

Организационно-экономические механизмы синтеза системы налогового менеджмента организации

© 2009 М.М. Есенеев

Ростовский институт народного хозяйства (РИНХ)

В статье обосновано, что комплексная оценка эффективности функционирования системы налогового менеджмента может быть дана только на основе результатов проведения аналитической работы в организации с учетом налоговой составляющей, а также с учетом сводных налоговых коэффициентов.

Ключевые слова: организация, система, налоговый менеджмент, механизмы синтеза.

Реализация отдельных процессов и функций налогового менеджмента организации связана со значительным уровнем неопределенности, необходимостью обработки значительных объемов разобранной информации, высокой ответственностью в принятии решений. Все это требует от руководства налогового подразделения организации использования современных ме-

тодов управления, в частности экономико-математического моделирования, эконометрического прогнозирования, методов теории вероятности и т.д. В соответствии с необходимостью повышения эффективности функций налогового менеджмента организации можно обобщить современные механизмы реализации следующим образом (см. рисунок).

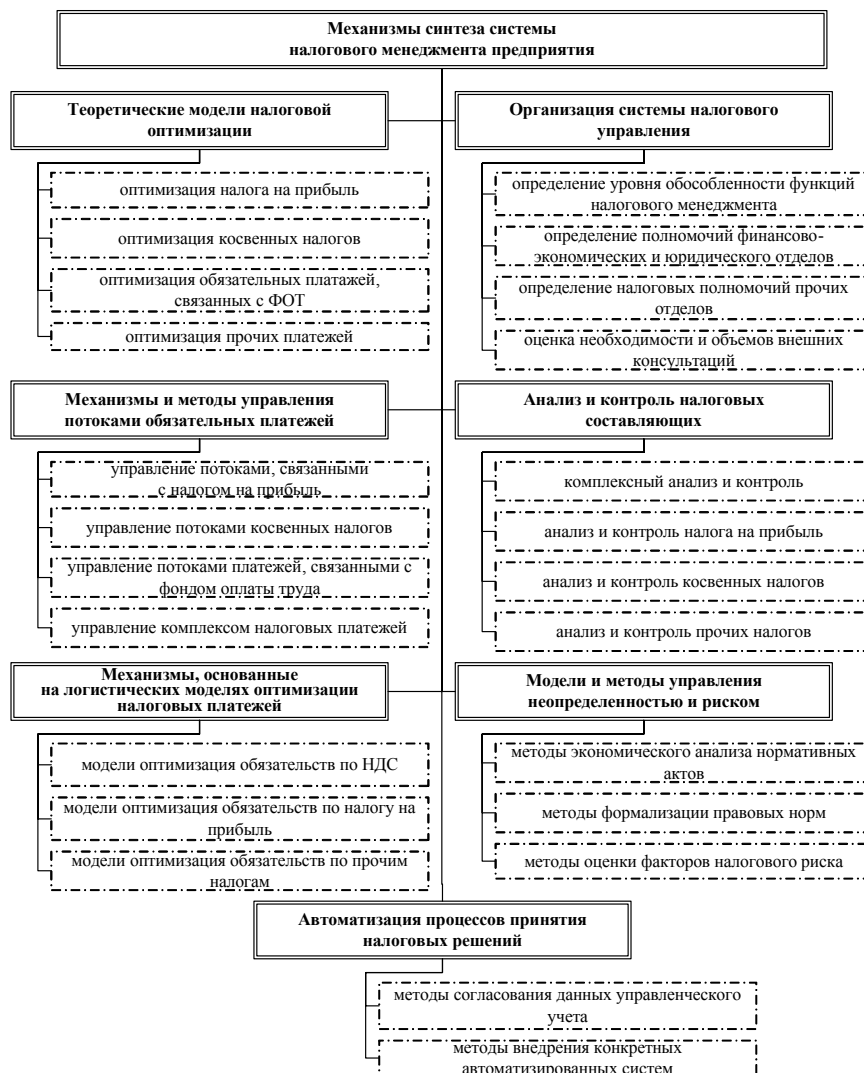


Рис. Элементы механизма синтеза системы налогового менеджмента организации

Теоретические модели налоговой оптимизации подразделяются на модели: оптимизации налога на прибыль; оптимизации косвенных налогов; оптимизации платежей, связанных с уровнем оплаты труда работников; комплексные модели налоговой оптимизации. Применение указанных моделей дает менеджеру общее представление о механизмах ключевых платежей в системе финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Различная трактовка того, что является уклонением от уплаты налогов, а что - законным снижением налогового бремени - оптимизацией налогообложения, приводит к конфликтам между государственными интересами и интересами частных лиц. Необходимо отметить, что такая важная сфера общественных отношений нормативно практически не урегулирована. Пробел в правовом регулировании в некоторой степени восполняется судебной практикой. Однако вследствие отсутствия единообразного подхода судов существующий правовой пробел по вопросам оптимизации налогообложения создает массу проблем как для правоприменительных органов, так и для налогоплательщиков. До сих пор нет однозначной трактовки понятий "уклонение от уплаты налогов" и "оптимизация налогообложения", что в свою очередь существенно усложняет налоговый контроль.

