

1.2. НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГАМИ

Гарнов А.П., д.э.н., проф., зав. кафедрой
«Экономики и организации производства»;
Чайковская Л.А., д.э.н., проф., зав. кафедрой
«Налоги и налогообложения»

ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова»

Управление налогообложением невозможно без модернизации и развития налогового менеджмента. В современных условиях становления и развития рыночных отношений, вопросы налогового менеджмента приобретают особую значимость.

В статье рассмотрена необходимость проведения мероприятий налогового менеджмента, оказывающего существенное влияние на принятие управленческих решений и повышение их эффективности. Раскрыты актуальные вопросы, связанные с инструментами налогового менеджмента, систематизированы и проанализированы основные характеристики, определяемые эффективностью его организационно-обеспечения.

Деятельность, связанная с налогообложением, осуществляется как на уровне государства, так и на уровне отдельной организации. Это порождает особенности налогового производства в масштабах государства и в рамках отдельных хозяйствующих субъектов. Налоговый менеджмент, организуемый на всех названных уровнях, может быть противопоставлен уклонению от уплаты налогов, сокрытию доходов или незаконному использованию льгот, в том случае, если он опирается на существующее налоговое законодательство, теоретические и методологические разработки и методики расчета налоговых рисков и оценку эффективности налогового планирования. Для каждой организации, которая намерена организовать налоговый менеджмент, с целью расширения сферы возможностей реализации функций управления налогами, становится важным освоение его целей, задач, методов и принципов. Широкое признание важности налогового менеджмента, изучение этой дисциплины в высших учебных заведениях экономического профиля свидетельствует о новом этапе развития этого направления, как с теоретической, так и с практической точек зрения. Управление налоговыми обязательствами предполагает планирование размера и структуры налоговой нагрузки, которую будет нести отдельные подразделения организаций в тот или иной период.

Необходимость проведения мероприятий налогового менеджмента определяется как внешними причинами (сложность и неопределенность налогового и бухгалтерского законодательства, усложнение форм деятельности организаций, значительная налоговая нагрузка), так и внутренними причинами (ограниченность финансовых ресурсов, риск их потери, возрастающая ответственность за принятые решения по сохранению бизнеса в условиях возрастающей конкуренции в процессе жизненного цикла развития организации.)

Налоговый менеджмент является системой принципов и методов разработки и реализации управленческих решений, связанных с осуществлением различных аспектов налоговой деятельности организации. Являясь составяющей частью финансового менеджмента,

налоговый менеджмент, не имея самостоятельного характера, оказывает существенное влияние на принятие управленческих решений и повышение их эффективности, поскольку цель у них одна, а различия проявляются только в задачах и методах достижения основной цели.

В качестве основного направления налоговый менеджмент определяет достижение долгосрочных целей с помощью эффективного налаживания процесса налогообложения. В этом процессе главным является управление налоговыми потоками, которые осуществляют свое движение вследствие реализации налогами своих функций (регулирующей, фискальной, контрольной).

Налоговый менеджмент обеспечивает снижение налогового риска и повышение доходности различных вложений; анализирует состояние налоговых потоков; добивается оптимизации налоговой нагрузки на организацию; осуществляет налоговое планирование; прогнозирует налоговые выплаты; производит оценку эффективности налоговой политики; обеспечивает налоговое регулирование и др. Государство нуждается в финансовых ресурсах, чтобы осуществлять свои функциональные обязанности, а налоги являются финансовым источником экономической самостоятельности государства. На основании деления общей системы финансов можно выделить два уровня налогового менеджмента (рис. 1).



Рис.1. Налоговый менеджмент

В последние годы активно идет адаптация основных положений зарубежных школ налогового менеджмента к российским условиям. Появляются новые способы управления налогами. Экономические реформы направлены в основном на повышение эффективности и прозрачности налоговой системы, увеличение ответственности государственных органов за последствия принятия ими управленческих решений.

«В основе налогового менеджмента лежат общие принципы и фундаментальные положения управления экономикой, системного подхода и анализа» [4]. Несмотря на то, что организации кардинально отличаются друг от друга по всевозможным параметрам, принципы управления финансовыми ресурсами имеют много общего.

Действенное управление налоговыми потоками организации обеспечивается за счет осуществления некоторых принципов, основополагающие из которых представлены на рис. 2.

