійної допомоги (421)	421	0	
Усього за розділом II	430	2176	2723
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440	123703	148408
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	84	49070
Відстрочені податкові зобов'язання	460	0	413
Інші довгострокові зобов'язання	470	14363	16808
Усього за розділом III	480	138150	214699

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	0	0
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	0	0
Векселі видані	520	88507	117326
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	107771	72968
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
– з одержаних авансів	540	3	8
– з бюджетом	550	12283	17745
– з позабюджетних платежів	560	0	0
– зі страхування	570	636	370
– з оплати праці	580	2754	2031
– з учасниками	590	0	0
– із внутрішніх розрахунків	600	0	0
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	605	0	0
Інші поточні зобов'язання	610	61808	32548
Усього за розділом IV	620	273762	242996
V. Доходи майбутніх періодів	630	0	0
Баланс	640	701163	785880

Звіт про фінансові результати за 2012 рік

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	435241	381339
Податок на додану вартість	015	86656	74617
Акцизний збір	020		
	025	(30)	(31)
Інші вирахування з доходу	030	(0)	(0)
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	348555	306691

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(165271)	(154286)
Валовий прибуток:			
– прибуток	050	183284	152405
– збиток	055	(0)	(0)
Інші операційні доходи	060	30587	0
У т.ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності	061	0	0
Адміністративні витрати	070	(30337)	(24509)
Витрати на збут	080	(75819)	(30673)
Інші операційні витрати	090	(19094)	(5678)
У т.ч. витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності	091	(0)	(0)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
– прибуток	100	88621	91545
– збиток	105	(0)	(0)
Доход від участі в капіталі	110	0	0
Інші фінансові доходи	120	0	1891
Інші доходи	130	0	0
З рядка 130 графа 3 Дохід, пов'язаний з благодійною допомогою (131)	131	0	
Фінансові витрати	140	(39550)	(12996)
Втрати від участі в капіталі	150	(0)	(0)
Інші витрати	160	(0)	(0)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	165	0	0
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
– прибуток	170	49071	80440
– збиток	175	(0)	(0)
У т.ч. прибуток від припиненої діяльності та/або прибуток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття у наслідок припинення діяльності	176	0	0

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
У т.ч. збиток від припиненої діяльності та/або збиток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття у наслідок припинення діяльності	177	(0)	(0)
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(3254)	(5058)
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	185	0	
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
– прибуток	190	45817	75382
– збиток	195	(0)	(0)
Надзвичайні:			
– доходи	200	0	0
– витрати	205	(0)	(0)
Податки з надзвичайного прибутку	210	(0)	(0)
Частка меншості	215	0	0
Чистий:			
– прибуток	220	45817	75382
– збиток	225	(0)	(0)
Забезпечення матеріального заохочення	226	0	0

II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	184410	261506
Витрати на оплату праці	240	38619	41314
Відрахування на соціальні заходи	250	14303	15344
Амортизація	260	19751	15364
Інші операційні витрати	270	7940	51945
Разом	280	265023	385473

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31.12.2014 р.

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:	1000	625	655
первісна вартість	1001	1652	2156
накопичена амортизація	1002	-1027	-1501
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	0
Основні засоби:	1010	95859	94759
первісна вартість	1011	184618	193439
знос	1012	-88759	-98680
Інвестиційна нерухомість:	1015	4573	4242
первісна вартість	1016	0	0
знос	1017	0	0
Довгострокові біологічні активи:	1020	98585	94384
первісна вартість	1021	0	0
накопичена амортизація	1022	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	3672	44127
Гудвіл	1050	0	0
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0
Усього за розділом I	1095	203314	238167
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	412825	516340
Виробничі запаси	1101	0	0
Незавершене виробництво	1102	0	0
Готова продукція	1103	0	0
Товари	1104	0	0
Поточні біологічні активи	1110	0	0

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
Депозити перестраховування	1115	0	0
Векселі одержані	1120	0	0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	126848	218206
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	1593	6196
з бюджетом	1135	628	850
у тому числі з податку на прибуток	1136	0	847
з нарахованих доходів	1140	0	0
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	2428	755
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	1700	1712
Готівка	1166	0	0
Рахунки в банках	1167	0	0
Витрати майбутніх періодів	1170	400	1588
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	0
у тому числі в:			
резервах довгострокових зобов'язань	1181	0	0
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0
резервах незароблених премій	1183	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0
Інші оборотні активи	1190	0	13408
Усього за розділом II	1195	546422	759055
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	3584	3236
Баланс	1300	753320	1000458