В настоящее время наблюдается непонимание термина "законные интересы" как налогоплательщиками, так и судами, отсутствует механизм защиты законных интересов и в судебном, и в административном порядке, отождествляются права и интересы налогоплательщиков налогов и сборов. Заинтересованность налогоплательщиков в сокращении налогового бремени, будучи законной, должна быть гарантирована государством. Для этого на законодательном уровне необходимо закрепить понятие "состав законных интересов налогоплательщика", поскольку они являются неотъемлемой частью его правового положения. Следует также определить порядок их защиты, обеспечив тем самым возможность их более активного использования в правоприменительной практике.

В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды" от 12 октября 2006 г. № 53 признано право налогоплательщика на налоговую выгоду. Предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности,

достоверны¹. Получение налоговой выгоды налогоплательщиком, а также защита его стремления к уменьшению налогового бремени могут быть рассмотрены с позиции законных интересов со ссылкой на ст. 22 НК РФ.

Логистические модели оптимизации обязательных платежей делятся на модели управления обязательствами по НДС, по налогу на прибыль, прочими платежами. Необходимость использования этого класса моделей диктуется несовпадением во времени отдельных налоговых операций с фактическим сроком их осуществления, что вызвано применением принципа "первого события" в налоговом учете. В первую очередь указанные модели должны применяться для оптимизации текущих обязательств по НДС и налогу на прибыль организаций.

Механизмы и методы управления потоками налоговых платежей включают модели управления потоками: связанными с налогом на прибыль; косвенными налогами; платежами, связанными с оплатой труда работников.

Использование потоковых моделей управления налоговыми платежами позволяет обеспечить: комплексную оценку объемов необходимых денежных средств для производственной, инвестиционной и финансово-хозяйственной деятельности; своевременное выполнение обязательств перед бюджетами, внебюджетными фондами, финансово-кредитными учреждениями и прочими контрагентами в хозяйственной деятельности; адекватное планирование, прогнозирование и моделирование отдельных хозяйственных операций и видов деятельности, а также контроль выполнения последних; внедрение единой автоматизированной системы управления и финансово-бухгалтерского учета в организации.

Организация системы налогового менеджмента включает в себя следующие механизмы и методы определения: уровня функциональной обособленности системы налогового менеджмента; полномочий бухгалтерии, финансово-экономического, юридического отделов; налоговых полномочий прочих отделов; оценки необходимых объемов внешних консультантов. Нужно также отметить, что процесс налогового менеджмента сочетает в себе совместную работу бухгалтера, юриста и первого руководителя (менеджера) по поиску оригинальных решений и схем работы организации, постоянное изучение специальной литературы, изучение и анализ опыта других организаций смежного профиля и сфер бизнеса.

