

Налоговое администрирование как элемент менеджмента издержек

© 2016 Никулина Ольга Михайловна

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и учета

Томский государственный университет

634050, г. Томск, пр. Ленина, д. 36

E-mail: olganikulyonok@yandex.ru

В последнее время все больше действующих представителей бизнеса стала интересовать потребность рационального использования всех своих ресурсов. В связи с этим немалое значение приобретает теоретическое осмысление факторов, обуславливающих изменение налоговых отношений, исследование способов налогового администрирования как этап в его объективном развитии, изучение мирового опыта перехода к эффективным в этих условиях способам управления предприятием.

Ключевые слова: менеджмент издержек, налоговое планирование, налоговое администрирование, уклонение от уплаты налогов.

Все более распространенным способом повышения эффективности предпринимательской деятельности становится оптимизация налоговых платежей, налоговое планирование. Экономия на налогах с помощью использования законных методов налоговой оптимизации способна дать ощутимый положительный результат практически в любой сфере предпринимательской деятельности. Однако на практике это не всегда возможно ввиду существования различных субъективных и объективных барьеров в предпринимательской сфере деятельности¹.

В научной и публицистической литературе часто упоминаются термины “уклонение от налогов”, “уход от налогов”, “минимизация налогов”, “налоговая оптимизация”, “налоговое планирование”, “избежание налогов” и др., характеризующие стремление налогоплательщика уменьшить сумму налогов, уплачиваемых в бюджет².

Из сказанного следует, что уменьшение налогов – это процесс, обязательными участниками которого являются налогоплательщик и налогоплательщик (государство)³. При этом налогоплательщик стремится уменьшить налоги, а государство – не допустить снижения поступлений налоговых сумм в казну. Стремление налогоплательщика сократить платежи вызывает ответную реакцию государства, которое вынуждено защищать свои финансовые интересы и противодействовать уклонению от уплаты налогов. Ярким примером активного противодействия государственных фискальных органов стремлению налогоплательщиков уйти от налогов служит Концепция системы планирования выездных налоговых проверок⁴. Налоговики предлагают налогоплательщикам определить степень

рискованности своего бизнеса по общеустановленным критериям, индикативным показателям налоговых рисков.

Так как государство пытается различным образом способствовать увеличению сбора налогов, у хозяйствующих субъектов не остается альтернативы при отсутствии возможности платить налоги в предусмотренном им объеме – они уходят в теневой сектор экономики⁵.

В зарубежной и отечественной экономической литературе способы уменьшения налогов разделяются по двум направлениям: незаконное уклонение от уплаты налогов (криминальное уклонение от уплаты налогов, ст. 194, 198, 199 Уголовного кодекса РФ) и правомерное уменьшение налогов (некриминальное избежание уплаты налогов, гл. 16 ч. 1 Налогового кодекса РФ; налоговое планирование)⁶.

Уклонение от налогов представляет собой умышленное нарушение норм. Такие действия оцениваются с позиции уголовного права. Тут налогоплательщики минимизируют (или сводят к нулю) свои налоговые обязательства незаконными способами, путем сокрытия своих налоговых обязательств и представления в налоговые органы заведомо ложной информации. Налоговое планирование включает в себя право выбора вида предпринимательской деятельности, организационно-правовой формы ее осуществления, вида юридического лица режима налогообложения, легального метода определения облагаемой базы, т.е. это целенаправленная деятельность организации, ориентированная на максимальное использование всех нюансов существующего законодательства с целью уменьшения налоговых платежей в бюджет.

Исходя из анализа вышеперечисленных терминов, можно говорить о налоговом администрировании налогоплательщиком. Оно, в свою очередь, распадается на ментальную составляющую - *налоговое планирование*, результатом которого является налоговый план (мыслительное описание ситуации с налогами, как ее представляет налогоплательщик, “овеществление” его субъективного права), и *осуществление плана*, которое в соответствии с налоговым планированием может выражаться в полной уплате налогов, полной или частичной неуплате налогов, и на *последствия* (ожидаемые и реальные). В свою очередь, налоговое администрирование - это отдельная сфера менеджмента издержек со всеми вытекающими последствиями.

