

## Налоговое администрирование - сфера менеджмента издержек коммерческих предприятий

© 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

Одной из острейших проблем в последнее время в экономике является финансовая взаимосвязь государства и бизнеса по вопросам нахождения компромисса пополнения своих бюджетов. В статье рассматривается налоговое администрирование, позволяющее при помощи применяемых на предприятиях концепций менеджмента издержек выявить причины различной доли налогов, а это, в свою очередь, дает возможность разработать меры по ее использованию в требуемом государством направлении, т.е. является основой борьбы с уклонением от уплаты налогов.

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

В современных условиях хозяйствования все более распространенным способом повышения эффективности предпринимательской деятельности является налоговое планирование, оптимизация налоговых платежей. Экономия на грамотном подходе при выборе режима налогообложения с помощью использования нормативно-правовых методов способна принести значительный положительный результат практически в любой сфере предпринимательской деятельности. Но надо отметить, что это не всегда возможно в силу разных причин, в том числе ввиду наличия субъективных и объективных барьеров в этом виде деятельности.

В научной и публицистической литературе упоминаются такие термины, как “уклонение от налогов”, “уход от налогов”, “минимизация налогов”, “налоговая оптимизация”, “налоговое планирование”, “избежание налогов” и др., характеризующие стремление налогоплательщика уменьшить сумму налогов, уплачиваемых в бюджет<sup>1</sup>.

Среди экономистов и хозяйственников утвердилось мнение, что оптимизация налогообложения - это организационные мероприятия в рамках действующего законодательства, связанные с выбором конкретного времени, определенного места и видов осуществления деятельности с сопровождением более выгодных схем и взаимоотношений с целью увеличения финансовых потоков предприятий за счет сведения к минимизации налоговых платежей.

Цель оптимизации налогов - не снижение какого-нибудь налога в прямом смысле этого слова, а именно возможность увеличения всех ресурсов хозяйствующего субъекта. Развитие оптимизации налоговой нагрузки на предприятии имеет как объективные, так и субъективные причины.

Объективные причины связаны с тем, что современная налоговая система дает возможность формирования определенного уровня налогообложения, который зависит от различных элементов налога, в том числе от объекта налогообложения, налоговой базы, применяемых налоговых льгот, ставок налога. Субъективные причины связаны с тем, что предприятия имеют возможность с помощью методов налогового планирования влиять на уровень налоговой нагрузки и сумму налоговых платежей<sup>2</sup>.

Из сказанного следует, что уменьшение налогов - это процесс, где есть обязательные его участники - налогоплательщик и налогоплательщик (государство)<sup>3</sup>. 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 стремится к пополнению бюджета страны и препятствует уклонению от уплаты налогов. Ярким примером активного противодействия государственных фискальных органов стремлению налогоплательщиков уйти от налогов является Концепция системы планирования выездных налоговых проверок<sup>4</sup>. Налоговики предлагают налогоплательщикам определить степень рискованности своего бизнеса по общепризнанным критериям, индикативным показателям налоговых рисков.

Учитывая попытки государства различным образом способствовать увеличению сбора налогов, хозяйствующие субъекты лишаются альтернативы при отсутствии возможности платить налоги в предусмотренном объеме государством, в связи с чем происходит переход в теневой сектор экономики<sup>5</sup>.

В зарубежной и отечественной экономической литературе способы уменьшения налогов разделяются на два направления: незаконное уклонение от уплаты налогов (криминальные способы уклонения от уплаты налогов, ст. 198, 199 Уголовного кодекса РФ) и правомерное уменьшение налогов (некриминальное избежание уплаты налогов, гл. 16 ч. 1 Налогового кодекса РФ; налоговое планирование)<sup>6</sup>.

Уклонение от уплаты налогов представляет собой умышленное нарушение норм. Такие действия оцениваются с позиции уголовного права. В этом случае предприятия стремятся минимизировать свои налоговые обязательства незаконными способами, скрывая их от государства, и представляют в контролирующие органы заранее известную им ложную информацию<sup>7</sup>. 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 для уменьшения налоговых платежей в бюджет.

