

## ЭКОНОМИКА

## 1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

## 1.1. СОЗДАНИЕ ПОДХОДА ДЛЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Спирина М.А., аспирантка кафедры  
«Экономические информационные системы и  
информационные технологии»

*Московский государственный университет  
экономики, статистики и информатики (МЭСИ)*

В работе проанализированы сущность, цели и функции налогового администрирования. Основной идеей, на которой базировалась разработка подхода осуществления налогового администрирования послужила идея интеграции существующих методов и методик налогового администрирования в единый комплекс, рассматриваемая в системном аспекте. Для этого была проанализирована структура и функционирование налогового администрирования. Исходя из проведенного анализа функций системы налогового администрирования были сформулированы цели и общие задачи системы налогового администрирования. Дано понятие «налогового администрирования» системы управления объектов налогообложения, состоящей из подсистем планирования, оптимизации, аудита, анализа и принятия решения налогового объема валовых внутренних налоговых начислений в аспекте как государства, так и отдельных объектов налогообложения. Также приведены основные способы, средства, и методы планирования, оптимизации и аудита налогового администрирования.

Налоговое администрирование означает «управление в области налогообложения», т.е. представляет собой реализацию управляющим субъектом своих управленческих функций в сфере налогообложения. При этом следует отметить, что управляющий субъект может быть как лицом, выступающим от имени государства (в случае государственного управления), так и лицом, выражающим частные интересы (в случае негосударственного управления). Так, например, к налоговому администрированию можно вполне отнести управленческую деятельность финансового директора, который осуществляет налоговое планирование в своей компании. Эти отношения строятся на нормах, регулирующих внутрикорпоративные отношения.

На сегодняшний день налоговое администрирование, несмотря на новизну терминологии, является одним из самых информационно-насыщенных и информационно востребованных видов деятельности.

Основой налогового администрирования является налоговая система, которая представляет собой совокупность взаимосвязанных налогов, взимаемых в стране, и методов налогообложения, сбора и использования налогов, а также налоговых органов. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Объектом налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Целью налогового администрирования является повышение эффективного функционирования налоговой системы. Задачей налогового администрирования яв-

ляется планирование валовых внутренних налоговых начислений государства и контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов согласно налоговому кодексу.

В налоговых системах, как и в налоговых информационных системах, налоговое администрирование позволяет экономическим объектам своевременно выявить и устранить ошибки в налоговом учете по конкретным налогам, что позволяет снизить риск потери финансовой устойчивости этого экономического объекта и государства целиком. Помимо этого, налоговое администрирование способствует повышению эффективности фискальной политики государства посредством осуществления контроля собираемости налогов.

Необходимость обработки большого количества информации при налоговом администрировании является причиной больших временных затрат и трудоемкости его осуществления, т.е. высокого потребления ресурсов, что является причиной снижения доступности налогового администрирования для экономических объектов и, в целом, снижения его эффективности в условиях развития экономики государства. Таким образом, для повышения эффективности процесса налогового администрирования большое значение будет иметь сокращение (ограничение) потребления им ресурсов, без снижения при этом качественных показателей системы налогового администрирования (надежность, достоверность).

Одним из направлений оптимизации налогового администрирования является применение в качестве инструмента системных и экономико-математических моделей, описывающих процесс осуществления налогового администрирования на всех этапах его осуществления.

Анализ результатов исследований, содержащихся в работах авторов по данной тематике, показал, что они не представляют системной методики процесса налогового администрирования в аспектах оптимизации ресурсов, используемых при его осуществлении, повышения эффективности политики государства в сфере экономики.

Необходимым является разработка комплексной системной модели налогового администрирования, позволяющей оптимизировать процесс осуществления всех функций управления финансово-хозяйственной деятельности экономических объектов на примере системы налогообложения этих экономических объектов. Системная модель должна удовлетворять условиям универсальности, т.е. возможности использования при осуществлении налогового администрирования любого выбранного объекта финансово-хозяйственной деятельности, а также условию оптимального потребления ресурсов при сохранении качественных характеристик планирования, оптимизации и аудита в налоговом администрировании. Все вышесказанное определило актуальность выбранной темы и основные направления исследования.

Для осуществления технологического процесса налогового администрирования является разработка:

- 1) системной модели налогового администрирования финансово-хозяйственной деятельности предприятий при осуществлении налогового планирования, учета, аудита и анализа, необходимых для всесторонней оценки, данных, с одной стороны, и позволяющего обеспечить требуемую достоверность результатов налогового администрирования, с другой;

2) разработка инструментальной поддержки системной модели налогового администрирования.

Для достижения поставленных целей в рамках исследования были поставлены следующие задачи:

- изучить методологические и организационные основы налогового администрирования;
- определить необходимый и достаточный состав показателей, используемых для осуществления анализа результатов процесса налогового администрирования.

Объектом исследования является процесс налогообложения и связь с функциями налогового администрирования, определяющие порядок осуществления планирования, учета, контроля, анализа и регулирования деятельности предприятий в части налогообложения.

Предметом исследования выступают показатели оценки функционирования налоговых систем, налоговых объектов как процессов налогообложения, методики и средства планирования, оптимизации и контроля процесса налоговых объектов и связь с налоговым администрированием.

