

Крохичева Галина Егоровна
Krokhicheva Galina Egorovna
ФГБОУ ВПО Ростовский государственный строительный университет
Rostov State University of Civil Engineering
Заведующий кафедрой «Управленческий учет и анализ»
Head of the department "Management Accounting and Analysis"

Галиев Алексей Рузанович
Galiev Aleksey Ruzanovich
Аспирант кафедры «Управленческий учет и анализ»
Postgraduate "Management Accounting and Analysis"
E-Mail: galiewayliya@mail.ru

Структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации

Structural and accounting logic and analytical ensure the tax management of a
commercial organization

Аннотация: В данной статье автором была разработана и теоретически обоснована структурно-логическая схема системы учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации. Сделан вывод о необходимости построения грамотной учетно-аналитической системы налогового менеджмента, основанной на интеграции учетных, аналитических, отчетных, контрольных, аудиторских процедур предприятия, а так же возможности эффективного использования данной системы для целей эффективного управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками в рамках внутренней экономической политики организации.

The Abstract: In this article, the author has developed and theoretically substantiate Nova structural logic of accounting and analytical support tax management commercial tion organization. The conclusion about the need to build a competent accounting and tax analysis system management, based on the integration of accounting, analysis, report-tion, control, audit procedures, the company, as well as opportunities for effective use of the system for the effective management of tax revenue, expense-mi , liability and risk management in the domestic economic policies of the organization.

Ключевые слова: Учетно-аналитическое обеспечение, налоговый менеджмент, налоговый учет, налоговый анализ, инструменты налогового инжиниринга.

Keywords: Accounting and analytical support, tax management, tax accounting, tax analysis, tax engineering tools.

Создание эффективной системы налогового менеджмента предполагает наличие информационного обеспечения надлежащего качества. Получение, анализ и использование данных о возникающих у организации налоговых обязательствах, доходах, расходах и рисках, позволяет говорить о том, что информационное обеспечение налогового менеджмента тесно коррелируется с его учетно-аналитическим обеспечением.

В ходе научного исследования автором была разработана и теоретически обоснована структурно-логическая схема системы учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации.

Разработанная схема учитывает нижеприведенные базовые положения, включает в себя выработанные в ходе исследования теоретические и методологические положения, разработанные подходы и методики, соответствующий инструментарий, а также имеет определенные особенности:

1. В настоящее время существуют различные подходы к формированию учетно-аналитического обеспечения коммерческих организаций. В России широко используется *тактический подход*, ориентированный на максимизацию прибыли. Одновременно данный подход вступает в противоречие с устойчивым желанием собственников платить как можно меньше налогов, что влечет за собой попытки трактовать налоговый менеджмент как способ ухода от исполнения налоговых обязательств и создает соответствующие предпосылки для формирования его учетно-аналитического обеспечения.

Опыт развитых стран показывает, что основной целью, обеспечивающей долгосрочное и устойчивое процветание компании, должна быть максимизация реальной стоимости компании, представляемой в виде чистых пассивов, которая осуществляется в рамках *стратегического подхода*.

2. Рассмотрение процессов отражения в учетно-аналитической системе коммерческой организации фактов хозяйственной жизни, приводящих к изменению как налогооблагаемых баз, так и собственного капитала, которые находят свое отражение не только в налоговой и бухгалтерской, но и в управленческой и стратегической отчетности.

3. Исследование процессов формирования и функционирования учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента с учетом стадий жизненного цикла коммерческой организации. При этом, стадии жизненного цикла влияют на:

- структуру уплачиваемых налогов и сборов;

- базовую стратегию развития (на стадиях зарождения/становления и развития используется стратегия роста, связанная с планированием и прогнозированием налоговых обязательств, на стадии зрелости – стратегия стабильности, связанная с эффективным управлением налоговыми обязательствами и комплексным учетом налоговых рисков, на стадии упадка/ликвидации – стратегия выживания, связанная с абсолютным сокращением налоговых обязательств и пренебрежением налоговыми рисками);

- используемые бухгалтерские балансы (на стадии зарождения/становления – нулевые бухгалтерские балансы, на стадиях развития и зрелости – производные бухгалтерские балансы, на стадии упадка - ликвидационные балансы) и т.д.

4. Применение при формировании учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации научных подходов к управлению (системного, процессного, ситуационного и стратегического).

5. Обеспечение синтеза и сбалансированности тактической и стратегической информации о налоговых доходах/расходах, обязательствах и рисках в рамках учетно-аналитической системы.

6. Актуальность исследования учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческого предприятия определяется тем, что основу любой управленческой деятельности составляет процесс принятия решений, включающий ряд основных этапов:

- постановка целей и задач;

- учетное обеспечение;
- аналитическое обеспечение;
- технология принятия решения;
- контроль реализации решения.

Учетно-аналитическое обеспечение занимает важное место в системе принятия управленческих решений. Эффективность управления налоговыми обязательствами, налоговыми доходами, расходами и налоговыми рисками любой коммерческой организации в значительной мере зависит от качества информации, формируемой в рамках ее учетно-аналитической системы, представляющей собой упорядоченную совокупность взаимодействующих, взаимосвязанных элементов, позволяющих сформировать учетно-аналитическое обеспечение бизнес-процессов коммерческой организации, посредством сбора информации о фактах хозяйственной жизни, влекущих за собой возникновение обязанности по уплате налогов и сборов, определения их сущности, типа и оценки, регистрации и документирования, обобщения информации о них в виде налоговых регистров и налоговой отчетности, анализа информации и отчетности и осуществления контрольных действий в целях оценки рисков существенного ее искажения, а также в целях мониторинга возможного возникновения налоговых рисков (рисунок 1).

Разработанная в соответствии с данными положениями и проведенными анкетными обследованиями структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации представлена в таблице 1.