Цель процесса налогового планирования - стремление к максимизации чистой прибыли хозяйствующего субъекта с помощью нормативно-правовых методов налоговой оптимизации и нахождение компромисса между собственниками организации относительно величины размера, сроков и других параметров налоговых платежей в соответствии с их ожиданиями.

В экономической литературе под принципами налогового планирования понимают основные правила, являющиеся его основой. Сюда относятся: законность, понятность и обоснованность, оперативность, документальное оформление операций, альтернативность, конфиденциальность, организация и разработка схем осуществления деятельности, расчет показателей внедрения схем оптимизации налогообложения, применение различных способов снижения налогов.

Анализируя все вышесказанное, можно говорить о налоговом администрировании налогоплательщиком, которое в свою очередь распадается на ментальную составляющую - *налоговое планирование*, результатом которой является налоговый план (мыслительное описание ситуации с налогами, как ее представляет налогоплательщик, "овеществление" его субъективного права) и *осуществление плана*, которое в полном 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.

Весьма интересно мнение Л. Пастушковой о том, что налоговые преференции могут выступать инструментом снижения налоговой преступности в РФ. Налоговые правоотношения по своей природе характеризуются как конфликтные отношения. Данное свойство налоговых правоотношений порождается их содержанием, заключающимся в публично-правовой обязанности уплатить часть денежных средств, принадлежащих по праву налогоплательщику, в пользу государства. Неудивительно, что многие налогоплательщики, не отличаясь развитым правосознанием и руководствуясь исключительно личными корыстными побуждениями, стремятся уклониться от исполнения обременительной обязанности по уплате налогов, прибегая, в числе прочего, и к незаконным способам действий. Отсюда рождается конфликт между ними и государством, заинтересованным в полной и своевременной уплате налогов. Изначальная конфликтность налоговых отношений, дополненная массой вполне конкретных факторов, выливается в факты преступных действий в сфере налогообложения. Негативные последствия налоговой преступности очевидны для всех, а масштаб налоговой преступности по-прежнему велик, несмотря на тенденцию постепенного снижения. Так, в России в 2010 г. было зарегистрировано 14 449 преступлений, предусмотренных ст. 198-199.2 Уголовного кодекса РФ, что на 7867 меньше, чем в 2009 г. В связи с этим проблема налоговой преступности заставляет как ученых, специализирующихся в сфере финансового права, так и криминологов тщательно разрабатывать инструменты борьбы с налоговыми преступлениями<sup>8</sup>. Л. Пастушковой предлагается один из таких инструментов - налоговые преференции.

Проблема преференций в налоговом праве исследуется учеными в качестве преимуществ, установленных в налоговом законодательстве, а точнее, в контексте налоговых льгот, налоговых вычетов, а иногда и таких явлений, как налоговая амнистия и прочие налоговые предпочтения.

Данное направление актуально за счет того, что в современных условиях развития рыночных отношений хозяйствующие субъекты стремятся так или иначе сократить свои расходы, используя при этом весьма агрессивные методы снижения налоговой нагрузки. Государственный бюджет при таком подходе участников хозяйствующего процесса недополучает значительные финансовые средства, а это, в свою очередь, препятствует развитию государства в целом.

В процессе стремления хозяйствующих субъектов максимально сократить свои расходы и увеличить доходы государство не может быть этому помехой, если такие действия не являются противозаконными. Государство самостоятель-

но решает задачи увеличения доходов, так как налоги – важнейший их источник.

Для раскрытия понимания необходимости налогового администрирования на предприятии важно рассмотреть некоторые термины финансового менеджмента, в ряде случаев являющиеся взаимозаменяемыми (используемыми как синонимы): “издержки”, “затраты”, “расходы”.

В экономической науке существуют различные точки зрения на толкование данных терминов. Так, например, Н.Д. Врублевский понимает под *издержками* потребленные денежные, материальные и трудовые ресурсы в процессе производства на предприятии. *Затраты*, по мнению Н.Д. Врублевского, – это расходы на услуги (работы) поставщиков и образование материально-производственных запасов, включая незавершенное производство<sup>10</sup>.