В качестве инструментария должны быть использованы математические методы решения оптимизационных задач, элементы теории вероятности и математической статистики, методы теории графов, линейного программирования, методы экспертных оценок. Инструментальной поддержкой системной модели возможна ее реализация в программной среде Borland Delphi.

Научная новизна исследования состоит в разработке комплексной системной модели налогового администрирования, позволяющей оптимизировать процесс осуществления налогового администрирования, в основе которого заложены все функции налогового администрирования, способные дать достоверную оценку результатов функционирования налоговой системы при снижении потребляемых для этого трудовых и финансовых ресурсов и сохранении качества расчетов с применением информационных технологий.

Анализ сложившейся в РФ системы налогообложения показывает, что с точки зрения государства первый по значимости круг проблем в этой области составляют:

- обоснование оптимальной суммарной ставки налогов и платежей по отношению к величине валового внутреннего продукта (ВВП) или национального дохода (НД);
- выбор между рентной, ресурсной и продуктовой концепциями налогообложения;
- структуризация суммарной ставки с целью формирования федерального, региональных и местных бюджетов.

Абсолютный приоритет имеет первая из них – оптимизация суммарной ставки налогов и платежей. В механизме воздействия суммарной ставки налогообложения (Н) на объем НД сложно переплетаются экономические и институциональные факторы.

С возникновением налогового администрирования в РФ как в государственном масштабе, так и на уровне коммерческих организаций (предприятий), появляется необходимость в развитии его методологической основы. Нормативно-правовая база, регулирующая процесс осуществления налогового администрирования представлена налоговым кодексом, Правилами (стандартами) аудита и Законом об аудиторской деятельности. Указанные нормативные документы определяют средства осуществления налогового администрирования и его основные показатели, не давая при этом научно обоснованной методики их применения и обработки.

Само понятие «администрирование» редко используется в российской научно-правовой литературе. Слово «администрирование» происходит от латинского «admi-

nistratio», означающего «руководство», «управление». Несмотря на то, что само слово «администрация», как «орган управления», или «административный» как «управленческий», довольно широко используется в правовых науках, производное существительное «администрирование» является крайне редким явлением в российской литературе. В словаре русского языка С.И. Ожегова термин значение слова «администрировать» определяется как «управлять, руководить чем-нибудь»<sup>1</sup>. Представляется, что русское слово «администрирование» полностью соответствует смыслу слова «администрирование», а, следовательно, особой нужды в заимствовании иностранного слова нет, но правоприменители не ищут легких путей и настоятельно насаждают налоговой практике слова «налоговое администрирование». Итак, «администрирование» означает «управление». Налоговое администрирование, следовательно, должно означать «управление в области налогообложения». Памятуя, что «управление» в самом широком своем понимании означает «целенаправленное упорядочивающее воздействие на тот или иной объект или руководство действиями этого объекта»<sup>2</sup>, можно предположить, что налоговое администрирование представляет собой реализацию управляющим субъектом своих управленческих функций в сфере налогообложения. При этом следует отметить, что управляющий субъект может быть как лицом, выступающим от имени государства (в случае государственного управления), так и лицом, выражающим частные интересы (в случае негосударственного управления). В последнем случае речь идет о реализации правоотношений, не регулируемых публичными отраслями права. Так, например, к налоговому администрированию можно вполне отнести управленческую деятельность финансового директора, который осуществляет налоговое планирование в своей компании, эти отношения строятся на нормах, регулирующих внутрикорпоративные отношения.

В связи с данными положениями, следует выделить внешнее налоговое администрирование в государственном масштабе (далее по тексту внешнее налоговое администрирование) и, так называемое, внутреннее налоговое администрирование коммерческих организаций (далее по тексту внутреннее налоговое администрирование).

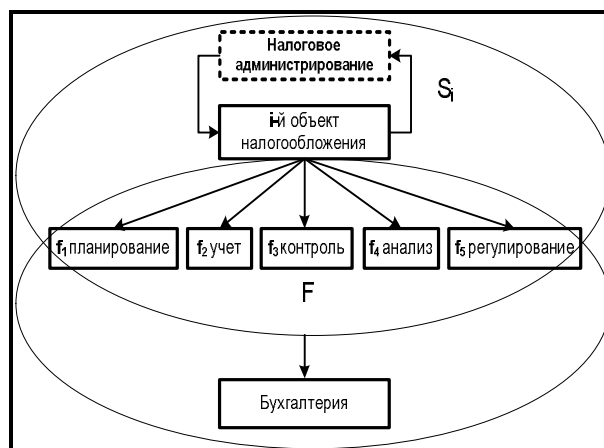


Рис. 1. Функции налогового администрирования

<sup>1</sup> Словарь русского языка / С.И. Ожегов; Под общ.ред.проф. Л.И. Скворцова – 24-е изд. исправ.-М.ООО «Издательский дом «ОНИКС XXI век»: ООО «Издательство «Мир и Образование», 2005 г. с. 21

<sup>2</sup> Административное право: Учебник / под. ред. Ю.М. Козлова, Л.Л. Попова.- М.:Юрист, 2002., стр. 18

В настоящее время методологической основой осуществления процесса внутреннего налогового администрирования является профессиональное суждение бухгалтера, что часто является причиной сбоев в учете налогов. Основываясь на применении системных методов и моделей при описании процесса налогового администрирования, представляется возможным повысить надежность налогового учета и отчетности.