Рис. 1. – Место учетно-аналитического обеспечения в принятии решений в области налогового менеджмента (составлено автором)

Таблица 1 – Структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента

Идентификационные агрегаты	Подходы к организации			Тип системы налогового менеджмента			Базовые принципы													
	Тактический	Стратегический	Ситуационный	1-я модель	2-я модель	3-я модель	Системность	Комплексность	Целеполагание	Компетентность	Иерархичность	Последовательность	Непрерывности наблюдения	Своевременность	Эффективность	Добросовестного налогоплательщика или юридического соответствия	Конфиденциальность	Подконтрольность	Автономность	
Направления УАОНМ																				

Упорядоченная, самостоятельная, адекватная целям управления совокупность 1) информационных ресурсов, представленных нормативной, бухгалтерской, аналитической, управленческой, стратегической и внеучетной информацией, формируемой посредством обратных связей с общей системой управления коммерческой организацией и внешней средой; 2) эффективно функционирующей системы учетных, аналитических и контрольных процедур, взаимодействие которых направлено на удовлетворение потребностей внешних и внутренних пользователей в генерировании наиболее полной и комплексной информации, её адаптации к изменениям внешней и внутренней среды функционирования организации в целях выработки эффективных налоговых управленческих решений. 3) организационного, методического и методологического обеспечения, основанного на преимуществах современных инф. технологий.
Максимизация прибыли путем прямого сокращения размера налоговых обязательств
Максимизация реальной стоимости компании, представляемой в виде чистых пассивов, обеспечиваемая через механизм эффективного управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками
Исследование и решение задач, стоящих перед УАОНМ, на трех уровнях: - факты хозяйственной жизни; - события, как комплекс соответствующих факторов; - экономическая ситуация, объединяющая соответствующие события
Внутренний налоговый контроль/аудит
Налоговая экспертиза или мониторинг
Служба корпоративного налогового менеджмента с привлечением высокопрофессиональных специалистов
Рассмотрение субъекта и объекта УАОНМ как единого целого
Учет всех факторов, влияющих на формирование налогооблагаемых баз
Определение базовой стратегии развития
Должный уровень подготовки, осуществления и контроля
Использование принципа диверсификации
Преемственность УАОНМ
Постоянный мониторинг и учет влияния внешних и внутренних факторов
Надлежащий обмен информационными потоками между управляющей и управляемой системами
Контроль соотношения затрат на систему УАОНМ и её обслуживание к сумме налоговой экономии
Легитимность системы НМ и его УАО
Ограниченный доступ к информации не прямо заинтересованными пользователями
Организация внутреннего контроля
Стремление к решению проблем внутренними силами в случае наличия информации, ограниченного пользования

Таблица 1 – Структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента (продолжение)

Идентификационные агрегаты	Функции						Факторы									
	Информационная	Учетная	Аналитическая	Контрольная	Обратной связи	Организационная	Организационно-правовая форма организации	Размер организации	Форма собственности	Принадлежность	Юридический статус организации	Территория функционирования	Виды деятельности	Отраслевая принадлежность	Выборанная организацией стратегия	Используемая система налогообложения
<p>Направления УАОНМ</p> <p>Упорядоченная, самостоятельная, адекватная целям управления совокупность</p> <p>1) информационных ресурсов, представленных нормативной, бухгалтерской, аналитической, управленческой, стратегической и внеучетной информацией, формируемой посредством обратных связей с общей системой управления коммерческой организацией и внешней средой;</p> <p>2) эффективно функционирующей системы учетных, аналитических и контрольных процедур, взаимодействие которых направлено на удовлетворение потребностей внешних и внутренних пользователей в генерировании наиболее полной и комплексной информации, её адаптации к изменениям внешней и внутренней среды функционирования организации в целях выработки эффективных налоговых управленческих решений.</p> <p>3) организационного, методического и методологического обеспечения, основанного на преимуществах современных информационных технологий.</p>	Предоставление информации для управления налоговыми обязательствами, доходами, расходами и рисками	Формы и методы финансового и налогового учета	Предоставление информации для налогового анализа, оценки и прогнозирования налоговой нагрузки	Контроль над сохранностью имущества как налогооблагаемого объекта, над полнотой и правильностью исчисления налогов и сборов	Формирование, получение и передача информации, о фактических параметрах развития объекта управления	Организация процесса НМ и его УАО	ООО, ЗАО, ОАО и др.	Малые, средние, крупные	Государственная, частная, совместная и т.д.	Российская организация, иностранная, с участием иностранного капитала	Дочернее, зависимое, холдинг, ТНК	Территория РФ, свободные экономические зоны, закрытые административно-территориальные образования и т.д.	Согласно учредительных документов	Производство, транспорт, сельское хозяйство, услуги и т.д.	Активная, пассивная	ОСНО, ЕНВД, УСНО, соглашение о разделе продукции

Таблица 1 – Структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента (окончание)

Идентификационные агрегаты	Временной период и жизненный цикл организации				Основные элементы УАОНМ							
	Зарождение и становление	Развитие	Зрелость	Упадок/ликвидация	Учетное обеспечение	Аналитическое обеспечение	Контрольное обеспечение	Аудиторское обеспечение	Отчетное обеспечение	Нормативно-правовое обеспечение	Информационно-технологическое и программно-техническое обеспечение	Внеучетные данные
Направления УАОНМ												