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	20327	20327
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0
Капітал у дооцінках	1405	4650	4650

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
Додатковий капітал	1410	1510	1469
Емісійний дохід	1411	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0
Резервний капітал	1415	27671	27671
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	276133	271043
Неоплачений капітал	1425	(0)	(0)
Вилучений капітал	1430	(0)	(0)
Інші резерви	1435	0	0
Усього за розділом I	1495	330291	325160
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	146813	205207
Інші довгострокові зобов'язання	1515	27558	4072
Довгострокові забезпечення	1520	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0
Цільове фінансування	1525	13896	10788
Благодійна допомога	1526	0	0
Страхові резерви, у тому числі:	1530	0	0
резерв довгострокових зобов'язань; (на початок звітного періоду)	1531	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат; (на початок звітного періоду)	1532	0	0
резерв незароблених премій; (на початок звітного періоду)	1533	0	0
інші страхові резерви; (на початок звітного періоду)	1534	0	0
Інвестиційні контракти;	1535	0	0
Призовий фонд	1540	0	0
Резерв на виплату джек –поту	1545	0	0
Усього за розділом II	1595	188267	220067
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	0	0
Векселі видані	1605	117326	89283
Поточна кредиторська заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0
за товари, роботи, послуги	1615	61467	193306
за розрахунками з бюджетом	1620	10859	25947
за у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0
за розрахунками зі страхування	1625	659	3158

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
за розрахунками з оплати праці	1630	2476	3284
за одержаними авансами	1635	5653	351
за розрахунками з учасниками	1640	0	0
із внутрішніх розрахунків	1645	0	0
за страховою діяльністю	1650	0	0
Поточні забезпечення	1660	2595	2886
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	33727	137015
Усього за розділом III	1695	234762	455230
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	0
Баланс	1900	753320	1000457

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2014 рік

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	454022	193724
Чисті зароблені страхові премії	2010	0	0
Премії підписані, валова сума	2011	0	0
Премії, передані у перестрахування	2012	0	0
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(239701)	(52961)

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
Валовий: прибуток	2090	214321	140763
Валовий: збиток	2095	(0)	(0)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0	0
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0	0
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0	0
Інші операційні доходи	2120	37510	6841
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0	0
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0	0
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2130	(0)	(0)
Адміністративні витрати	2130	(73187)	(29917)
Витрати на збут	2150	(75711)	(61355)
Інші операційні витрати	2180	(24413)	(16925)
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	0	0
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	0	0
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	78520	39427
Фінансовий результат від операційної діяльності: збиток	2195	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0
Інші фінансові доходи	2220	13813	1260
Інші доходи	2240	3783	3339
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0
Фінансові витрати	2250	(35990)	(35461)
Втрати від участі в капіталі	2255	(0)	(0)
Інші витрати	2270	(153263)	(6060)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	0	2505

Продовження дод. Ж

1	2	3	4
Фінансовий результат до оподаткування: збиток	2295	(93137)	(0)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	40455	-755
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	0	1750
Чистий фінансовий результат: збиток	2355	(52682)	(0)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	0	0
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	-52682	1750

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Матеріальні затрати	2500	387754	121006
Витрати на оплату праці	2505	46238	41866
Відрахування на соціальні заходи	2510	16207	14266
Амортизація	2515	22715	20076
Інші операційні витрати	2520	118626	76638
Разом	2550	591540	273852

Додаток 3 – Фінансова звітність ТОВ «СТРОЙТРЕСТ 10»

Продовження дод. 3

Підприємство	СТРОЙТРЕСТ 10	за ЄДРПОУ	38329304
Територія	Дніпропетровська обл., м. Павлоград, вул. Промислова, 1А	за КОАТУУ	1212400000
Організаційно- правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	230
Вид економічної діяльності	Будівництво житлових і нежитлових будівель	за КВЕД	41.20
Середня кількість працівників (чол.)	41		
Одиниця виміру:	тис. грн		
Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):			
за положеннями (стандартами бухгалтерського обліку)			V
за міжнародними стандартами фінансової звітності			