Актуальность данного направления заключается в том, что в современных рыночных отношениях субъекты предпринимательской деятельности стремятся максимально сократить свои расходы, зачастую используя агрессивные методы оптимизации налогообложения. Бюджет государства при такой политике предприятий теряет значительные средства, а это, в свою очередь, является препятствием в развитии государства в целом (не хватает средств для финансирования науки, медицины, образования, правопорядка, инновационной сферы, культуры, строительства и т.д.).

Уясним сущность понятий, в ряде случаев взаимозаменяемых (используемых как синонимы): “издержки”, “затраты”, “расходы”.

Н.Д. Врублевский рассматривает *издержки* как потребленные денежные, материальные и трудовые ресурсы предприятия в процессе производства, включая так называемые дополнительные (вспомогательные) издержки. *Затраты*, по его мнению, представляют собой расходы предприятия на услуги (работы) поставщиков и создание производственных запасов материально-технических ресурсов, включая потребленную в процессе производства продукции их часть. Таким образом, при этой трактовке затраты - понятие более емкое и включают в себя издержки⁷.

По мнению Г.М. Лисовича, *издержки производства* - это затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг). *Затраты* представляют собой средства, которые пошли на покупку ресурсов и которые отражаются в финансовой отчетности как активы предприятия, которые способны принести доход в будущем. Расходы же есть часть затрат, которые предприятие производит с целью получения дохода, т.е. расходы приводят к уменьшению капитала. Однако, по его мнению, на практике понятия “затраты”, “из-

держки”, “расходы” отождествляются, и для того чтобы охарактеризовать издержки, связанные непосредственно с производством, используют термин “затраты на производство”⁸.

По мнению М.А. Вахрушиной, одной из важнейших задач управленческого учета выступает калькулирование *себестоимости* продукции. *Себестоимость* продукции - это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Важнейшей особенностью себестоимости является то, что она носит объективный характер, т.е. не зависит от такого рода обстоятельств, как наличие или отсутствие нормативных документов по ее регулированию, желание или возможность ее исчисления бухгалтерскими службами бизнеса и т.п. До последнего времени определение себестоимости было закреплено нормативно и содержалось в п. 1 “Положения о составе затрат” (утверждено Постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552): “Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию”. В настоящее время данное понятие прямого нормативного регламента не имеет⁹.

М.А. Вахрушина отмечает, что “расходы - это часть затрат, которые предприятие терпит в связи с получением дохода”, однако считает понятия “затраты на производство” и “издержки производства” тождественными и определяет издержки производства как затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг)¹⁰.

А.Н. Кашаев дает схожее определение понятию *издержек* производства, подразумевая под ними “совокупные затраты общественного труда (живого и прошлого) на производство продукта, образующие его стоимость”, однако полагает, что затраты производства отличаются от издержек производства не только с практической точки зрения, но и с теоретической. Вне зависимости от завершенности процесса производства и характера связи затрат с создаваемой продукцией затраты производства имеют отношение к процессу производства вообще. Издержки производства означают процесс, завершенность процесса

производства. Издержки производства являются той частью затрат, которые относятся к готовой продукции в конкретном прикладном смысле¹¹.

Термин “расходы” в большей степени имеет отношение к бухгалтерскому учету затрат в целях налогообложения, поскольку не все затраты признаются расходами, а только те из них, которые: а) не указаны в ст. 270 НК; б) документально подтверждены; в) направлены на получение дохода; г) экономически оправданы.

Термин “расходы” имеет отношение и к расходам будущих периодов, которые капитализируются и отражаются в активе баланса.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 10/99 “Расходы организации”, утвержденным приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н, расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Безусловно, осуществление налоговых отчислений, так или иначе, влияет на затратную составляющую коммерческого предприятия.