Применение и четкое обоснование указанного комплекса методов налогового менеджмента

¹ Мясников О.А. Об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов // Налог. вестник. 2009. № 3. С. 147.

та позволит обеспечить организационную основу принятия эффективных управленческих решений и реализацию новых разработок в системе управления организацией в целом.

Механизмы и методы анализа и контроля налоговой составляющей включают в себя анализ и контроль всего комплекса налоговых платежей; налога на прибыль; косвенных налогов; платежей, связанных с оплатой труда работников. Комплексное применение аналитических механизмов, связанных с налогообложением, позволяет получить представление о статическом и динамическом состоянии системы налогового менеджмента, а также обеспечить оперативный контроль выполнения отдельных плановых мероприятий.

Автоматизация расчетов налоговых обязательств в системе налогового менеджмента включает в себя методы согласования данных управленческого и налогового учета и методы внедрения автоматизированных систем управления, а именно систем автоматизации управленческого учета, а в дальнейшем анализа и контроля, что позволит сократить существенную часть налоговых и управленческих расходов организации.

Модели и методы управления неопределенностью и риском в системе налогового менеджмента включают в себя: методы экономического анализа законодательных актов в сфере налогообложения и методы формализации отдельных правовых норм; модели прогнозирования параметров финансово-хозяйственной деятельности с учетом факторов риска и неопределенности. Хозяйствующие субъекты должны производить обобщенную оценку вероятных отрицательных последствий как в законодательной, так и в политической сфере страны, что и обуславливает необходимость использования последней группы моделей и методов.

Разработка, реализация и внедрение новых механизмов и методов в соответствии с представленными на рисунке направлениями позволят существенно повысить общую эффективность системы налогового и финансового менеджмента современных организаций.

В России применяется методика параллельного существования систем бухгалтерского и налогового учета, расхождение между которыми есть всегда. Бухгалтерский учет, как основа управленческого учета, призван обеспечивать управляющую систему входной информацией, а следовательно, нацелен на объективное отражение сущности хозяйственных операций. Налоговый учет преследует в первую очередь фискальные интересы государства, что зачастую противоре-

чит принципам объективности отдельных операций².

В организации должна существовать универсальная методика согласования учетных данных в рамках управленческой деятельности. Организационные аспекты совершенствования учетной деятельности организации могут предполагать следующее: построение модели наиболее адекватного отражения отдельных налоговых операций в бухгалтерском учете; определение основных направлений по отражению налоговых параметров в бухгалтерском учете; формулировку концепции внедрения автоматизированных систем бухгалтерского учета в организации исходя из изложенных ранее особенностей.

Основным недостатком предлагаемых методик ведения налогового и бухгалтерского учетов является громоздкость отражения операций, что ведет к увеличению времени на их организацию. Разрешением данной проблемы может послужить более полная автоматизация учетной деятельности организаций КЧР, однако в крупных организациях, где уже используются комплексные системы автоматизации учета, решение о внедрении методик либо конкретных автоматизированных систем остается за финансовым директором и первым руководителем.

При подготовке и реализации управленческих решений в системе налогового менеджмента организацией одним из решающих факторов является также полноценный финансово-экономический анализ. С его помощью обеспечивается количественная и качественная оценка всех изменений объекта управления в рамках проводимых регулирующих мероприятий. Правильно проведенный анализ дает возможность глубоко изучить взаимосвязи и взаимозависимости между отдельными элементами процессов финансово-хозяйственной деятельности и налоговыми параметрами.

В настоящее время налоговый анализ в организациях России чаще всего проводится по следующим направлениям: в рамках анализа использования прибыли организации - анализ налогообложения прибыли и анализ налога на прибыль; при анализе финансово-хозяйственной деятельности - анализ начисления налогов и платежей, анализ внесения платежей в бюджет; на стадии планирования налоговых платежей - определение общей суммы планируемых налоговых изъятий.