Взаимобусловленность налогообложения и менеджмента основана на том, что налоговая сфера управленческих действий представляет собой целенаправленное движение денежного потока и поэтому данная сфе-

ра имеет все основания называться менеджментом. Эффективность налогового менеджмента в большой степени зависит от его правильной организации.

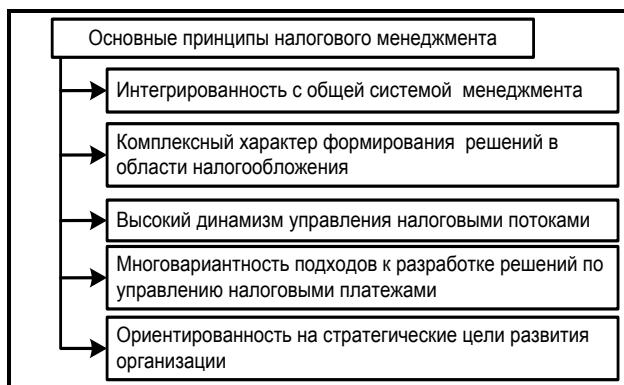


Рис. 2. Основные принципы налогового менеджмента в организации

С учетом содержания и принципов управления налоговыми потоками формируются цели и задачи налогового менеджмента на уровне организации.

Цель налогового менеджмента заключается в выборе такой налоговой политики, которая бы сопровождалась наименьшим налоговым риском. Фундаментальными задачами налогового менеджмента выступают совершенствование налоговой политики, учетного процесса, снижение уровня налогообложения, соблюдение графика налоговых платежей. Поставленные задачи решаются с учетом осуществления налоговой службой функций налогового планирования, прогнозирования, учета и анализа, организации текущих налоговых расчетов и платежей в бюджет. В современной организации роль налогового менеджмента неоспорима, и задача налоговой службы состоит в том, чтобы объединить все его составные части в единую эффективную систему для достижения целей организации [3].

Задачи управления налогами различаются в зависимости от того, кем они поставлены: государственными органами или управляющие органами организаций.

В ходе осуществления основной цели налоговый менеджмент направлен на решение следующих основных задач (рис. 3).

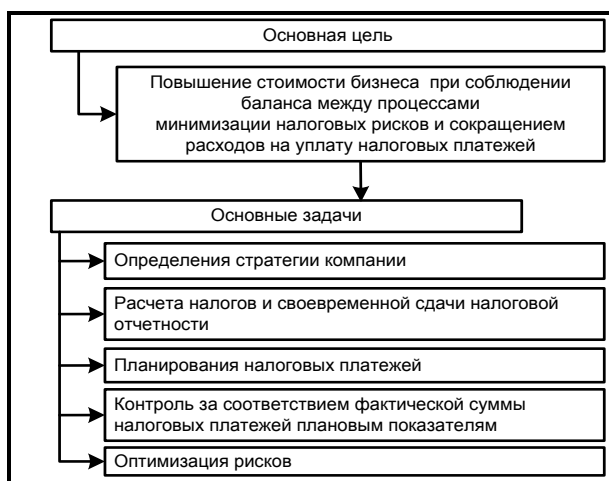


Рис. 3 Основная цель и задачи налогового менеджмента

Особенности формирования налоговых баз, направления и формы налогового менеджмента организации и связанные с ней денежные потоки существенно различаются в отдельных организациях.

Мероприятия по совершенствованию налоговой системы осуществляется с помощью разработки и практического применения инструментов налогового менеджмента.

Учитывая, что налоговый менеджмент является системой управления, в такой системе можно выделять функции субъекта и объекта (рис. 4).

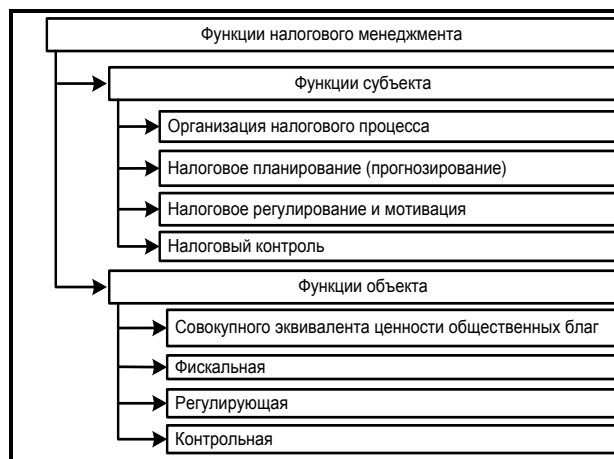


Рис. 4. Функции налогового менеджмента

Менеджеры, осуществляющие указанные функции, должны сочетать в себе профессиональные навыки экономистов, юристов, аудиторов, бухгалтеров для того, чтобы уметь сформировать эффективную и практически реализуемую налоговую политику. Следует отметить, что сегодня эта задача решается каждым специалистом в отдельности.