Таким образом, расходами организаций выступает часть затрат, связанных с получением дохода и имеющих отношение к учету затрат в целях налогообложения. Тем самым затраты выступают в качестве более широкого понятия, составной частью которого являются расходы, поскольку последние - это часть затрат, понесенных предприятием на изготовление продукции, отгруженной (реализованной) покупателю в данном учетном периоде (расходы получают количественную определенность в основном в момент реализации продукции (работ, услуг), когда поступившая выручка определяет доход, а связанные с получением этого дохода затраты становятся расходами). Издержки выступают еще более обширной характеристикой, включающей в себя совокупные затраты труда на производство продукции.

В связи с вышеизложенным предлагается использовать термин “менеджмент издержек” (в том числе налоговых издержек для предприятий различных форм собственности), включающий в себя управление налоговыми издержками предприятия с целью обеспечения наиболее эффективного использования финансовых ресурсов и оптимизации расходов.

Российский опыт 1990-х гг. подтвердил тот факт, что экономика не в состоянии эффективно функционировать, если бизнес не может развиваться в легитимных сферах деятельности, а пра-

вительство не способно обеспечить собираемость налогов на достаточном уровне. Своеобразной кульминацией такого опыта стал острый валютно-финансовый кризис августа 1998 г. В связи с этим вполне закономерным был большой интерес исследователей к проблемам теневой активности предприятий, уклонения от уплаты налогов и эффективности налоговой администрации. Вместе с тем внимание специалистов в значительной степени было сконцентрировано на так называемой “виртуальной экономике”, охватывавшей различные неденежные формы расчетов и тесно связанной с неплатежами, в том числе налоговыми. При этом, по данным многих исследований, схемы уклонения от уплаты налогов, основанные на бартере и других неденежных формах расчетов (включая массовые неплатежи), были характерны лишь для части российской экономики, а именно для крупных промышленных предприятий, расположенных преимущественно в малых и средних городах и выпускающих промежуточную продукцию либо товары инвестиционного назначения. Следует отметить, что благодаря девальвации рубля и расширению денежного предложения доля бартера в продажах промышленных предприятий существенно изменилась. По данным регулярных опросов, проводимых бюллетенем “Russian Economic Barometer”, этот показатель снизился с 52-54 % в июне-августе 1998 г. до 26-29 % в апреле-июне 2000 г. Тем самым возможности реализации соответствующих схем уклонения от уплаты налогов относительно сократились. Наряду с этим сектором, с начала 1990-х гг. существовал и другой, представленный в основном малыми и средними предприятиями, расположенными в крупных городах и работающими на рынках потребительских товаров. Для этой группы предприятий были характерны иные схемы ухода от налогов, основанные на неучтенном наличном обороте¹².

Понятия “обналичка”, “черная зарплата”, “фирмы-однодневки” все еще являются прочными атрибутами российской действительности. Все данные определения - составляющие одного глобального процесса функционирования серых фирм - ухода от уплаты налогов. Для них это так называемая экономия денежных средств, а для малых фирм в условиях рыночной конкуренции порой единственный способ существования. Законность финансово-хозяйственной деятельности организации при этом уходит на второй план. Для тех, кто не сталкивался с подобными фирмами на личном опыте, можно пояснить: “черная” или чаще “серая” заработная плата - это договоренность работодателя и работника, когда часть средств выплачивается последнему без подачи сведений о его зарплатке в