По мнению Г.М. Лисовича, к *издержкам производства* относятся затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг). По его же мнению, *затраты* – это средства, необходимые для приобретения ресурсов, которые имеют свое отражение в финансовой отчетности предприятия в качестве активов с целью принести доход в будущем. Можно согласиться с автором, что на практике зачастую все эти понятия “затраты”, “издержки”, “расходы” не разграничиваются<sup>11</sup>.

Как полагает М.А. Вахрушина, важной задачей управленческого учета является калькулирование *себестоимости* продукции. С ее точки зрения, под себестоимостью необходимо понимать затраты в денежной форме на производство и реализацию продукции предприятия, которые складываются из затрат на природные ресурсы, сырье, материалы, топливо, энергию, трудовые ресурсы и др.<sup>12</sup> М.А. Вахрушина отмечает, что к *расходам* необходимо относить часть затрат, которые предприятие понесло в связи с извлечением дохода<sup>13</sup>.

А.Н. Кашаев излагает похожее определение *издержек* производства, трактуя их как совокупные затраты общественного труда (живого и прошлого) на производство продукта, образующие его стоимость. Но, в отличие от М.А. Вахрушиной, он разграничивает затраты производства и издержки производства<sup>14</sup>.

Определение *расходов* имеет отношение к учету затрат в целях налогообложения, потому что не все затраты с точки зрения законодательства можно признать расходами, а лишь только те, которые не указаны в ст. 270 Налогового кодекса, имеют документальное подтверждение, связаны с извлечением дохода, являются экономически оправданными. Определение расходов имеет прямое отношение и к расходам будущих периодов, которые будут отражены в финансовой отчетности.

В соответствии с бухгалтерским законодательством (Положением по бухгалтерскому учету 10/99

“Расходы организации”)<sup>15</sup> к расходам организации относится снижение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к сокращению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников.

Таким образом, расходами организаций выступает часть затрат, связанных с получением дохода и имеющая отношение к учету затрат в целях налогообложения. Следовательно, термин “затраты” выступает в качестве более широкого понятия, в его состав входят “расходы”, так как они являются частью затрат, которые предприятие понесло на изготовление продукции в определенном периоде. Издержки предприятия можно считать еще более обширной характеристикой, которая включает 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.

Исходя из российского опыта 1990-х гг., можно отчетливо наблюдать тот факт, что экономика не в состоянии эффективно функционировать, если хозяйствующие субъекты не развиваются в сферах деятельности, отличных от теневых.

Из практики налоговых органов и других контролирующих служб всего мира известно, что теневой сектор экономики отличается в своем большинстве присутствием наличных расчетов. Такие операции позволяют не регистрировать хозяйственные операции деятельности в отчетности, в связи с чем государство недополучает налоги по таким сделкам<sup>16</sup>.

Теневые схемы, организованные субъектами российской экономики, являются существующей практикой, которая показывает произвол работодателей и снижает социальную защищенность граждан страны. На осуществление подобных действий российских предпринимателей подталкивает возможность получения значительных финансовых преимуществ и отсутствие финансовой грамотности<sup>17</sup>.

Анализируя подходы различных исследователей, можно выделить следующие причины налоговой преступности: причины, связанные с неэффективным осуществлением хозяйственной деятельности организаций, в результате которой у них не хватает средств для уплаты налогов в полном размере; стремление к личному обогащению; причины, связанные с установлением налогового режима.

В современной российской экономической литературе многие исследователи термин “налоговое планирование” приравнивают к термину “налого-

вая оптимизация". Это не совсем корректно в силу того, что планирование является организационно-подготовительной стадией определенного процесса. Оптимизация же представляет собой активные действия, которые направлены на снижение налоговых выплат. Поэтому под налоговым планированием необходимо понимать подготовку к определенным налоговым платежам, деятельность по управлению налоговыми платежами. Под оптимизацией налогообложения понимают само налоговое планирование, но с учетом акцента на уменьшение обязательных платежей<sup>18</sup>. Поэтому предлагаем придерживаться термина "налоговое администрирование", под которым следует понимать выбор наиболее эффективного способа налогообложения для хозяйствующего субъекта при определенных экономических условиях.