Приведем содержание основных функций налогового менеджмента в разрезе отдельных групп [5].

В группе функций налогового менеджмента как управляющей системы основными являются:

- разработка налоговой стратегии организации;
- создание организационной структуры, обеспечивающей принятие и реализацию управленческих решений по всем составляющим налогообложения организации;
- формирование эффективных информационных систем, обеспечивающих обоснование альтернативных вариантов налоговых решений;
- осуществление анализа различных аспектов налоговой деятельности организации;
- осуществление планирования налоговой деятельности организации по основным ее направлениям;
- разработка действенной системы стимулирования реализации управленческих решений в сфере налогообложения;
- осуществление эффективного контроля за реализацией принятых управленческих решений в сфере налоговой деятельности.

В группе функций налогового менеджмента как специальной области управления организацией основными являются:

- оценка применяемой организацией системы управления налоговыми потоками с точки зрения ее оптимальности и соответствия решаемым задачам для конкретной организации в конкретной сфере бизнеса;
- проверка определенных участков учета или отчетности за выбранный период времени с целью выявления допущенных ошибок или нарушений, влекущих налоговые риски;

- разработка рекомендаций по устранению выявленных ошибок или нарушений с целью недопущения возникновения разного рода санкций.

Процесс управления налоговой деятельностью основывается на определенном механизме. Механизм налогового менеджмента представляет собой систему основных элементов, которые регулируют решения, связанные с формированием налогов организации. Структура механизма налогового менеджмента включает следующие элементы:

- рыночный механизм регулирования налоговой деятельности организации;
- государственное нормативно-правовое регулирование налоговой деятельности организации;
- внутренний механизм регулирования отдельных аспектов налоговой деятельности организации;
- система конкретных методов осуществления управления налоговой деятельностью организации.

Успешное осуществление налогового менеджмента определяется эффективностью его организационного обеспечения. Система организационного обеспечения налогового менеджмента представляет собой комплекс, состоящий из внутренних структурных служб и подразделений организации, которые обеспечивают разработку и принятие управленческих решений по некоторым вопросам его налоговой деятельности и несущих за это ответственность.

Сущность организационного обеспечения налогового менеджмента заключается в налаженной в организации структуре управления, элементами которой являются разные организационные подразделения аппарата управления. Система налогового менеджмента, как составяющая системы управления организацией и его налоговой деятельностью, должна быть объединена с общей организационной структурой управления. Данное объединение дает возможность снизить уровень управленческих затрат, осуществить регулирование действий системы налогового менеджмента с некоторыми управляющими системами организации, а также повысить контроль реализации принятых решений. Совокупность действий субъектов управления, благодаря которым осуществляется налоговый процесс и достигаются поставленные цели налогового планирования, налогового регулирования и налогового контроля представляет собой организацию налогового менеджмента.

Налоговый менеджмент осуществляется в рамках положений действующего законодательства, в первую очередь здесь следует отметить Налоговый кодекс РФ (НК РФ), который создает основы для его осуществления. Также среди источников информации следует отметить Гражданский кодекс РФ, Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ, Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ. Кроме этого, необходимо выделить также Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ, устанавливающий правовые рамки для организации бухгалтерского обеспечения финансово-хозяйственной деятельности. Данные и многие другие источники составляют основу правового регулирования налогового менеджмента.

Как отмечалось выше, важным действенным элементом налогового менеджмента является налоговое планирование, которое представляет собой совокупность мероприятий, направленных на снижение или отсрочку налоговых платежей, в соответствии с нор-

мами налогового, гражданского и трудового законодательства. В случае несоответствия нормам такие мероприятия могут быть отнесены налоговыми органами к способам уклонения от уплаты налогов. Соответствие положениям закона того региона и того периода времени, когда применяется налоговое планирование, является одним из основных ограничений налогового планирования.

В настоящее время налоговое планирование является неотъемлемой частью любой предпринимательской деятельности, поэтому практически каждая организация нуждается в планировании налоговых платежей. Планирование доходов, получаемых в результате деятельности невозможно без четкого представления о том, какая часть доходов будет направлена на выполнение обязательств организации, а какая останется для реализации перспективных задач.