Баланс станом на 31.12.2012

Форма № 1-м

Актив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
– залишкова вартість	030	1121	1068
– первісна вартість	031	3580	3418
– знос	032	(2459)	(2350)
Довгострокові біологічні активи:			
– справедлива (залишкова) вартість	035		
– первісна вартість	036		
– накопичена амортизація	037	()	()

Продовження дод. 3

1	2	3	4
Довгострокові фінансові інвестиції	040		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080	1121	1068
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	100	620	589
Поточні біологічні активи	110		
Готова продукція	130	20	13
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
– чиста реалізаційна вартість	160	798	763
– первісна вартість	161	810	773
– резерв сумнівних боргів	162	(12)	(10)
Дебіторська заборгованість з бюджетом	170		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	10	
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
– в національній валюті	230	2	40
– у тому числі в касі	231		
– в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260	1450	1405
III. Витрати майбутніх періодів	270		
IV. Необоротні активи та групи вибуття	275		
Баланс	280	2571	2473

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	22	22
Додатковий вкладений капітал	320	1432	1348
Резервний капітал	340	292	289
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	32	15
Неоплачений капітал	360	()	()
Усього за розділом I	380	1778	1674
II. Забезпечення наступних виплат та платежів	430		
III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		

Продовження дод. 3

1	2	3	4
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	491	357
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
– з бюджетом	550	38	42
– зі страхування	570	16	19
– з оплати праці*	580	34	29
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	605		
Інші поточні зобов'язання	610	214	352
Усього за розділом IV	620	793	799
V. Доходи майбутніх періодів	630		
Баланс	640	2571	2473

Звіт про фінансові результати
за 2012 р.

Форма № 2-м

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	624	1651
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	(104)	(275)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 – 020)	030	520	1376
Інші операційні доходи	040	952	1652
Інші доходи	050		
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050)	070	1472	3028
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	080	540	2909
Інші операційні витрати	090	(913)	(70)
Вписуваний рядок – у тому числі:	091	()	()
Вписуваний рядок:	092	()	()

Продовження дод. 3

1	2	3	4
Інші витрати	100	()	()
Разом витрати (080 + 090 + 100)	120	(1453)	(2979)
Фінансовий результат до оподаткування (070 – 120)	130	(19)	(49)
Податок на прибуток	140	(4)	(17)
Чистий прибуток (збиток) (130 – 140)	150	(15)	(32)
Забезпечення матеріального заохочення	160	()	()

1. Баланс станом на 31.12.2014 р.

Форма № 1-м

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	0
Основні засоби:	1010	1068	1073
– первісна вартість	1011	3408	3317
– знос	1012	(2340)	(2244)
Довгострокові біологічні активи:	1020	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0
Усього за розділом I	1095	1068	1073
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	662	609
– у тому числі готова продукція	1103	4	18
Поточні біологічні активи	1110	0	0
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	817	781
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	0	31
– у тому числі податок на прибуток	1136	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	0	0
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	2	3

Продовження дод. 3

1	2	3	4
Витрати майбутніх періодів	1170	0	294
Інші оборотні активи	1190	18	28
Усього за розділом II	1195	1399	1746
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0
Баланс	1300	2467	2819

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	22	22
Додатковий капітал	1410	1348	1348
Резервний капітал	1415	214	209
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-5	-58
Неоплачений капітал	1425	(0)	(0)
Усього за розділом I	1495	1579	1521
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	0	0
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	0	0
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0
– товари, роботи, послуги	1615	530	694
розрахунками з бюджетом	1620	21	55
у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0
– зі страхування	1625	4	15
– з оплати праці	1630	13	35
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	320	499
Усього за розділом III	1695	888	1298
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу	1700	0	0
Баланс	1900	2467	2819

Звіт про фінансові результати за 2014 р.

Форма № 2-м

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	564	642
Інші операційні доходи	2120	(0)	(604)
Інші доходи	2240	103	0
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	667	1246
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(697)	(1206)
Інші операційні витрати	2180	(28)	(45)
Інші витрати	2270	(0)	(0)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(725)	(1251)
Фінансовий результат до оподаткування (2268 – 2285)	2290	(58)	(5)
Податок на прибуток	2300	(0)	(0)
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	(58)	(5)