В результате из описания налогового администрирования получаем, что управление налоговой системой или налоговое администрирование включает такие функции как планирование, учет, контроль, анализ и регулирование налогового администрирования (рис. 1).

Структура подсистемы налогового администрирования представляет собой множество отношений (связей), определенных на множестве элементов.

$$S_i = \{E; \Theta\},$$

где

$$E = \{e_i\}_{n1};$$

$$\Theta = \{J_j\}_{n1};$$

$S_i$  – подсистема управления;

$E$  – множество элементов;

$\Theta$  – множество связей;

$F$  – функция управления ( $F = \sum f_i$ ).

На рис. 2 представлена схема взаимосвязи экономики страны и налогового управления.

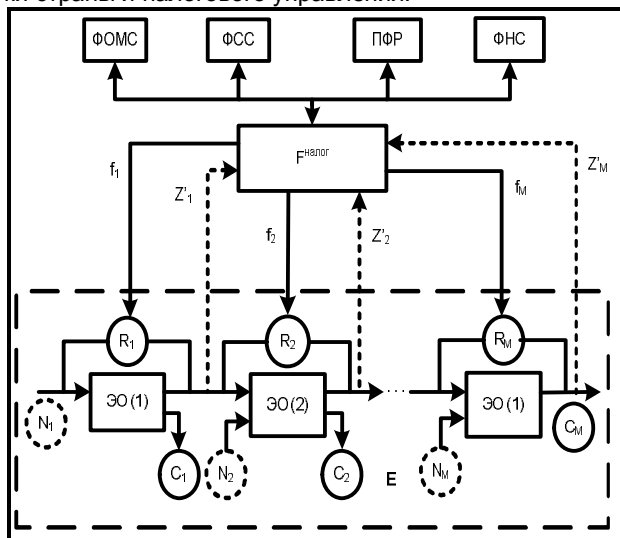


Рис. 2. Схема взаимосвязи экономики страны и налогового администрирования

Некоторая часть совокупного продукта ( $Z_1 \dots Z_M$ ) должна поступать в некий общий фонд для дальнейшего распределения – этим занимается  $F_{налог}$ .

$F_{налог}$  – регулирующее устройство экономики.

$E$  – система, элементы которой экономические объекты.

Результаты деятельности экономических объектов отслеживаются через деятельность систем налогообложения.

$R^i = F_{налог}$  – регулирующее устройство.

$Z_1 \dots Z_M$  (совокупный продукт) поступает в бюджетные и внебюджетные фонды, а документы (отчетность) поступают в органы управления  $F_{налог}$ . Так как  $F_{налог}$  – является органом управления, то  $F_{налог}$  может быть представлено совокупностью пяти функций:

$$f_1, f_2, f_3, f_4, f_5,$$

где  $f_1$  – планирование (составление планового бюджета, создание модели, определение процесса наполнения бюджета, таковой моделью является налоговый кодекс);

$f_2$  – учет (выполняется согласно стратегии, формулам и цели 2);

$f_3, f_4$  – контроль и анализ реализует цели 2 и 3;

$f_5$  – репрессивные меры (регулирование).

Налоговый кодекс – документ, содержащий общие принципы налогообложения для физических и юридических лиц, определение ставок, сроков, периодов, объектов, льгот и способов передачи налогов в фонды. То есть цель налогового кодекса:

1. Обеспечить жизнедеятельность тех, кто не может этого сделать по независящим от него причинам.
2. Упорядочить систему налогообложения и контроля.
3. Сдeлать рынок социально управляемым.

Процесс налогообложения определяется и регулируется налоговым кодексом. Налоговый кодекс в общем смысле – это модель налогообложения.

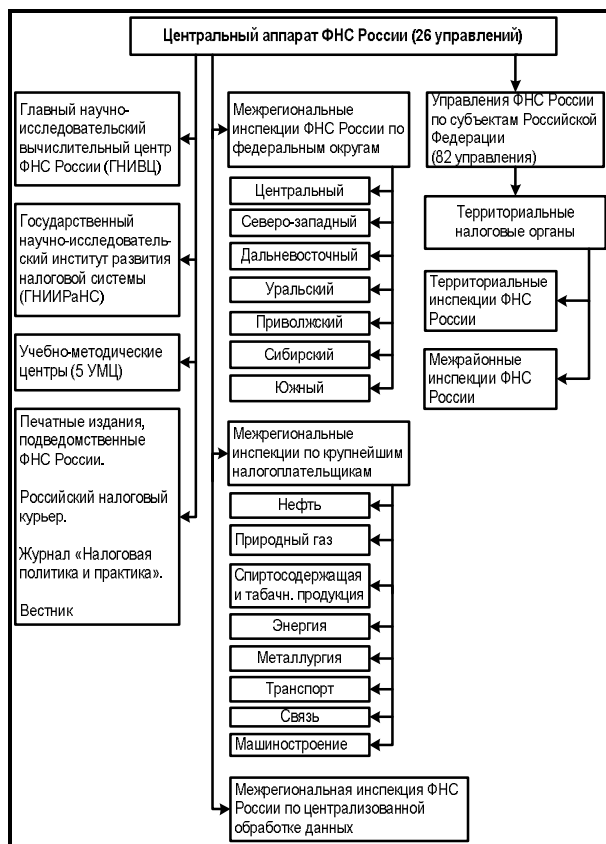


Рис. 3. Структура государственных налоговых служб

В правовом смысле налоговый кодекс – это юридический документ, который устанавливает общие принципы налогообложения и определяет:

- модель начисления налогов, их виды и ставки налогов;
- цель взимания налогов;
- методику сбора налогов;
- объекты налогообложения;
- основные принципы исчисления налогов, при формировании которых решаются следующие задачи:
  - установление четкого разделения видов бюджета (федеральный, региональный, местный);
  - перечень всех видов налогов и ставок по бюджетным и внебюджетным фондам;
  - сокращение лишних налоговых ставок и объединение одинаковых;

- снятие необоснованных юридически налоговых льгот;
- исключение или минимизация инструкций налоговых служб;
- учет рынка налоговых ставок;
- введение новых налогов, если в этом есть обоснованная и экономическая необходимость.

При этом учитываются ограничения, такие как:

- простота системы налогообложения;
- эффективность системы контроля за уплатой налогов;
- необходимость выполнения трех основных характеристик функционального множества налоговых функций:
  - полнота;
  - непротиворечивость;
  - независимость функций.

Управление в сфере налогообложения выражено государственными налоговыми органами: федеральной налоговой службой (ФНС), управлением федеральной налоговой службы (УФНС), инспекциями ФНС (ИФНС). Структура государственных налоговых служб России представлена на рис. 3.

Для получения более полной информации, связанной с необходимостью внедрения нового подхода в налоговом администрировании, представлена схема потоков информации в Федеральной налоговой службе (рис. 4), откуда можно сделать вывод о чрезвычайной необходимости разработки инструментальной системной модели в налоговом администрировании.