<p>Упорядоченная, самостоятельная, адекватная целям управления совокупность</p> <p>1) информационных ресурсов, представленных нормативной, бухгалтерской, аналитической, управленческой, стратегической и внеучетной информацией, формируемой посредством обратных связей с общей системой управления коммерческой организацией и внешней средой; 2) эффективно функционирующей системы учетных, аналитических и контрольных процедур, взаимодействие которых направлено на удовлетворение потребностей внешних и внутренних пользователей в генерировании наиболее полной и комплексной информации, её адаптации к изменениям внешней и внутренней среды функционирования организации в целях выработки эффективных налоговых управленческих решений.</p> <p>3) организационного, методического и методологического обеспечения, основанного на преимуществах современных информационных технологий.</p>
<p>Формирование учетной политики для целей н/о, формирование налогового поля, определение базы для исчисления налогов, налоговое планирование и прогнозирование</p>
<p>Развитие системы управления налоговыми обязательствами, снижение налогового бремени путем использования инструментов НМ, оценка налоговых рисков</p>
<p>Эффективное управление налоговыми обязательствами, управление налоговыми доходами, расходами и рисками, повышение стоимости компаний</p>
<p>Стремление к абсолютной минимизации налоговых обязательств всеми способами в целях снижения общих издержек, стремление «выжить любой ценой»</p>
<p>Методика и организационные процедуры финансового бухгалтерского учета</p>
<p>Методика и организационные процедуры налогового учета</p>
<p>Методика учета, ориентированная на определение налогооблагаемых баз по видам налогов</p>
<p>Методика формирования учетной политики для целей налогообложения и бухгалтерского учета</p>
<p>Методика анализа системы налогообложения и управления налоговыми обязательствами, доходами, расходами и рисками</p>
<p>Технология налогового анализа, используемые программно-технические средства</p>
<p>Организационные структуры и процедуры налогового анализа, методик оценки и прогнозирования налоговой нагрузки</p>
<p>Процедуры внутреннего налогового контроля</p>
<p>Технология контроля, программно-технические средства</p>
<p>Методика внутреннего контроля, ориентированная на управление налоговыми обязательствами, доходами, расходами и рисками</p>
<p>Методика внутреннего и внешнего налогового аудита, аудиторское сопровождение решения спорных с точки зрения налогообложения вопросов</p>
<p>Методика оценки и прогнозирования налоговых обязательств с использованием отчетной информации всех видов</p>
<p>Контроль изменения нормативно-правовых актов, КонсультантПлюс, Гарант</p>
<p>Специализированные компьютерные программы</p>
<p>Технические данные, данные о состоянии экономики, о конкурентах, о факторах внешней и внутренней среды, так или иначе влияющие на налогооблагаемые базы и возможность возникновения налоговых рисков</p>

Схема характеризует учетно-аналитическое обеспечение следующими идентификационными агрегатами:

- подходы к организации;
- используемый тип налогового менеджмента;
- базовые принципы;
- функции;
- временной период и жизненный цикл организации;
- определяющие факторы;
- основные структурные элементы.

7. Необходимо принимать во внимание взаимосвязь планирования, учета, анализа и контроля. Учетно-аналитическое обеспечение налогового менеджмента основывается на их единстве, формирующем общее информационное пространство (рисунок 2).

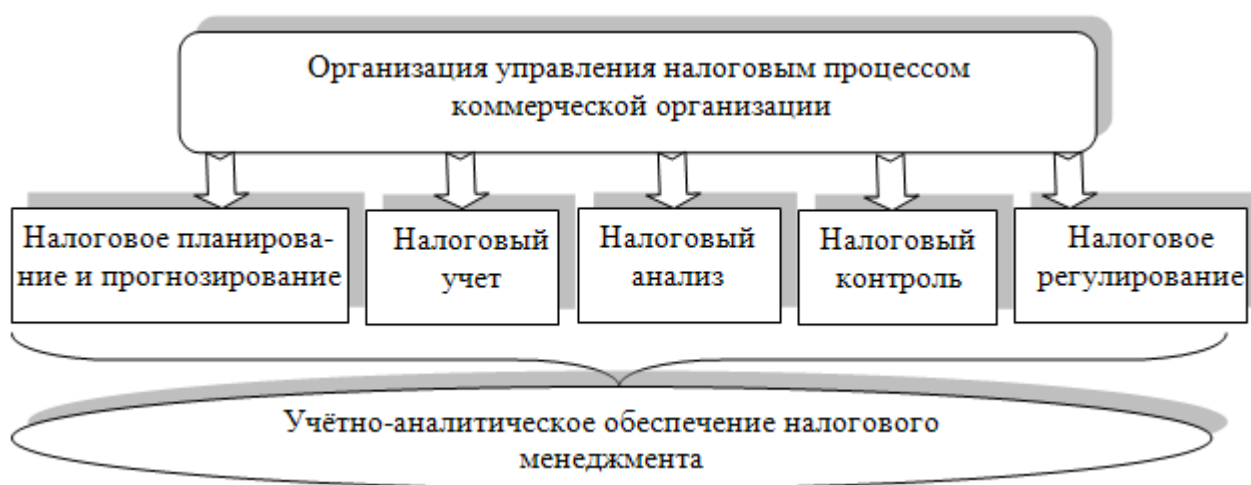


Рис. 2. – Базовые составные элементы, формирующие единое информационное пространство налогового менеджмента (составлено автором)

Первый агрегат схемы представлен подходами к организации учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента:

- тактический – ориентированный на максимизацию прибыли путем прямого сокращения размера налоговых обязательств;
- стратегический – согласно которого основной целью, обеспечивающей долгосрочное и устойчивое процветание компании, должна быть максимизация реальной стоимости компании, представляемой в виде чистых пассивов, обеспечивающаяся через механизм эффективного управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками;
- ситуационный – ориентированный на исследование и решение задач, стоящих перед учетно-аналитическим обеспечением налогового менеджмента, на трех уровнях:
 - факты хозяйственной жизни;
 - события, как комплекс соответствующих факторов;
 - экономическая ситуация, объединяющая соответствующие события.

Ситуационный подход к проведению анализа и контроля был глубоко проработан и описан И.В. Лесняком.

Второй агрегат схемы идентифицирует зависимость учетно-аналитического обеспечения от типа системы налогового менеджмента, существующего в рамках коммерческого предприятия.

В рамках исследования было проведено анкетирование свыше 50 коммерческих организаций Ростовской области и Краснодарского края, имеющих различную организационно-правовую форму и отраслевую принадлежность. Подавляющее большинство коммерческих организаций, участвующих в опросе (75,9%), в той или иной степени используют инструменты налогового менеджмента для управления налоговыми обязательствами. Используемые модели налогового менеджмента можно сгруппировать в три вида (таблица 2).