Одним из эффективных инструментов реализации налогового планирования является разработка учетной политики, которая представляет собой составную часть процесса управления, являясь легальным способом минимизации налогооблагаемых величин.

В организациях формируется учетная политика для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. В соответствии со ст. 167 НК РФ с 2002 г. под учетной политикой для целей налогообложения понимается выбранная организацией совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (ст. 11 НК РФ). Учетная политика для целей бухгалтерского учета представляет собой принятую организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета, в частности способов:

- группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;
- погашения стоимости активов;
- обработки информации и др.

Наличие двух самостоятельных учетных политик основано на том, что расчет налоговых баз по многим налогам осуществляется на основе данных бухгалтерского учета, при этом существует ряд требований налогового законодательства, в соответствии с которыми рассчитать налоговые обязательства только на основании бухгалтерских данных не представляется возможным. Наряду с бухгалтерским учетом осуществляется второй вид учета – налоговый. Обеспечивая оптимизацию учетного процесса, учетная политика оптимизирует и налоговую нагрузку на конкретную организацию.

Учетная политика как законный способ управления такими показателями отчетности, как прибыль, активы, обязательства, при умелом ее составлении, может представлять собой реальный инструмент влияния на мнение пользователей бухгалтерской отчетности о финансовом положении организации.

Начинать налоговое планирование необходимо заранее. Еще в процессе подготовки к заключению сделки, организация должна учитывать, какие налоги и сколько ей придется заплатить в будущем.

Налоговое планирование состоит из нескольких составляющих, необходимых для достижения целей финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В рамках налогового планирования разрабатываются прогнозы налоговых платежей по планируемому основным экономическим показателям [2].

Известно, что суть налогового планирования любой организации заключается в снижении налогов, при условии соблюдения норм налогового законодательства. Однако из-за неоднозначного толкования правил ведения учета, закрепленных в российском законодательстве, довольно часто способы минимизации налогов, применяемые в организациях, воспринимаются как действия, направленные на уклонения от их уплаты. Рубеж между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов формируется в зависимости от целей налогоплательщика.

В рамках налогового планирования принято рассматривать налоговое прогнозирование, которое призвано оценивать не только предполагаемые поступления налогов и сборов в бюджет, но и последствия изменения законодательных норм в области учета и налогообложения, проводить оценку задолженности по налогам и сборам, осуществлять анализ динамики объема выпадающих доходов.

Прогнозирование налоговых поступлений основано, прежде всего на повышении внимания налоговых органов в собираемости налогов и предполагает предельно возможное привлечение текущих и прогнозируемых платежей в бюджет.

В рамках налогового планирования особое значение приобретает налоговый анализ, который представляет собой процесс исследования и оценки налогообложения организаций для выявления потенциальных вариантов оптимизации налоговой нагрузки. Объектом налогового анализа конкретной организации является уплачиваемая ею совокупность налогов и сборов. Посредством налогового анализа происходит изучение системы налогообложения, определяется влияние налогообложения на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации.

Налоговое регулирование как один из элементов налогового менеджмента выступает связывающим звеном между налоговым планированием и налоговым контролем. Налоговое регулирование представляет собой совокупность управленческих действий направленных на введение в деятельность организации способов оптимизации налоговых платежей, выбранных налоговым планированием. В итоге налоговое регулирование должно уравновесить интересы всех субъектов налоговых отношений. В любой организации должны согласованно применяться методы как налоговой, так и административной, кадровой, инвестиционной политики.

Одним из условий эффективного налогового менеджмента является налоговый контроль, охватывающий все систему налогообложения. Основная цель налогового контроля заключается в недопустимости уклонения от налогов. Налоговый контроль представляет собой значительный институт налогового законодательства, фундаментальные положения которого закреплены ст. 82 НК РФ. В состав общих положений о налоговом контроле включены не только формы проведения налогового контроля, но и определение деятельности уполномоченных органов, признаваемой налоговым контролем. Управленческие решения по регулированию налогового процесса принимаются по результатам налогового контроля. Налоговый контроль организации направлен также на выявление и устранение налоговых погрешностей, связанных с ведением организацией налогового учета и исполнения налоговых обязательств.