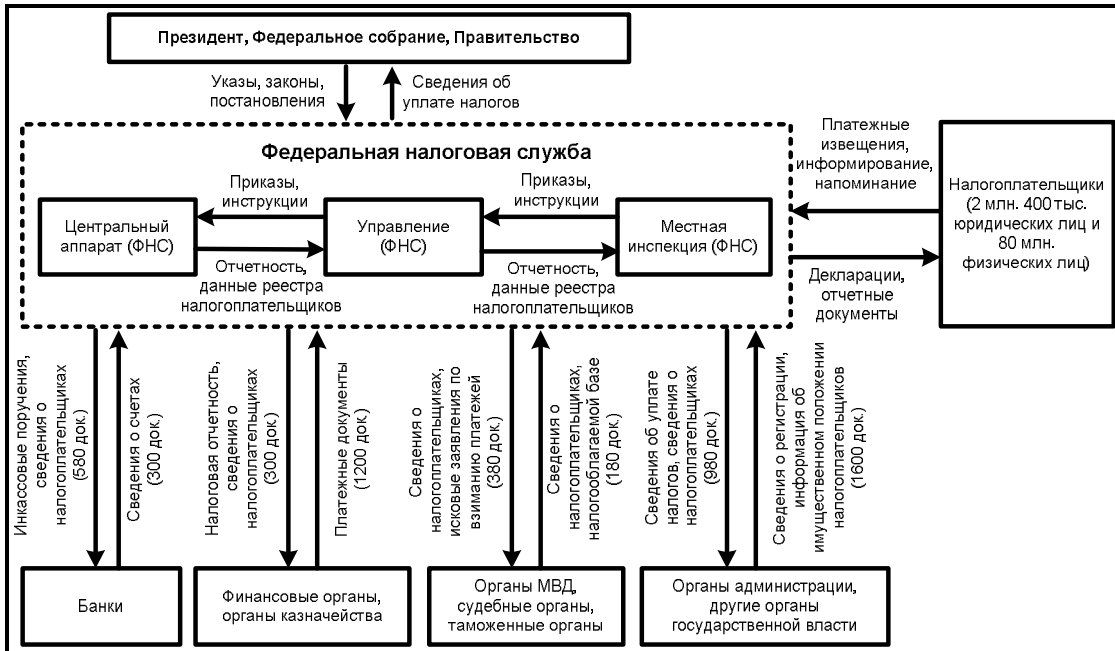


Рис. 4. Схема потоков информации в Федеральной налоговой службе

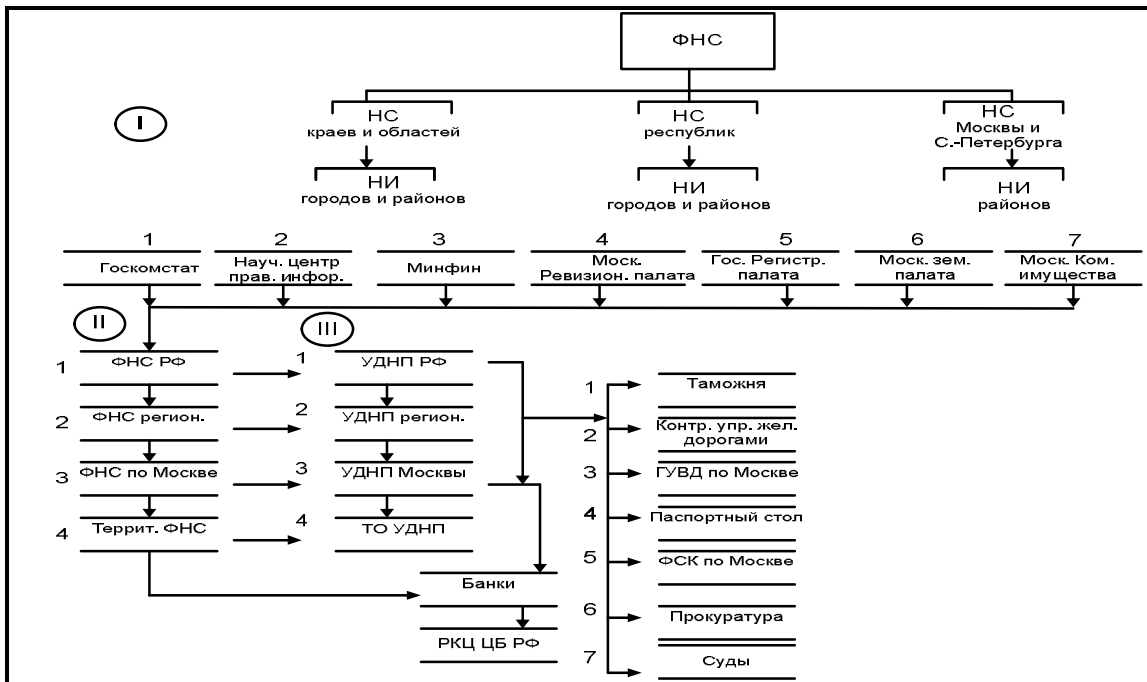


Рис. 5. Модель технологического процесса учета и контроля движения налоговых средств

Необходимость применения налогового администрирования при осуществлении контроля и анализа всех сфер финансово-хозяйственной деятельности предприятия явилось причиной возникновения налогового администрирования управляющего субъекта, т.е. администрирование, направленное на решение поставленных перед ним внутренних задач, – подтверждение финансовой (бухгалтерской) отчетности. Модель технологического процесса учета и контроля движения налоговых средств при осуществлении внешнего налогового администрирования представлена на рис. 5.

Налоговое администрирование с позиции налогоплательщика рассматривается как один из элементов корпоративного менеджмента, как неотъемлемая часть его финансово-хозяйственной деятельности.

Учитывая, что целью деятельности хозяйствующего субъекта является, как правило, увеличение стоимости фирмы, повышение благосостояния акционеров, важнейшим фактором для достижения этой цели является получение предпринимательской прибыли, т.е. прибыли очищенной от налогов. Поэтому особенно актуально рассмотрение влияния налогов на принятие предпринимательских решений (рис. 6).

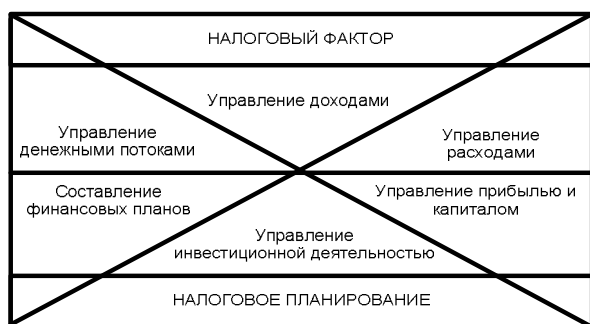


Рис. 6. Место налогового планирования в системе управления финансами хозяйствующих субъектов

Планирование налогового бремени (далее по тексту НБ) можно рассчитать с абсолютным и относительным коэффициентом, расчет которого представлен далее. Применительно к налогообложению хозяйствующего субъекта понятие налоговой оптимизации означает определение значений налоговых показателей, при которых достигается наилучшее (оптимальное) состояние хозяйственной системы предприятия. В данном случае можно говорить об оптимизации как о процессе приведения хозяйственной системы предприятия в наилучшее состояние путем распределения и использования ресурсов таким образом, чтобы совокупная величина уплачиваемых налогов не превышала критическое значение. То есть деятельность предприятия с учетом фактора налогообложения соответствовала критерию эффективности.

В зависимости от степени оснащенности бухгалтерии персональными компьютерами и прикладными программами, а также от уровня подготовки бухгалтеров существует несколько методов оптимизации расчета НБ:

- метод микробалансов;
- метод графо-аналитических зависимостей;
- матрично-балансовый метод;
- статистический метод;
- комбинированный балансовый метод.

Для осуществления контрольной функции в налоговом администрировании неотъемлемым этапом является налоговый аудит, который существует в несколь-

ких разновидностях. В целом это экспертная проверка состояния систем налогового и бухгалтерского учета, расчетов организации по налогам и сборам, а также разработка комплекса мер по защите предприятия от привлечения к налоговой ответственности, оценка налоговых рисков предприятия.

При проведении налогового аудита решаются следующие задачи:

- аудит налоговых обязательств на соответствие исчисляемых и уплачиваемых налогов нормам налогового законодательства;
- оптимизация и планирование налогообложения;
- диагностика проблем налогообложения при осуществлении финансово- хозяйственной деятельности предприятия;
- анализ методики исчисления налоговых платежей и использования налоговых льгот с учетом корпоративной структуры и правовых отношений с контрагентами;
- проверка правильности составления деклараций и расчетов по всем или отдельным видам налогов, уплачиваемых организацией.