Выбор модели налогового менеджмента можно осуществлять исходя из существующего уровня налоговой нагрузки (таблица 3).

Таблица 2 - Рекомендуемый выбор модели налогового менеджмента

Уровень тяжести налогового бремени	Масштабы бизнеса		
	Малые предприятия	Средние предприятия	Крупные предприятия
Не более 15	I	I	I-II
15-30	I	I-II	II
30-40	II / отказ от деятельности	II-III	III
Более 40	отказ	отказ	III отказ
	Рекомендуемый выбор модели налогового менеджмента		

По материалам анкетирования коммерческих организаций дана оценка современного состояния налогового и бухгалтерского учета и отчетности, сделаны выводы, позволяющие принять их за основу при совершенствовании системы учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческих организаций. Выбор организацией модели создания и функционирования налогового менеджмента, а соответственного и его учетно-аналитического обеспечения, должен быть увязан с потребностью в нем, которая зависит от степени обременительности налогоплательщика налоговыми обязательствами.

Таблица .3 - Трехвариантное построение модели налогового менеджмента (составлено автором)

Вариант модели	Решаемые задачи	Потребности для реализации			Оценка автора
		Информация	Кадры	Тех. ресурсы	
Первая модель	1. Разработка и контроль над выполнением учетной политики; формирования налоговых баз; плана и графика налоговых платежей. 2. Анализ выполнения планов, графиков, оценка причин возникших отклонений. 3. Возможное использование налоговых льгот.	Законодательно - нормативные акты по налогообложению	Работники бухгалтерии или финансового отдела	Имеющиеся	Является наиболее простой в плане организации и охватывает решение круга задач, которые могут быть охарактеризованы как внутренний налоговый контроль или аудит. Функции по реализации могут быть возложены на работников бухгалтерской службы или финансового отдела. При использовании организацией данной модели не возникает потребности в дополнительных ресурсах.
Вторая модель	В дополнение к вышеперечисленному: 1. Оценка налоговых последствий управленческих решений. 2. Оценка влияния тенденций развития налогового законодательства. 3. Создание условий максимального использования налоговых льгот.	+ комментарии ведущих юристов, экономистов + решения судов по спорам и конфликтам + проекты законодательных актов по налогам	В штат бухгалтерии или финансового отдела вводится специалист или группа по налоговому менеджменту	Компьютерная техника, программное обеспечение для проведения аналитических процедур	Предполагает введение в штат специалиста или группы специалистов по налоговому менеджменту. К кругу задач, решаемых в соответствии с первой моделью, добавляются задачи более сложного уровня, направленные на оценку налоговых последствий налоговых управленческих решений и создание условий, обеспечивающих максимальное использование налоговых льгот. Данная модель может быть охарактеризована как налоговая экспертиза или мониторинг, для обеспечения возможности ее реализации потребуются дополнительные технические ресурсы и информация.

Третья модель	В дополнение к вышеперечисленному: 1. Оценка налоговых последствий различных вариантов организации деятельности, реализации разного рода проектов. 2. Разработка и использование схем оптимальности налоговых обязательств.	+ базы данных, со держащих статистику и входные параметры по вариантам деятельности и проектам	Формируется служба корпоративного налогового менеджмента, привлекаются квалифицированные эксперты и специалисты	Компьютерная техника с большими функциональными возможностями соответствующее программное обеспечение	Является самой сложной. Ее реализация предполагает формирование на предприятии службы налогового менеджмента, а, при необходимости, возможность привлечения сторонних экспертов и консультантов. Высокие требования предъявляются к уровню технического обеспечения налогового менеджмента, к объему и качеству информации, к профессиональному уровню привлекаемых специалистов.
---------------	---	--	---	---	---

Для оценки налогового бремени целесообразно использовать не один показатель, а их систему, которая бы обеспечивала объективность оценки степени влияния налоговых обязательств на доходы, расходы, результаты деятельности организации и отток денежных средств.

Третий идентификационный агрегат представлен принципам, на основании которых возможна организация учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческого предприятия.

К принципам, лежащим в основе организации учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческого предприятия, можно отнести следующие:

- *принцип системности* означает, что при формировании учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческого предприятия необходимо рассматривать объект и субъект учетно-аналитического обеспечения как единое целое, т.е. учет как внутренних взаимосвязей и взаимозависимостей, так и внешних факторов;

- *принцип комплексности*, т.е. необходимости анализа всех составляющих деятельности предприятия; всех факторов, влияющих на формирование налогооблагаемых баз;

- *принцип целеполагания* заключается в определении основного тренда развития предприятия в некоторой перспективе. Целеполагание выступает как качественное определение цели и поэтому нуждается в конкретизации для того, чтобы была возможность передать установки цели функциональным элементам системы учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента;

- *принцип компетентности* означает, что формирование учетно-аналитического обеспечения должно охватывать на должном уровне все сферы деятельности управляемого объекта, т.е. оно должно реализовывать все функции управления, все стадии жизненного цикла изготовления и эксплуатации выпускаемой управляемым объектом продукции и все возможные варианты определения итогового размера налоговых обязательств с учетом соответствующих налоговых рисков;

- *принцип иерархичности* означает, что организационная структура учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента должна быть многоуровневой с делегированием определенных полномочий соответствующим структурным подразделениям организационной структуры предприятия либо отдельным должностным лицам;

- *принцип последовательности (преемственности)* учетно-аналитического обеспечения с выбором первоочередных задач, оказывающих влияние на эффективное управление налоговыми обязательствами, снижение налоговых рисков и повышение стоимости компании;

- *принцип непрерывности наблюдения* за состоянием предприятия с учетом тенденций развития его потенциала, общего развития экономики, изменения налогового законодательства и действия других общесистемных факторов;

- *принцип своевременности* означает, что необходима организация постоянного и в точно установленные сроки поступления информации в управляющую систему о состоянии управляемого объекта;