Что касается деятельности налоговых органов, на данный момент существующая система налогового контроля не обеспечивает в полной мере эффективности в области выявления уклонений от налогов. Проблема контроля уклонений от уплаты налогов напрямую связана с реформированием системы налоговых отношений, соответствующая теория контроля и администрирования в

сфере налогообложения, в частности уклонений от уплаты налогов, требует дальнейших разработок. Система налогового менеджмента должна охватывать налоговый контроль всех показателей, связанных с порядком формирования налоговых баз и налогообложением деятельности.

Таким образом, налоговый менеджмент является важной составляющей частью управления финансами организаций и потому существует серьезная потребность в теоретико-методической проработке налоговых проблем и эффективного налогообложения, повышения роли налогового менеджмента, в рамках которого осуществляются мероприятия налогового планирования, прогнозирования и контроля. Налоговый менеджмент можно считать действенным только в том случае, если он организован в виде непрерывного и последовательного процесса, включающий в себя выше-названные мероприятия, реализация которых позволит достичь наилучших результатов деятельности. Мероприятия налогового менеджмента необходимо осуществлять на каждом этапе деятельности организации, в полном соответствии с нормами и требованиями налогового гражданского и трудового законодательства. Менеджеры любого уровня, даже напрямую не связанные с налогами, должны знать и понимать современные инструменты и технологии налогов, поскольку налоговые решения влияют на все стороны деятельности организации. Налоговый менеджмент в каждой конкретной организации не должен ставить своей целью поиск путей обхода налогового законодательства, а осуществлять поиск эффективного развития деятельности, используя способы и инструменты управления налогами.

В настоящее время налоговая политика государства характеризуется ужесточением ответственности за разного рода финансовые правонарушения. Действующая налоговая система в то же время вместо регулирования отношений между государством и налогоплательщиком осуществляет в основном карательную функцию.

В отличие от организаций, которые не используют мероприятия по оптимизации налогообложения, позволяющие значительно экономить на налогах, организации, осуществляющие данные мероприятия, как правило, находятся в зоне повышенного риска, поскольку часто такие мероприятия лишь формально соответствуют законодательно установленным нормам.

Налоговый менеджмент в рамках действующего законодательства оказывает существенное влияние на создание устойчивого положения организации, так как дает возможность избежать убытков в ходе осуществления финансово-хозяйственной деятельности. Любая оптимизация налогообложения предполагает некоторую долю риска. Для ее проведения потребует затраты, поэтому перед оптимизацией следует проводить тщательный анализ существующей системы – стоят ли выигранные от оптимизации деньги тех трат и того риска, которые будут вложены в эту оптимизацию [2].

Налоговая оптимизация является базой налогового планирования, при этом связь оптимизации с налоговыми правонарушениями, является ничем иным как уклонением от уплаты налогов. Пленум Высшего арбитражного суда РФ (ВАС РФ) 12 октября 2006 г. принял Постановление №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [1]. Данный документ ввел в оборот понятие необоснованной налоговой выгоды, благодаря чему арбитражные суды получили возможность выявлять незаконные налоговые мероприятия и привлекать их виновников к ответственности. Таким образом, в случае обнаружения налоговыми органами недобросовестности в действиях организации, направленных на снижение налогового бремени, они могут обратиться в суд.

Следует отметить, что, многие российские организации относятся к налоговому риску только как риску предьявления налоговых претензий и налоговых доначислений. Однако, некоторые серьезные международные организации добавляют в это понятие также риск неэффективности налогообложения. Данное отличие является концептуальным, поскольку именно более широкое определение налогового риска создает необходимые стимулы для внедрения в компании полноценной системы внутреннего контроля, позволяющей не только предотвратить или снизить дополнительные доначисления налогов, но и достичь оптимального для конкретной компании уровня налогообложения [6]. Налоговый риск представляет собой опасность для организации понести финансовые потери, при осуществлении процесса налогообложения, вследствие негативных отклонений от предполагаемых ею, основанных на действующих нормах права, состояниях будущего, из расчета которых ею принимаются решения в настоящем. Налоговый менеджмент проявляется в том, что организации удается выбирать исключительно те направления налоговой политики, которые позволяют сохранить больше дохода с меньшим налоговым риском.

В настоящее время предлагается множество разработок в области налогового менеджмента организаций, однако без адекватной теории и методологии налоговый менеджмент не сможет полностью выполнить свои функции, а так и останется инструментом минимизации налоговых платежей.

Следствием налогового менеджмента выступают рекомендации по исправлению выявленных значительных нарушений в области налогообложения и их дальнейшему недопущению.