Для периодического проведения налогового аудита предприятия существуют шесть следующих численных методик, основанных на разных подходах, чувствительных к изменению разных параметров и дающих в совокупности объективное и разностороннее представление о величине и структуре налогового бремени:

1. Методика Департамента налоговой политики Министерства финансов.
2. Методика М.Н. Крейниной.
3. Методика А. Кадушина и Н. Михайловой.
4. Методика Е.А. Кировой.
5. Методика М.И. Литвина.
6. Методика Т.К. Островенко.

Учитывая указанные выше положения, методику осуществления подхода можно представить в виде представленных ниже этапов:

### I. Этап. Предварительное планирование налогового бремени

Эффективность реализации налогового планирования определяется с помощью ряда показателей, общая схема расчета которых предусматривает отношение совокупности налоговых издержек или отдельных составляющих к объему продаж, себестоимости или прибыли. Показатели могут рассчитываться как в долях единицы, так и в процентах. Совокупность показателей эффективности реализации налогового планирования приведена в табл. 1.

Таблица 1

#### ПОКАЗАТЕЛИ ЭФФЕКТИВНОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Наименование показателя	Алгоритм расчета показателя
Общий коэффициент эффективности налогового планирования	Чистая прибыль (чистый доход) / Совокупные налоговые издержки
Налогоемкость продаж	Совокупные налоговые издержки / Объем продаж
Коэффициент налогообложения доходов	Оборотные налоговые издержки / Выручка от реализации товаров, работ, услуг
Коэффициент налогообложения затрат	Налоговые издержки, относимые на затраты / Совокупные затраты
Коэффициент налогообложения прибыли	Налоговые издержки, относимые на прибыль / Прибыль

Данные показатели характеризуют эффективность налогового планирования. Однако в силу особенностей

отечественной хозяйственной среды, сформулированных ранее, невозможно привести рекомендуемые значения всех коэффициентов. Оценка эффективности возможна лишь на основе динамических расчетов, позволяющих выявить тенденции для каждой конкретной организации.

Для расчета относительного уровня налогообложения определяется показатель налогового бремени ( $NB$ ):

$$NB = \frac{N}{V} \times 100\%,$$

где

$N$  – валовые налоговые отчисления;

$V$  – валовая выручка.

Расчет валовых налоговых отчислений производится на основе следующих данных:

$V$  – валовая выручка;

$S$  – средняя заработная плата;

$T$  – численность сотрудников;

$M_0$  – коэффициент материалоемкости ( $M_0 = 0 \div 1$ );

$F_0$  – коэффициент фондоемкости ( $F_0 = 0 \div 1$ );

$T_0$  – коэффициент трудоемкости ( $T_0 = 0 \div 1$ ).

Коэффициенты материалоемкости, фондоемкости и трудоемкости определяют долю материалов (включая закупаемые товары в торговле), амортизации и заработной платы в общих материальных затратах. Сумма этих коэффициентов равна 1.

$$M_0 + F_0 + T_0 = 1.$$

Расчет осуществляется следующим образом:

1. Определяется выручка без НДС

$$V_2 = \frac{V_1}{100 + X_{\text{ндс}}} \times 100.$$

2. Определяется НДС, начисляемый при реализации

$$N_{\text{ндс-реал}} = V_2 \times X_{\text{ндс}}.$$

3. Определяется себестоимость

$$C = \frac{S \times T}{T_0} \times 100.$$

4. Определяется НДС, подлежащий вычету (с материальной части себестоимости)

$$N_{\text{ндс-выч}} = C \times M_0 \times X_{\text{ндс}}.$$

5. Определяется НДС, подлежащий уплате в бюджет

$$N_{\text{ндс}} = N_{\text{ндс-реал}} - N_{\text{ндс-выч}}.$$

6. Определяется транспортный налог

$$N_{\text{нт}} = V_2 \times X_{\text{нт}}.$$

7. Определяется Единый социальный налог

$$N_{\text{есн}} = S \times T \times X_{\text{есн}}.$$

8. Определяются затраты

$$Z = C + X_{\text{напд}} + N_{\text{есн}}.$$

9. Определяется прибыль

$$P = V_2 - Z.$$

10. Определяется налог на прибыль

$$N_{\text{нп}} = P \times X_{\text{нп}}.$$

11. Определяются валовые налоговые отчисления

$$N = N_{\text{ндс}} + N_{\text{есн}} + N_{\text{нп}}.$$

12. Определяется налоговое бремя

$$NB = \frac{N}{V_0} \times 100\%.$$

13. Определяется уровень рентабельности

$$R = \frac{P - N_{\text{нп}}}{V_0} \times 100\%.$$

## II. Этап. Оптимизация налогового бремени

Для осуществления оптимизации НБ рассмотрен метод микробалансов.

Метод микробалансов состоит в следующем. Чтобы оценить тот или иной вариант экономической деятельности предприятия в разных условиях хозяйствования, выделяются крупные блоки хозяйственных операций, включающие главные отличия. Эти блоки оформляются в виде бухгалтерских проводок и выполняются расчеты балансов для каждого из них. Сравнение полученных микробалансов позволит выбрать более выгодный вариант.