контролирующие органы, причем работнику может об этом и не сообщаться. Тем самым работодатель и собственник бизнеса не платят в бюджет НДС и страховые взносы в Фонд социального страхования. Чтобы осуществлять такие выплаты, фирмы, практикующие подобные схемы, испытывают значительную потребность в неконтролируемом налоговой структурой наличном денежном потоке, который обеспечивается при помощи услуг “фирм-однодневок” – фирм, которые регистрируются на короткий промежуток времени и целью которых является обналичивание денежных средств за определенный процент от суммы. Такие фирмы целенаправленно допускают грубые нарушения налогового законодательства и, как правило, стараются закрыться или перейти на обслуживание в другую налоговую инспекцию до проведения плановых проверок налоговыми органами. Фирмы, уклоняющиеся от налогов и прибегающие к услугам “фирм-однодневок”, действуют по следующей схеме: на расчетный счет такой организации перечисляется платеж за товарно-материальные ценности или услуги, характерные для фирмы-плательщика. Однако поставка таких товарно-материальных ценностей (услуг) в адрес плательщика фактически не осуществляется. Вместо этого “фирма-однодневка” возвращает фирме, осуществившей платеж, наличные денежные средства за минусом оговоренного процента в обмен на оформление (подписание) документов на мнимую поставку товарно-материальных ценностей. При этом фирма-плательщик занижает свою базу по налогу на прибыль и НДС, принимая к учету и списывая на расходы несуществующую поставку товара. Таким образом, посредством личных договоренностей осуществляется уход от полноценного налогообложения сразу двух субъектов экономики. При этом не имеет значения, в какой сфере хозяйствует организация – строительстве, торговле или сфере услуг. Серые схемы взаимодействия субъектов российской экономики являются ее порочной практикой, потакающей произволу работодателя и снижающей социальную защищенность простых российских граждан. Весомые финансовые преимущества и недостаточная финансовая грамотность российского собственника подталкивают его на осуществление подобных действий. А нужда рядового гражданина нашего общества и коррупция в налоговых органах служат устойчивым катализатором¹³.

Л. Пастушкова называет следующие причины налоговой преступности: 1) экономические, связанные с неэффективным осуществлением хозяйственной деятельности многочисленных коммерческих организаций, в результате кото-

рой у налогоплательщика не хватает средств для уплаты налогов в полном размере; 2) идеологические. Господствующая в обществе потребительская идеология, стремление к личному обогащению, в том числе и посредством незаконного уклонения от уплаты налогов, помноженные на отсутствие развитого правосознания в обществе, обуславливают налоговую преступность. К сожалению, многие налогоплательщики не осознают до конца важность налогов в формировании бюджета, считая, что налоговая система неэффективна, а своевременно уплаченные налоги не доходят до бюджета; 3) правовые, связанные с установлением налогового режима, например, высокие налоговые ставки, сложности процедуры уплаты налога и т.п.¹⁴

Следует отметить, что в современной российской экономической литературе термин “налоговое планирование” отождествляется с термином “налоговая оптимизация”, что не вполне корректно, так как планирование представляет собой лишь организационно-подготовительную стадию какого-либо процесса, а оптимизация – это активные действия, направленные на уменьшение налоговых выплат. В таком случае налоговое планирование – это подготовка к налоговым платежам, деятельность по управлению налоговыми выплатами, а под оптимизацией налогообложения следует понимать налоговое планирование, акцентированное на уменьшении налоговых обязательств¹⁵. Мы будем придерживаться термина “налоговое администрирование”, под которым будем понимать выбор наиболее эффективного способа налогообложения для хозяйствующего субъекта при определенных экономических условиях.

Можно согласиться с А.А. Яковлевым, который, рассматривая различные варианты налогового администрирования среди представителей бизнеса, отметил, что их нет необходимости делить с точки зрения применения законных или незаконных способов, поскольку, так или иначе, выбранный вариант администрирования будет связан с нелегитимными способами деятельности российской практики в силу разных обстоятельств, в том числе ментальных причин.

Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня налоговых изъятий на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, т.е. интересы товаропроизводителя. Высокий уровень налоговой нагрузки на предпринимательскую среду приводит к спаду предложения товаров и услуг на рынке с одновременным ростом цен на производимую продукцию. Более того, существует неформальная институциональная практика,

мотивирующая субъектов рынка не платить за блага, которые даже после оплаты будут для них недоступны. В этом противоречии проявляется “налоговая ловушка” как практическая реализация теоретической модели налоговой системы, частный случай эффекта асимметричности институциональной мотивации в рамках соответствующего экономического института¹⁶.

Эффективное применение налоговых преференций позволяет существенно облегчить налоговое бремя определенной категории налогоплательщиков. Сэкономленные за счет преференций средства могут быть использованы в интересах плательщика. Облегченный налоговый режим, в котором не применяется высокая налоговая ставка, исключает заинтересованность в уклонении от уплаты налога, так как налогоплательщик, по сути, легально освобожден от уплаты части налога, которую платят те, в отношении которых преференция не применяется¹⁷.

Таким образом, одна из важнейших задач любого государства - увеличить собираемость налогов. Задача же коммерческих организаций состоит в обратном - заплатить как можно меньше налогов, максимально снизив уровень налоговой нагрузки¹⁸.

Подводя итоги, можно отметить: необходимость налогового администрирования как элемента финансового менеджмента издержек различных предприятий заключается в том, что сегодня каждая организация, независимо от вида деятельности и формы собственности, сталкивается с необходимостью платить налоги, что при неграмотном подходе и системных ошибках оборачивается лишними затратами и проблемами с законом. В данной связи проблема проведения эффективной организации налогообложения остро встает перед предприятием, так как это поможет сделать его доходы максимальными, что, в свою очередь, требует долгосрочного исследования, изучения налогового администрирования и обучения представителей различных сфер бизнеса.

¹ Никулина О.М. Влияние налоговой нагрузки на деятельность коммерческих предприятий // Проблемы учета и финансов. 2014. □ 4. С. 41.

² См., например: Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика : учебник. Москва, 2011. С. 315.

³ Земцов А.А., Булахова Т.П. Введение в проблему администрирования штрафов как элементов неналоговых доходов бюджета // Проблемы учета и финансов. 2012. □ 2.

⁴ Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. □ ММ-3-06/333@.

⁵ Никулина О.М. Значение офшорного сегмента в развитии российской экономики // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2014. □ 2 (26). С. 110.

⁶ Бодрова Т.В. Налоговый учет и отчетность : учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. Москва, 2013. С. 178.

⁷ Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. Москва, 2002.

⁸ Лисович Г.М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях. Москва, 2004.

⁹ Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Москва, 2000.

¹⁰ Там же.

¹¹ Кашаев А.Н. О группировках затрат в производственном учете // Бухгалтерский учет. 1994. □ 9. С. 15-20.

¹² Яковлев А.А. Агенты модернизации / Гос. ун-т - Высшая школа экономики. Москва, 2006. С. 14.

¹³ Букин А.И. Налоги - старая песня о главном! // Экономика, предпринимательство и право. 2012. □ 6 (17). С. 81-86.

¹⁴ Пастушкова Л. Налоговые преференции как инструмент снижения налоговой преступности в России // Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. Вып. 3. Преференции в финансовом праве и экономике стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М.В. Карасевой (Синцовой). Воронеж, 2012. С. 156.

¹⁵ Налоговое планирование. URL: <http://www.pnalog.ru/material/nalogovoe-planirovanie-rossiyskie-kompanii>.

¹⁶ Султангаджиев Ш.М. Методические подходы к оптимизации налоговой нагрузки в целях стимулирования предпринимательской активности // Российское предпринимательство. 2012. □ 18 (240). С. 160. URL: <http://www.creativeconomy.ru/articles/25100>.

¹⁷ Пастушкова Л. Указ. соч. С. 157.

¹⁸ Абдуллаев А.М. Социально-экономические аспекты функционирования субъектов малого предпринимательства в системе институциональных преобразований // Новый университет. 2014. □ 2. С. 58.

Поступила в редакцию 30.04.2016 г.