В рамках системного подхода к управлению налоговыми платежами организации необходи-

² Артамонов Г.Ф., Сапелкина А.А. Налоговый и бухгалтерский учет прибыли организаций // Финансы. 2002. № 1. С. 38-42.

мо также учитывать: сходные механизмы отдельных налогов во взаимодействии с процессами финансово-хозяйственной деятельности; единый критерий оценки налоговой нагрузки, а также критерии, ориентированные на конкретный источник уплаты; объемы применяемых и возможных налоговых льгот с учетом особых форм хозяйствования и территориального размещения; факторы, влияющие на сумму отчислений как в рамках бухгалтерского, так и налогового учетов.

Обобщенный алгоритм налогового анализа может быть представлен в следующем виде.

На первом этапе необходимо сократить объемы исследуемой информации за счет классификационного отбора и группировки отдельных обязательных платежей. Как уже отмечалось, все налоги и сборы, уплачиваемые в России, могут быть разделены на следующие группы по объектам исчисления и источникам уплаты: налогообложение прибыли; косвенные налоги; платежи, исчисляемые в зависимости от ФОТ, и прочие платежи. К первой группе - налогообложение прибыли - относится налог на прибыль организаций, который фактически объединяет прочие формы обложения прибыли - налог на дивиденды, на прирост капитала и т.п. Вторая группа - косвенные налоги - включает в себя НДС и акцизы. Платежи третьей группы, база которых зависит от ФОТ, представлены ЕСН и в определенной мере налогом на доходы физических лиц. Последний непосредственно не оказывает влияния на финансово-хозяйственную деятельность организации, однако он также должен фигурировать в анализе, что предоставляет дополнительную информацию в системе налогового менеджмента. Налоги четвертой группы имеют различные объекты обложения, и чаще всего непосредственным источником их уплаты является себестоимость (затраты) продукции (косвенно уменьшает прибыль).

На втором этапе производится непосредственная оценка обязательных платежей по выделенным группам в рамках комплексного анализа производственной деятельности организации и финансового анализа. Обозначим основные направления временного (динамического), пространственного (структурного) и факторного налогового анализа.

Законодательные особенности налогообложения прибыли российских организаций определяют необходимость использования в анализе как данных бухгалтерской, так и налоговой отчетности. Изучение динамики балансовой прибыли предприятия дополняется следующими налоговыми показателями: валовые расходы и валовые доходы; амортизационные отчисления (по нало-

говому учету); разница между балансовой и налогооблагаемой прибылью; прибыль, облагаемая по специальным ставкам; суммы налоговых льгот; сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет; размер финансовых санкций. Факторный анализ налогооблагаемой прибыли также должен совмещать данные бухгалтерской и налоговой отчетности, а именно включать показатели: реализованной продукции (структуры, цены, себестоимости, объемов реализации); операционных и внереализационных расходов; штрафов и пеней; убытков от списания дебиторской задолженности; временных и постоянных отклонений балансовой от налогооблагаемой прибыли и облагаемой по специальным либо льготным ставкам; суммы уплаченного налога.

Оценка параметров косвенных налогов в силу своей специфичности тесно связана с анализом изменения объемов производства и реализации продукции. Динамический и факторный налоговый анализ обязательно должен дополняться данными налоговой отчетности, а именно суммами: налоговых обязательств и налогового кредита по НДС; налоговых льгот (выделяя освобождение от уплаты и налог по нулевой ставке); акцизов; финансовых санкций (штрафов, пеней). Причем особенность определения сроков реализации продукции требует рассмотрения остатков отгруженной, но не оплаченной продукции, оплаченной продукции на складе производителя, а также задолженности по возмещению косвенных налоговых платежей из бюджета (особенно при осуществлении внешнеэкономических операций).

Выделение третьей группы обусловлено в первую очередь особенностями функционирования рынка труда. Платежи, исчисляемые от ФОТ, должны рассматриваться в анализе формирования и использования трудовых ресурсов. Рассмотрение в анализе параметров налога на доходы физических лиц является хотя и не обязательным, но во взаимодействии с менеджментом персонала на большинстве организаций дает возможность повышения эффективности реализации управленческих решений.