Исследования с помощью микробалансов основываются на выделении из всей совокупности хозяйственных операций одного какого-то определяющего блока и на рассмотрении его как самостоятельного журнала хозяйственных операций с оформлением нескольких вариантов проводок и с составлением нескольких вариантов микробалансов. Их анализ позволит выбрать наиболее экономичный. Если в блок хозяйственных операций включаются все необходимые налоговые платежи, то микробалансы позволяют определять вариант с минимальным уровнем этих платежей.

В данной работе рассматриваются два вида микробалансов: простые и замкнутые.

Простые микробалансы рассчитываются на основе блоков бухгалтерских проводок, описывающих не только содержание и экономический смысл хозяйственной ситуации, но и достаточно строго отражающих форму реализации данной ситуации. Их лучше всего использовать, когда необходимо получить качественное сравнение вариантов. Или в тех случаях, когда разные варианты хозяйственной ситуации описываются однотипным блоком бухгалтерских проводок и поэтому количественно легко сопоставимы.

Замкнутые микробалансы (или микробалансы замкнутых хозяйственных систем) рассчитываются на основе блоков бухгалтерских проводок, описывающих, главным образом, содержание и экономический смысл хозяйственной ситуации. При этом блок бухгалтерских проводок дорабатывается по экономическому смыслу до такой системы хозяйственных операций, которая носит замкнутый характер. У этой системы есть четкий вход в виде поступления выручки и четкий выход в виде остатка денег на расчетном счете после завершения данного варианта ситуации и осуществления необходимых расходов по реализации данной ситуации (рис. 7).

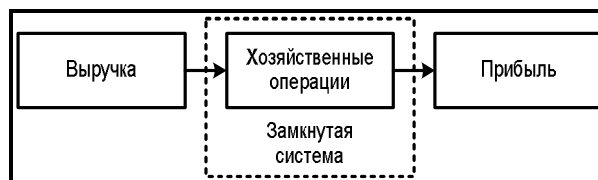


Рис. 7. Модель замкнутой экономической системы

Данная модель соответствует классической теории К. Маркса «деньги-товар-деньги». Замкнутые микробалансы дают возможность получать качественную и количественную сравнимость любых (в том числе весьма разноплановых) вариантов. Однако они требуют определенного профессионального мастерства и навыка по их составлению.

### III. Этап. Аудит налогового бремени

Для реализации аудита НБ рассматриваются и применяются все шесть методик по аудиту НБ.

1. Методика Департамента налоговой политики Министерства финансов тяжести налогового бремени оценивает отношением всех уплаченных предприятием налогов к выручке. Показатель налогового бремени позволяет определить долю налогов в выручке, но не характеризует влияние налогов на финансовое состояние экономического субъекта, поскольку не учитывает отношение каждого налога к выручке от реализации.
2. Методика М.Н. Крейниной заключается в сопоставлении налога и источника его уплаты. Интегральным показателем в данной методике выступает прибыль экономического субъекта, к которой приводится сумма всех налогов. При определении налоговой нагрузки по данной методике специалисты исходят из идеальной ситуации, когда экономический субъект вообще не платит налогов. Данная методика представляется действенным средством анализа воздействия прямых налогов на финансовое состояние экономического субъекта, но недооценивает влияние косвенных налогов.
3. Методика А. Кадушина и Н. Михайловой является количественной. Налоговую нагрузку предлагается оценивать как долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной конкретным экономическим субъектом. Интегральный показатель позволяет усреднить оценку налоговой нагрузки для различных типов производств. При использовании методики появляется возможность просчитать влияние повышения или понижения налоговых ставок и увеличения льгот на темпы развития организации. Недостатком является то, что в расчет не приняты такие налоги как налог на имущество и другие налоги, влияние которых на финансовое состояние организации сложно признать незначительным.
4. Методика Е.А. Кировой определяет абсолютный и относительный показатель налоговой нагрузки. Абсолютная налоговая нагрузка экономического субъекта – это абсолютная величина налоговых обязательств перед бюджетом. Однако этот показатель не отражает напряженности налоговых обязательств экономического субъекта, поэтому дополнительно рассчитывается показатель относительной налоговой нагрузки – отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости. Достоинством данной методики является то, что она позволяет сравнивать налоговую нагрузку организаций вне зависимости от их отраслевой принадлежности. Однако эта методика не учитывает влияние таких показателей как фондоемкость, трудоемкость, рентабельность, оборачиваемость оборотных активов и не позволяет прогнозировать изменение деловой активности фирмы в зависимости от изменения количества налогов, налоговых ставок и льгот.
5. Методика М.И. Литвина связывает показатель налоговой нагрузки с числом налогов и других обязательных платежей, а также со структурой налогов экономических субъектов и механизмом взимания налогов. Помимо общего показателя налоговой нагрузки в методике активно используются частные показатели, определяемые как соотношение отдельных налогов и групп налогов с конкретными

источниками платежа. С помощью этих показателей можно определять оптимальную налоговую нагрузку в зависимости от отраслевой принадлежности экономического субъекта.