- *принцип эффективности* предполагает соблюдение одного из «золотых правил» экономики – стоимость внедряемой системы не должна превышать стоимости затрат. В случае организации системы учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента стоимость возможных расходов следует сопоставлять с суммой уменьшенных налоговых платежей. Следует помнить, что допустимое соотношение затрат на создаваемую систему и её обслуживание к сумме налоговой экономии определяется совокупностью значительного числа

факторов и является величиной индивидуально-определяемой для каждого коммерческого предприятия;

- *принцип добросовестного налогоплательщика или принцип юридического соответствия* – система учетно-аналитического обеспечения должна учитывать и давать информацию для принятия налоговых управленческих решений, которая является легитимной как для отечественного, так и международного законодательства. Согласно действующего российского налогового законодательства, спорные его положения могут трактоваться в пользу налогоплательщика, однако это влечет за собой вероятность возникновения налогового риска – спора с государством в лице налоговых органов в виде судебных разбирательств;

- *принцип конфиденциальности* подразумевает, что информация, формируемая в рамках учетно-аналитической системы налогового менеджмента, а также доступ к ней, должны быть ограничены только той их частью, которая предназначена для внешних заинтересованных групп пользователей;

- *принцип подконтрольности* говорит о том, что достижение желаемых результатов в значительной степени зависит от хорошо продуманного и налаженного контроля и существования реальных рычагов воздействия на всех исполнителей и на всех этапах;

- *принцип автономности* сводится к тому, что действия по управлению налоговыми обязательствами и рисками, а также по созданию системы их учетно-аналитического обеспечения должны как можно меньше зависеть от внешних участников. Данный принцип – своего рода «идеи чучхе»¹ в разрезе налогового менеджмента коммерческого предприятия;

- *принцип оперативности* – от быстроты формирования информации в нужном разрезе в рамках учетно-аналитической системы и соответственно скорости принимаемого налогового управленческого решения зависит конечный результат.

Учетно-аналитическая система, базируясь на принципах *системности, комплексности, целеполагания, компетентности, иерархичности, последовательности (преемственности) учетно-аналитического обеспечения, непрерывности наблюдения, своевременности, эффективности, добросовестного налогоплательщика или принцип юридического соответствия, конфиденциальности, подконтрольности, автономности, оперативности*, повышает качество информационно-аналитических налоговых потоков, расширяет область практического применения учетно-отчетной информации и позволяет своевременно анализировать показатели, характеризующие уровень налоговой нагрузки, оценивать налоговые риски и эффективно управлять налоговыми обязательствами.

Четвертый идентификационный агрегат схемы представлен функциями учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации.

Путем систематизации и обобщения мнения специалистов в области учета, анализа, аудита, информационных технологий, можно отметить, что достижение поставленных целей и задач учетно-аналитического обеспечения возможно при условии реализации следующих его функций (таблица 4).

¹ Чучхе — классический дальневосточный философский термин, употребляющийся в значении «вещь с точки зрения субъекта» и использовавшийся корейскими средневековыми мыслителями. В настоящее время связано с представлением о КНДР, которая согласно Конституции 1972 года — суверенное социалистическое государство, в своей деятельности руководствующееся идеями «чучхе». В соответствии с этими идеями все вопросы внутренней жизни должны решаться с позиций самостоятельности, с опорой на собственные силы.

Пятый агрегат схемы представлен временным периодом и жизненным циклом, в котором существует организация.

Сущность налогового менеджмента и его учетно-аналитического обеспечения, проявляется через его функции, которые, не в последнюю очередь, зависят от жизненного цикла коммерческой организации. Соответственно, на различных жизненных циклах развития хозяйствующего субъекта перед системой учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента будут стоять различные задачи.

Время, как известно, всегда имеет экономическую цену. Например, оценка стоимости имущества организации, определяемая с помощью дисконтирования денежного потока, на базе стохастических моделей для прогнозирования сумм налога на имущество, включают фактор времени (рисунок 3).

Таблица 4 – Функции учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации

Функция	Характеристика функции
Информационная	Предоставление учетно-аналитической информации для финансового и налогового учетов, для налогового планирования и прогнозирования, для управления налоговыми обязательствами, доходами, расходами и рисками.
Учетная	Разработка или использование уже готовых форм и методов налогового и финансового учета показателей деятельности предприятия.
Аналитическая	Предоставление учетно-аналитической информации для общего анализа налоговой нагрузки на предприятие, налогового анализа на основе расчета комплекса частных налоговых показателей, изучение итогов выполнения целей и задач системы налогового менеджмента, определения влияющих факторов, выявления резервов, изучение тенденций развития, снижения налоговых рисков
Контрольная	Осуществление контроля над сохранностью, наличием и движением имущества предприятия, являющегося объектом налогообложения, за верностью и полнотой исчисления налогов и сборов, за правильностью и своевременностью расчетов по ним с государством.
Обратной связи	Означает, что учетно-аналитическая система формирует и передает информацию о фактических параметрах развития объекта управления: в качестве ввода – неупорядоченные данные, процесса – обработка данных, вывода – упорядоченная информация
Организационная	Разработка организационной структуры и комплекса нормативных документов, прежде всего в виде учетной политики для целей налогообложения

Модель позволяет прогнозировать развитие событий и возникновение критических ситуаций, в том числе в процессе исполнения обязанности добросовестного налогоплательщика, а значит, дает возможность подготовиться к ним надлежащим образом.

Функции налогового менеджмента коммерческой организации с учетом фактора времени представлены в таблице 5.

Выполнение представленных функций на основе учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента вне зависимости от размера, вида деятельности, организационно-правовой формы и формы собственности коммерческой организации, будет способствовать формированию эффективной системы управления налоговыми обязательствами, налоговыми

доходами и расходами, налоговыми рисками, которая создаст основу высоких темпов наращивания реальной стоимости организации, обеспечения необходимой финансовой устойчивости на всех стадиях жизненного цикла, постоянного роста эффективности ее деятельности, должного исполнения налоговых обязательств в полном объеме и в установленный законодательством срок, оптимизации налоговых издержек.