В системе управления налогообложением в организации большое внимание уделяется развитию и совершенствованию методов воздействия на организации, допускающие нарушения налогового законодательства. Условия и порядок применения к ним налоговой ответственности подчинены требованиям налогового законодательства и потому, при организации мероприятий налогового менеджмента все большее значение приобретают обоснования осторожности и осмотрительности при выборе контрагентов. Предполагается, что организация действует добросовестно, пока не установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что организация знала о том, что контрагент не осуществляет предпринимательской деятельности и не может исполнить обязательства по сделкам, оформленным от его имени.

Подводя итог, необходимо отметить, что налоговый менеджмент должен регулировать не только расчеты и производить контроль за осуществлением налоговых обязательств, но и планировать налоговую нагрузку и выполнять функции по управлению налоговыми рисками. Следовательно, система налогового менеджмента организаций заключает в себе существенный потенциал и может привести к повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности каждой конкретной организаций.

Гарнов Андрей Петрович

Чайковская Любовь Александровна

Литература

1. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [Электронный ресурс] : постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12 окт. 2006 г. №53. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Иванова Е.Н. Профессиональные основы финансового планирования: оптимизация налоговых выплат [Текст] / Е.Н. Иванова // Финансовый директор. – 2008. – №2.
3. Мат-лы XIII научно-технической конф. «Вузовская наука – Северо-Кавказскому региону» [Текст]. Т. 3 : Экономика. – Ставрополь: СевКавГТУ, 2009. – 190 с.
4. Мескон М.Х. и др. Основы менеджмента [Текст] / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 1992.
5. Продченко И.А. Теоретические основы финансового менеджмента [Текст] / И.А. Продченко. – М. : МИЭМП, 2007. – 112 с.
6. Родионов И. Налоговый риск и его факторы глазами налоговых менеджеров крупнейших компаний России и мира [Текст] / И. Родионов, Ф. Кудрявцев // Финансовый директор. – 2009. – №5.

Ключевые слова

Налоговый менеджмент; управление налоговыми потоками; налоговый риск; функции налогового менеджмента; учетная политика для целей бухгалтерского учета; учетная политика для целей налогообложения; механизм налогового менеджмента; налоговое планирование.

РЕЦЕНЗИЯ

В период современных экономических преобразований теория и практика налогового менеджмента приобретают особую значимость. Актуальность темы обусловлена особой ролью налогового менеджмента и планирования в системе управления современной организацией. Основная роль налогового менеджмента не сводится только к оптимизации налоговых платежей, она заключается также и в активном влиянии на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации и повышении ее эффективности. В связи с чем на сегодняшний день особую роль играет грамотный налоговый менеджмент.

Интерес представляет рассмотрение авторами системы налогового менеджмента как составляющей системы управления организацией и его налоговой деятельностью, которая, по их мнению, должна быть объединена с общей организационной структурой управления.

Проблема налогового планирования, исследуемая в статье, своевременна, поскольку налоговое планирование как законный способ снижения размера налогов с использованием предоставляемых законом льгот и приемов сокращения налоговых обязательств всегда являлось и является одним из действующих инструментов в оптимизации расходов хозяйствующего субъекта.

Заслуживает особого внимания последовательно изученная авторами проблема контроля уклонений от уплаты налогов, которая напрямую связана с реформированием системы налоговых отношений.

Кроме того, в статье освещены основные вопросы, касающиеся налогового риска, представляющего опасность для организации понести финансовые потери, при осуществлении процесса налогообложения.

На сегодняшний день существует много разработок в области налогового менеджмента организаций, однако они не идеальны, а без четкой теории и методологии налоговый менеджмент не сможет полностью выполнить свои функции, в данной связи поднятые в статье вопросы требуют дальнейшей разработки.

Статья «Налоговый менеджмент как эффективный инструмент управления налогами» выполнена на достойном теоретическом уровне, представляет значительный практический интерес, имеет логически завершенную структуру, содержание излагается последовательно и доступно, схемы наглядно раскрывают содержание рассматриваемых вопросов.

Содержание статьи Гарнова А.П. и Чайковской Л.А. соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода публикациям, что является основанием для рекомендации к опубликованию в журнале, рекомендованном Высшей аттестационной комиссией РФ.

Семенов Н.Н., д.э.н., профессор, начальник отдела логистики ресурсосбережения Института исследования товародвижения и конъюнктуры оптового рынка (ИТКОР)