Последняя налоговая группа объединяет большую часть существующих обязательных платежей. Однако более детальное рассмотрение отдельных из них обусловлено спецификой конкретного производства. Для большинства организаций (обычно крупных) значительные отчисления приходится на земельный налог, как разновидность имущественного налога, а для промышленных производств - на ресурсные и экологические платежи. Экономически обоснованным является их включение в анализ себестоимости производимой продукции.

Рассмотренные направления финансово-экономического анализа отдельных групп платежей являются основой комплексного налогового анализа в организации - третьего этапа. Последний проводится на основе абсолютных и относительных показателей налоговых групп, в виде временного, структурного и факторного анализа. В свою очередь, обобщенную характеристику финансовых показателей в системе налогового менеджмента дает и коэффициентный анализ.

Основные коэффициенты, характеризующие эффективность системы налогового менеджмента организации, и методика их расчета приведены в таблице. Перечень данных коэффициентов не является исчерпывающим, однако позволяет получить общее представление о системе налогового менеджмента большинства организаций России.

Указанные коэффициенты являются также основными контрольными показателями эффективности функционирования системы налогового менеджмента организации в целом, в связи с чем остановимся более подробно на возможных направлениях проведения контрольных мероприятий в системе налогового менеджмента.

В работе академика И.А. Бланка³ предлагается реализовывать процессы финансового контроля в виде следующих шести этапов: определение объекта контроля; определение видов и сферы контроля; формирование системы приоритетов контролируемых показателей; разработка системы количественных стандартов; построение системы мониторинга показателей; формирование системы алгоритмов действий по устранению возникших отклонений.

С учетом особенностей функционирования механизмов налогового менеджмента организа-

Технология расчета показателей комплексного налогового анализа организации

№ п/п	Коэффициент	Порядок расчета	Примечание
1	Коэффициент налогового бремени	[Общая сумма налогов, уплачиваемых организацией (либо налоговых затрат организации)] / [Выручка (доход) от реализации продукции]	Показывает долю общей налоговой нагрузки в финансовых поступлениях предприятия
2	Коэффициент используемых налоговых льгот	[Сумма неуплаченных налогов за счет льгот] / [Общие налоговые затраты + Сумма неуплаченных налогов за счет льгот]	Показывает уровень налоговых льгот в сумме потенциальных налоговых отчислений
3	Коэффициент налоговых санкций	[Суммы уплаченных штрафов и пеней по налогообложению] / [Общие налоговые затраты]	Показывает долю налоговых санкций в налоговых затратах
4	Коэффициент налоговой задолженности	[Кредиторская задолженность по налогообложению - Дебиторская задолженность по налогообложению] / [Выручка (доход) от реализации продукции]	Показывает долю неиспользуемых (-) и мобилизованных (+) налоговых средств
5	Коэффициент налогообложения прибыли	[Сумма налогов, уплачиваемых из прибыли (группа I)] / [Чистая прибыль организации]	Показывает общий уровень налогообложения чистой прибыли
6	Коэффициент косвенных налогов	[Сумма косвенных налогов (группа II)] / [Выручка (доход) от реализации продукции]	Показывает уровень косвенного налогообложения дохода
7	Коэффициент отчислений по оплате труда	[Сумма отчислений, исчисляемых от ФОТ (группа III)] / [ФОТ + взносы на социальное и пенсионное страхование]	Показывает уровень обложения ФОТ организации
8	Коэффициент прочих налоговых затрат	[Сумма прочих налогов (группа IV)] / [Сумма затрат предприятия (без учета налогов I-III групп)]	Показывает долю прочих обязательных платежей в затратах организации

Как видно из данных таблицы, большая часть коэффициентов обобщает данные первого и второго этапов, остальные введены для дополнительной актуализации наиболее важных параметров, используемых при принятии управленческих решений.