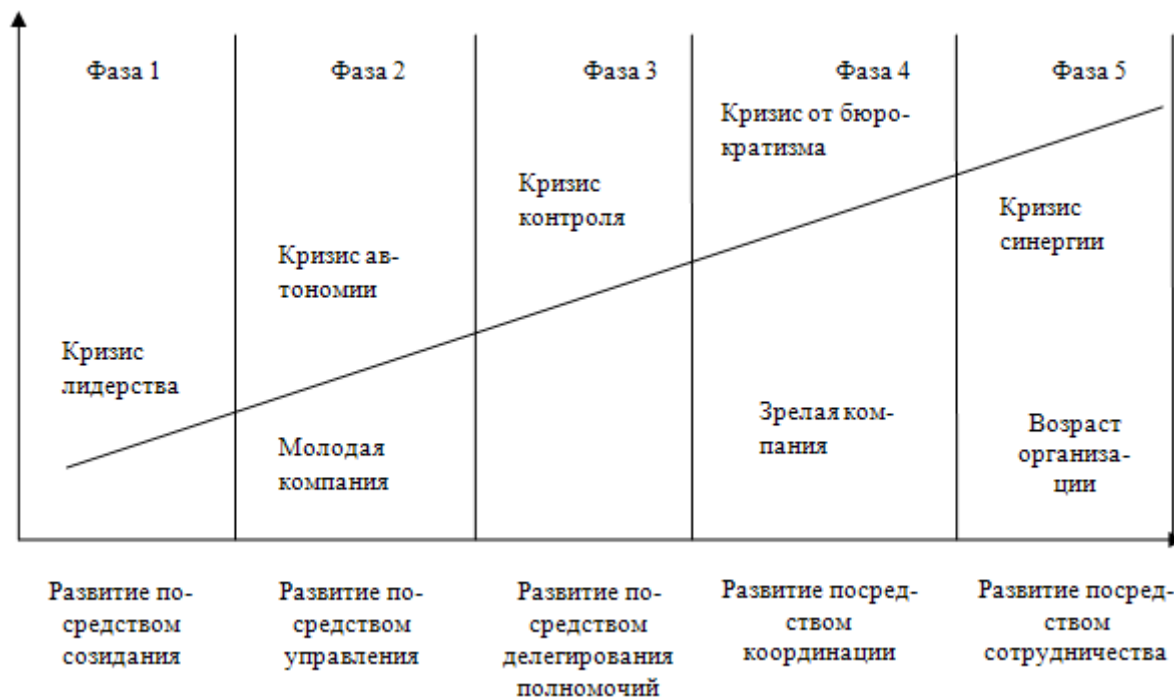


Рис. 3. – Модель жизненного цикла организации по Грейнеру

Таблица 5 - Функции субъекта налогового менеджмента коммерческой организации

№ п/п	Функции	Стадии жизненного цикла коммерческой организации			
		Зарождение и становление	Развитие	Зрелость	Упадок/ликвидация
1	2	3	4	5	6
1.	Функция создания и введения в действие коммерческой организации	+	-	-	-
2.	Функция налогового планирования и прогнозирования	+	+	+	+/-
3.	Функция налогового учета	+	+	+	+
4.	Функция налогового анализа	+/-	+	+	+/-
5.	Функция налогового регулирования	+	+	+	+
6.	Функция управления и налогового контроля	+/-	+	+	+/-
7.	Защитная функция (функция избегания и минимизации налоговых рисков)	-/+	+	+	-/+

Шестым агрегатом системы выступает совокупность факторов, влияющих на организацию учетно-аналитического обеспечения. В ходе исследования большего числа коммерческих организаций автором было установлено, что на учетно-аналитическое обеспечение налогового менеджмента влияет ряд факторов, к наиболее значимым из которых можно отнести:

- 1) организационно-правовая форма (ОАО, ЗАО, ООО и т.д.);
- 2) размер коммерческой организации;
- 3) форма собственности (государственная, частная и т.д.);
- 4) принадлежность (российская организация, иностранная организация, с участием иностранного капитала и т.д.);
- 5) юридический статус организации (дочернее, зависимое, холдинг, МП и т.д.);
- 6) территория функционирования (территория РФ, свободные экономические зоны, закрытые административно-территориальные образования);
- 7) виды деятельности, предусмотренные учредительными документами;
- 8) отраслевая принадлежность;
- 9) выбранная организацией стратегия.
- 10) используемая система налогообложения.

Седьмой блок представляют собой основные элементы учётно-аналитического обеспечение налогового менеджмента, которые на уровне коммерческой организации включают в себя следующие элементы налогового процесса:

- учетное обеспечение;
- аналитическое обеспечение;
- аудиторское обеспечение;
- контрольное обеспечение;
- отчетное обеспечение;
- нормативно-правовое обеспечение;
- информационно-технологическое и программно-техническое обеспечение;
- внеучетные данные.

Лесняком В.В. и Щекотиной Е.А. была впервые разработана единая модель информационного обеспечения управления налоговыми обязательствами, которая способствовала бы успешному управлению ими [1].

Ковалевой Н.А была разработана модель системы информационно-аналитического обеспечения управления налоговыми обязательствами (рисунок 4), которая представлена подсистемами учетного, аналитического, контрольного и аудиторского обеспечения. Каждая подсистема состоит из трех идентичных блоков, отражающих специфические особенности конкретного вида обеспечения: «методика», «организационные структуры и управленческие процедуры», «технология учета и использование программно – технических средств».