Со стороны государства при установлении определенного уровня налоговых платежей в первую очередь должны учитываться экономические стимулы развития производства<sup>19</sup>.

Эффективное применение налоговых преференций, предоставляемых государством, позволяет в гораздо большем объеме облегчить налоговую нагрузку некоторых налогоплательщиков. В свою очередь, сэкономленные за счет льгот средства могут быть использованы в интересах самих плательщиков.

Таким образом, одной из задач государства является увеличение собираемости налогов, в свою очередь, цель хозяйствующих субъектов состоит в том, чтобы в противовес государству минимизировать свои затраты и тем самым снизить уровень налоговой нагрузки<sup>20</sup>.

Исходя из всего вышесказанного, можно отметить, что возникла необходимость в налоговом администрировании в качестве элемента финансового менеджмента. Налоговое администрирование как сфера финансового менеджмента является процессом выбора наиболее эффективного способа налогообложения на предприятии. В современном обществе каждая организация, независимо от вида деятельности и формы собственности, сталкивается с необходимостью платить налоги, а это при неграмотном подходе и системных ошибках оборачивается лишними затратами и проблемами с законом. Необходимость проводить эффективную организацию налогообложения остро встает перед предприятием - это поможет сделать его доходы максимальными, что, в свою очередь, требует долгосрочного исследования, изучения налогового администрирования и обучения представителей различных сфер бизнеса.

<sup>1</sup> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика : учебник. Москва, 2011. С. 315.

<sup>2</sup> Крамаренко Л.А., Косов М.Е. Налоги и налогообложение : учеб. пособие для вузов. Москва, 2013. С. 245.

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

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

<sup>5</sup> Никулина О.М. Значение офшорного сегмента в развитии российской экономики // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2014. □ 2 (26). С. 109-120.

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

<sup>7</sup> Земцов А.А., Никулина О.М. Институт налоговых агентов в РФ: экономический взгляд // Российская юстиция. 2015. □ 12. С. 37-41.

<sup>8</sup> 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. 154-155.

<sup>9</sup> Земцов А.А., Никулина О.М. Философия администрирования издержек - смысл финансового менеджмента предприятия (организации) // Проблемы учета и финансов. 2015. □ 2 (18). С. 45-54.

<sup>10</sup> Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. Москва, 2002.

<sup>11</sup> Лисович Г.М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях. Москва, 2004.

<sup>12</sup> Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Москва, 2000.

<sup>13</sup> Там же.

<sup>14</sup> Кашаев А.Н. О группировках затрат в производственном учете // Бухгалтерский учет. 1994. □ 9. С. 15-20.

<sup>15</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 : приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. □ 33н.

<sup>16</sup> Яковлев А.А. Агенты модернизации / Гос. ун-т - Высшая школа экономики. Москва, 2006. С. 15.

<sup>17</sup> Земцов А.А. Финансовые последствия агрессивно доминирующего государства для бизнеса и сопряженных домохозяйств: мультикаскадная система изъятий имущества // Проблемы учета и финансов. 2016. □ 2 (22).

<sup>18</sup> Налоговое планирование. URL: <http://www.pnalog.ru/material/nalogovoe-planirovanie-grossiyskie-kompanii>.

<sup>19</sup> Султангаджиев Ш.М. Методические подходы к оптимизации налоговой нагрузки в целях стимулирования предпринимательской активности // Российское предпринимательство. 2012. □ 18 (240). С. 159-164. URL: <http://www.creativeconomy.ru/articles/25100>.

<sup>20</sup> Абдуллаев А.М. Социально-экономические аспекты функционирования субъектов малого предпринимательства в системе институциональных преобразований // Новый университет. 2014. □ 2. С. 58.