6. Методика Т.К. Островенко разделяет частные и обобщающие показатели налоговой нагрузки. К обобщающим показателям относятся:
  - налоговая нагрузка на доходы экономического субъекта;
  - налоговая нагрузка на финансовые результаты;
  - налоговая нагрузка на собственный капитал;
  - налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения;
  - налоговая нагрузка в расчете на одного работника.

Более конкретные и информативные частные показатели вычисляются по источникам возмещения: себестоимости, выручки от реализации, финансовых результатов, чистой прибыли и фондов специального назначения. Достоинством данной методики является то, что она позволяет с различной степенью детализации, в зависимости от поставленной управленческой задачи, рассчитать налоговую нагрузку.

### IV. Этап. Выработка инструментальной поддержки

Представленный при разработке методики подхода математический аппарат можно реализовать в программной среде Borland Delphi, что позволит без привлечения дополнительных финансовых затрат полностью описать процесс осуществления подхода в качестве новой комплексной автоматизированной системы налогового администрирования.

#### Литература

1. Алехин Р.Г. Моделирование и оптимизация аудита налогообложения предприятий // Типография издательства МЭСИ – М.: 2006. – 155 с.
2. Аудит: Учебник для вузов/ 3- изд. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А., Сотников Л.В. Под ред. проф. Подольского В.И. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2006. – 583 с.
3. Данелян Т.Я. Информационные технологии в налогообложении: Руководство по изучению дисциплины, учебное пособие, практикум/Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. – М., 2004. – 316 с.
4. Джаарбеков С.М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2005. – 816 с.
5. Макаров М.Г. Информационные системы в налогообложении коммерческих и бюджетных организаций – М.: МЭСИ, 2002. – 177 с.
6. Постановление об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности от 23 сентября 2002 г. № 696.
7. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта. Учебное пособие. Злобина Л., Стяжкова М. – М.: Академический проект, 2003. – 112 с.
8. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 2000.
9. Фишер О.В. Налоговое планирование на промышленном предприятии / Компьютерные информационные системы/публикация. [http://www.cis2000.ru/publish/books/book\\_75/intro.shtml](http://www.cis2000.ru/publish/books/book_75/intro.shtml)
10. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. Учебник. Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2001.
11. [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) – официальный сайт Федеральной налоговой службы.

*Спирина Марина Анатольевна*

## РЕНЗИЯ

В работе Спириной Марины Анатольевны были проанализированы сущность, цели и функции налогового администрирования. Основной идеей, на которой базировалась разработка подхода для осуществления налогового администрирования, послужила идея интеграции существующих методов и методик налогового администрирования в единый комплекс, рассматриваемая в системном аспекте. Для этого была проанализирована структура и функционирование налогового администрирования. Исходя из проведенного анализа функций системы налогового администрирования, были сформулированы цели и общие задачи системы налогового администрирования. Дано понятие «налоговое администрирование» как системы управления объектов налогообложения, состоящая из подсистем планирования, оптимизации, аудита, анализа и принятия решения расчета налогового объема валовых внутренних налоговых начислений в аспекте как государства, так и отдельных объектов налогообложения. Также приведены основные способы, средства и методы планирования, оптимизации и аудита налогового администрирования.

Научная новизна состоит в разработке подхода для осуществления налогового администрирования, позволяющего оптимизировать процесс осуществления налогового администрирования, в основе которого заложены все функции налогового администрирования, способные дать достоверную оценку результатов функционирования налоговой системы при снижении потребляемых для этого трудовых и финансо-

вых ресурсов и сохранении качества расчетов с применением информационных технологий. К числу наиболее существенных результатов, содержащих элементы научной новизны и полученных лично автором, относятся:

- введено и изучено понятие «налоговое администрирование», его цель и задачи;
- выдвинута гипотеза о слабой функциональности экономического объекта без использования налогового администрирования, что позволяет рассматривать системную модель налогового администрирования как необходимый элемент повышения эффективности налогообложения;
- предложен подход к осуществлению налогового администрирования в системном аспекте, результатом которой являются существенные и достоверные данные о величине эффективного налогового учета и отчетности экономического субъекта.

Рекомендации к применению связаны с внедрением инструментальной поддержки в виде автоматизированной информационной системы налогового администрирования в государственных и коммерческих организациях на основании данного подхода.

*Божко В.П., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Экономические информационные системы и информационные технологии» Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)*

# 1. TAXATION AND THE FINANCIAL SCREENING

## 1.1. CREATION OF THE APPROACH FOR REALIZATION OF TAX ADMINISTRATION

M.A. Spirina, Post-graduate of Faculty «Economic Intelligence Systems and Information Technologies »

*Moscow State University of Economy, Statistics and Information Science*

In work main point, purposes and functions of tax administration have been analyzed. The basic idea on which development of the approach of realization of tax administration was based has served idea of integration of existing methods and techniques of tax administration in the uniform complex, considered in system aspect. For this purpose the structure and functioning of tax administration have been analyzed. Proceeding from the lead analysis of functions of system of tax administration the purposes and the general problems of system of tax administration have been formulated. The concept «tax administration» as control systems of objects of the taxation, consisting of subsystems of planning, optimization, audit, the analysis and decision-making of tax volume of total internal tax charges in aspect as the states, and separate objects of the taxation is given. Also the basic ways and means, and methods of planning, optimization and audit of tax administration are resulted.