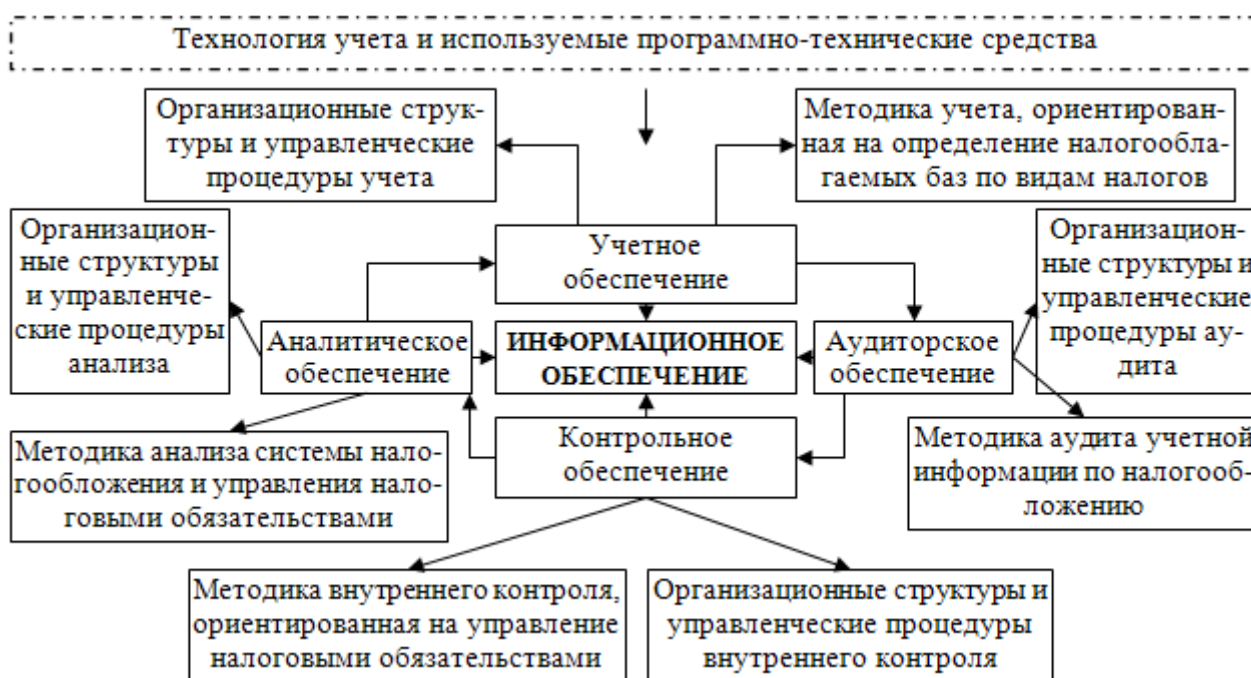


Рис. 4. - Модель системы информационно-аналитического обеспечения управления налоговыми обязательствами [2]

В разработанной автором структурно-логической схеме учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента блок «Основные элементы учётно-аналитического обеспечения налогового менеджмента» является основным.

Базовые элементы данного блока представлены в укрупненном виде, отражающем специфические особенности конкретного вида обеспечения: учетного, аналитического, аудиторского, контрольного, отчетного, нормативно-правового, информационно-технологического и программно-технического обеспечения, внеучетного.

Систему учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации можно рассматривать в виде укрупненной модели, включающей в себя идентичные блоки – «Методика», «Организационная структура и управленческие процедуры учета, анализа и контроля», «Технология учета, анализа и контроля», - отражающие специфику того или иного вида информационного обеспечения [1].

Блок «Методика» подразумевает использование различных способов учета, анализа, контроля и аудита, которые ориентированы на определение налогооблагаемых баз в разрезе отдельных налогов, общего налогового поля, на управление налоговыми обязательствами, доходами, расходами и рисками.

Блок «Организационная структура и управленческие процедуры учета, анализа и контроля» представляет собой совокупность специализированных функциональных подразделений, взаимосвязанных в процессе обоснования, выработки, принятия и реализации налоговых управленческих решений, позволяющих своевременно и качественно реагировать на изменения внешней и внутренней среды. Управленческие процедуры учета, анализа и контроля включают в себя формулировку целей, задач, определение состава и места соответствующих подразделений, их ресурсное обеспечение, разработку документации, устанавливающей и регулирующей формы, методы, процессы, осуществляемые в ходе реализации процедур налогового менеджмента.

Блок «Технология учета, анализа и контроля» подразумевает их организацию, соответствующие технические и программные средства, отвечающие требованиям обеспечения управления процессом налогового менеджмента, включает в себя совокупность эффективных средств, способов, инструментов, форм, приемов их реализации. Технология учета, анализа и контроля регламентируется нормативно-методическими документами, разрабатываемыми каждой фирмой самостоятельно с учетом специфики её существования во внешней среде и внутренних факторов.

Объединяющим и обобщающим все элементы рассмотренных блоков является учетно-аналитическое обеспечение. Оно пронизывается учетным, аналитическим, контрольным, аудиторским, отчетным, нормативно-правовым, информационно-технологическое и программно-техническое обеспечением, а также активно использует данные, формируемые в указанных подсистемах и привлекает внеучетные данные, обеспечивая сбор, хранение, обработку и распространение информации через использование информационных технологий, технических и программных средств, обеспечивая тем самым циркуляцию информационных потоков от субъекта к объекту налогового менеджмента и обратно.

Базовой составляющей учетно-аналитической системы налогового менеджмента остается, по-прежнему, учет во всех его видах: оперативный (для осуществления текущего налогового анализа и текущего налогового планирования); бухгалтерский финансовый; налоговый; управленческий; стратегический.

В рамках всех видов учета используются учетные процедуры- процедуры, используемые в целях формирования упорядоченной, самостоятельной, полностью или частично децентрализованной, адекватной целям управления системы наблюдения, сбора, идентификации, регистрации и обобщения всех видов информации, способной отразить налогооблагаемые базы, налоговые риски и факторы, влияющие на них, основанной на преимуществах современных информационных технологий и используемой для выработки направлений реализации корпоративной налоговой политики

Важным элементом учетного обеспечения является учетная политика организации, формируемая как для целей бухгалтерского, так и налогового учетов.

Аналитическое обеспечение формируется совокупность различных методик анализа систем налогообложения, налогового бремени, методиками управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками, управленческими процедурами и технологиями налогового анализа, использованием различных программно-технических средств.