ции дадим краткую характеристику этапов финансового контроля в системе налогового менеджмента организации.

³ Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учеб. курс. Киев, 2007.

1. Определение объекта контроля в системе налогового менеджмента, который в указанных условиях совпадает с объектом налогового менеджмента в целом и ходом финансово-хозяйственной деятельности организации. Текущий и оперативный контроль заключается в оценке размеров фактически уплачиваемых обязательных платежей и их плановых значений, а также в выявлении причин возможных отклонений, следовательно, контрольный период приравнивается к налоговому периоду для организации. Оперативный налоговый контроль в организации заключается в проведении отдельных мероприятий, направленных на обоснование, анализ и принятие ситуационных управленческих решений, которые ограничены незначительным временным горизонтом, обычно привязан к конкретным операциям, вызывающим налоговые последствия.

2. Определение видов и сферы налогового контроля. Стратегический контроль в сфере налогообложения проводится в рамках календарного года и направлен на обеспечение выполнения цели функционирования системы налогового менеджмента, а именно на минимизацию фактических издержек, прямо либо косвенно связанных с налогообложением организации.

3. Формирование системы приоритетов контролируемых показателей в системе налогового менеджмента. В качестве контрольных показателей могут выступать коэффициенты, представленные в таблице. Предложенные показатели комплексного анализа налоговых параметров проанжированы в зависимости от приоритетов управления. Так показатели 1-4 (см. таблицу) характеризуют систему налогового менеджмента организации в целом, а показатели 5-8 дают представление об эффективности управления в отдельных налоговых группах.

4. Разработка системы количественных стандартов налоговых показателей. Определения пороговых значений предложенных показателей для организаций России являются неоднозначными. Теоретическое значение коэффициентов 5-8 (см. таблицу) должно равняться базовым нормативным значениям, установленным действующим законодательством. Однако для большинства организаций более значимыми будут являться значения показателей в предыдущий период и их динамика за текущий календарный год. Например, рост коэффициентов 1, 3-8, а также снижение показателя 2 свидетельствуют о снижении эффективности функционирования системы на-

логового менеджмента как в целом по всем обязательным платежам, так и в разрезе отдельных налоговых групп.

5. Построению системы мониторинга налоговых показателей организации содействует внедрение автоматизированной системы управленческого учета. В рамках конкретных информационно-вычислительных комплексов, построенных с учетом специфики отражения налоговых параметров, необходимо выделить показатели, обеспечивающие проведение комплексного анализа и контроля эффективности функционирования системы налогового менеджмента. Причем в отдельных случаях, помимо промежуточных данных, автоматизированная система учета должна позволять формировать отчеты по заданным сводным коэффициентам как в определенный момент времени, так и в динамике, для чего требуется ее дополнительная адаптация.

6. Принципиальные особенности ответных действий по устранению отклонений в налоговых параметрах основаны на общих принципах разработки и принятия управленческих решений и, следовательно, не отличаются особой спецификой в рамках системы налогового менеджмента. При этом следует учитывать единственное ограничение: все управленческие решения должны строго соответствовать требованиям налогового законодательства.

Таким образом, для повышения эффективности функционирования системы налогового менеджмента организации в рамках анализа финансово-хозяйственной деятельности следует выделять и дополнительно детализировать анализ уплачиваемых обязательных платежей. Анализ системы налоговых платежей на большинстве организаций целесообразно проводить в рамках четырех налоговых групп, сформированных по источнику уплаты и объекту обложения: налогообложение прибыли; косвенное обложение; обложение ФОТ и заработной платы; прочие платежи. В рамках комплексного анализа производственной деятельности организации и финансового анализа должны оцениваться налоговые параметры в разрезе выделенных ранее групп. Комплексная оценка эффективности функционирования системы налогового менеджмента может быть дана только на основе результатов проведения аналитической работы в организации с учетом налоговой составляющей, а также с учетом сводных налоговых коэффициентов.

Поступила в редакцию 07.10.2009 г.