Аналитические процедуры - процедуры, с помощью которых систематически проводится обработка, контроль, анализ и сравнение учетных, налоговых и финансовых показателей, а также методы оценки налоговой отчетности путем составления и сопоставления соотношений между финансовыми и нефинансовыми показателями. Информационную основу налогового анализа составляют бухгалтерский учет и отчетность, налоговый учет и другие виды учета.

Технологию налогового анализа можно представить в виде алгоритма:

- общий анализ налоговых платежей, включающий временной и пространственный анализ налогов и сборов, уплачиваемых организацией;
- факторный анализ динамики и структуры налоговых выплат;
- анализ структуры налоговой нагрузки;

- определение структуры налогов и сборов в разрезе источников уплаты: косвенные налоги (НДС, акцизы), налоги и сборы, относимые на себестоимость продукции (земельный налог, транспортный налог и др.), налоги и сборы, относимые на финансовые результаты, налог на прибыль, налоги и сборы, уплачиваемые с чистой прибыли;

- анализ задолженности по налогам и сборам;
- стратегический налоговый анализ.

К управленческим процедурам анализа возможно отнести, в том числе, разработанный Лесняком В.В. и Щекотихиной Е.А. прогнозный фискальный баланс, который позволяет оценить влияние налоговых платежей на величину чистой прибыли [1].

Контрольное обеспечение представляет собой часть учетно-аналитического обеспечения, основанное на методиках внутреннего контроля, ориентированных на управление налоговыми доходами, расходами, обязательствами, рисками. Организационные структуры и управленческие процедуры внутреннего налогового контроля, также как и его технология, индивидуальны для каждого предприятия и зависят от многих факторов

Налоговый контроль, как функциональный элемент налогового планирования в рамках учетно-аналитической системы предприятия необходим для эффективного управления налогообложением. Весь процесс управления налоговыми потоками завершается именно внутренним налоговым контролем, по результатам которого также принимаются управленческие решения по корректировке налогового процесса.

Необходимость такой функции управления связана с тем, что объект управления вследствие непредвиденных воздействий внешней среды, сбоев внутри самого объекта может отклоняться от намеченной для него линии поведения (плана). На стадии контроля одним из возможных решений может быть пересмотр первоначальных целей и задач в связи с невозможностью их реализации из-за изменившихся обстоятельств.

Особенности учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента обуславливают потребность создания системы внутреннего контроля в виде службы внутреннего налогового аудита, выполняющей функцию постоянного мониторинга и создающей механизм обратной связи между управляющей и управляемой подсистемами налогового менеджмента. Проведение на предприятии внутреннего налогового аудита прежде всего учетного обеспечения позволит существенно повысить эффективность всего процесса налогового менеджмента.

Эффективность контроля и анализа налоговых потоков, доходов, расходов и рисков компании напрямую зависит от эффективной организации отдела внутреннего налогового аудита. Чем эффективнее внутренний налоговый аудит, тем ощутимее его результат. В абсолютном выражении результат действия внутреннего налогового аудита – это сумма средств, которую компании удалось сэкономить благодаря его функционированию:

$$R = L_0 - L_1, \quad (1)$$

где

R – результат функционирования службы внутреннего налогового аудита;

L_0 – потери (убытки) в условиях отсутствия службы внутреннего налогового аудита;

L_1 – потери (убытки) при действующей службе внутреннего налогового аудита.

Для внедрения службы внутреннего налогового аудита требуются определенные затраты. Предприятие должно экономить, даже вкладывая дополнительные средства в создание службы. А значит:

$$E = R - C, \quad (2)$$

где E – экономия потерь (эффективность);

C - стоимость ВА.

Очевидно, что службы внутреннего налогового аудита принесет выгоду только в случае, если результат функционирования отдела будет превышать его стоимость:

$E > 0$, или $R > C$.

Аудиторское обеспечение строится на методиках, позволяющих провести комплексную проверку и текущий мониторинг всего учетно-аналитического или информационного обеспечения налогового менеджмента, что в свою очередь позволит руководству принимать и реализовывать наиболее эффективные с точки зрения стратегического и тактического развития предприятия налоговые управленческие решения.

Целью аудиторского обеспечения в структурно-логической схеме формирования учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации является выражение мнения о достоверности учетно-аналитического обеспечения и соответствия порядка ведения налогового и бухгалтерского учетов требованиям законодательства. Ошибки, обнаруженные в ходе аудиторской проверки, могут напрямую повлиять на налоговый учет, а как следствие и на правильность определения налоговых доходов, расходов и исчисления налоговых обязательств.

Из выше изложенного можно сделать вывод о необходимости построения грамотной учетно-аналитической системы налогового менеджмента, основанной на интеграции учетных, аналитических, отчетных, контрольных, аудиторских процедур предприятия, а так же возможности эффективного использования данной системы для целей эффективного управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками в рамках внутренней экономической политики организации.

В ходе исследования нами была разработана и представлена структурно-логическая схема формирования учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации, которая представляет собой совокупность ряда идентификационных агрегатов: подходы к организации; используемый тип налогового менеджмента; базовые принципы; функции; временной период и жизненный цикл организации; определяющие факторы; основные структурные элементы.

Представленная схема наглядно демонстрирует элементы подсистемного учетно-аналитического обеспечения: методика учета, организационная структура, управленческие процедуры, организационная структура и технология учета. Углубленная структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента показывает взаимосвязь между всеми элементами информационного обеспечения управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками: учетное обеспечение; аналитическое обеспечение; аудиторское обеспечение; контрольное обеспечение; отчетное обеспечение;

нормативно-правовое обеспечение; информационно-технологическое и программно-техническое обеспечение; внеучетные данные.

ЛИТЕРАТУРА

1. В.В.Лесняк, Е.В.Щекотихина. Информационное обеспечение управления налоговыми обязательствами. – Р-н-Д.: Издательство РГСУ, 2010. – 5,42 п.л.
2. Н.А.Ковалева. Интеграционная система учета: контроль и управление: монография/ Н.А.Ковалева. – Р-н-Д, РГСУ, 2011, 7,9 п.л.