

Жакипбеков Д. С.

*кандидат экономических наук, доцент,
заведующий кафедрой «Учет и аудит»,
Южно-Казахстанский университет им. М. О. Ауезова*

Налоговый менеджмент как функция комплексного управления учетно-налоговыми отношениями компании

В данной статье рассмотрены теоретические вопросы сущности корпоративного налогового менеджмента, представлена последовательность осуществления деятельности корпоративного налогового менеджмента в период жизнедеятельности компании, а также структура управления компании с учетом корпоративного налогового менеджмента.

Ключевые слова: налоговый менеджмент, корпоративный налоговый менеджмент, налогообложение, налоговый учет, налоговая учетная политика, налоговое планирование, эффективное управление налогами, налоговый контроль, налоговый аудит, налоговый анализ.

Tax management as function of integrated management by the registration and tax relations of the company

In given article theoretical questions of essence of corporate tax management are considered, the sequence of realization of activity of corporate tax management in life cycle of the company is represented as well as the structure of management of the company taking into account corporate tax management is presented.

Keywords: Tax management, corporate tax management, the taxation, the tax account, the tax registration policy, tax planning, efficient control taxes, tax control, tax audit, the tax analysis.

Прежде чем перейти к корпоративному налоговому менеджменту, необходимо определить суть и значение самого понятия «налоговый менеджмент». Так, в словаре экономических терминов «налоговый менеджмент» определяется как набор мер и выбор способа бухгалтерского учета, направленного на законное снижение налогового бремени предприятия ¹.

¹ Служба тематических толковых словарей www.glossary.ru

По мнению Н.Н. Галеевой, в настоящее время возрастает значение налогового менеджмента как фактора экономического роста хозяйствующих субъектов, что обусловлено, прежде всего, следующими причинами:

- экономическая нестабильность и часто вносимые поправки в налоговое законодательство делают более конкурентоспособными те организации, которые оперативно реагируют на вносимые изменения, а сделать это могут, как правило, только хозяйствующие субъекты, занимающиеся многовариантными расчетами налоговой оптимизации;
- налоговая экономия является резервом для увеличения чистой прибыли фирмы и позволяет осуществлять модернизацию, техническое перевооружение, закупку нового оборудования, то есть служит источником финансирования инвестиционных долгосрочных программ и создает основу для финансовой значимости хозяйствующего субъекта;
- максимизация чистой прибыли создает условия для роста дивидендных выплат и соответственно стоимости акции и роста капитализации (цены) фирмы.

Отсутствие налогового менеджмента ставит хозяйствующие субъекты в такое положение, когда они: недостаточно полно понимают возможности развития бизнеса в более благоприятных условиях; оказываются в более слабой позиции по сравнению с другими участниками рыночной деятельности; не обеспечивают должной системности в своем развитии; могут допускать существенные ошибки в стратегическом развитии и реализации своей миссии. Применение же налогового менеджмента в организациях создает следующие важные преимущества для бизнеса: прояснение возникающих проблем, возможность анализа и использования будущих благоприятных условий, подготовку организации к изменениям во внешней среде, стимулирование участников налогового менеджмента к реализации своих решений в дальнейшей работе, создание предпосылок для повышения образовательной подготовки менеджеров; обеспечение более рационального распределения и использования различных видов ресурсов хозяйствующего субъекта, повышение финансовой устойчивости и значимости организации. Недостаточная теоретическая проработка и отсутствие четкой системы налогового менеджмента на практике, позволяющей всесторонне моделировать эффективные предпринимательские решения с учетом налогового фактора, свидетельствуют о незадействованности всех возможных резервов для оптимизации налогообложения с целью увеличения

эффективности финансово-хозяйственной деятельности. Именно поэтому в современных условиях так важно всестороннее изучение теоретических и практических аспектов налогового менеджмента, прежде всего в системе управления финансами хозяйствующих субъектов².

По мнению Л. В. Дуканич, управление налогообложением (корпоративный налоговый менеджмент) как вид специфической деятельности на уровне хозяйствующего субъекта (организации, индивидуального предпринимателя) возникло первоначально в хозяйственной среде, и лишь впоследствии появились попытки его теоретического обобщения и развития в качестве научно-практического направления. В своей работе Л. В. Дуканич объясняет налоговый менеджмент через его функции. Так, он считает, что налоговый менеджмент выполняет специфическую функцию в системе управления хозяйствующего субъекта и является, в силу этого, одним из важнейших элементов внутрифирменного (корпоративного) менеджмента. На уровне организации налоговый менеджмент реально представлен двумя основными функциями: корпоративным налоговым планированием и корпоративным налоговым контролем. Под корпоративным налоговым планированием понимается совокупность действий и процедур, связанных с предварительной оценкой решений в области финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Корпоративный налоговый контроль — это систематическая конструктивная деятельность налогового менеджера и специальной группы работников организации под его руководством, направленная на организацию надежного налогового учета на предприятии, контроль над правильностью расчетов налогов, а также превентивное (до проверки налоговых органов) выявление и устранение ошибок³.

Разработка финансовой политики организации предполагает взаимосвязь финансовой, налоговой учетной политики, оптимизацию налоговых платежей и формирования финансовых результатов. К основным направлениям финансовой политики относятся:

- анализ финансово-экономического состояния организации;
- разработка налоговой политики;
- выработка кредитной политики организации;
- управление оборотными средствами, кредиторской и дебиторской задолженностью;

² Галеева Н.Н., Совершенствование использования инструментария налогового менеджмента в управлении финансовыми потоками организации: дис...кан.эконом. наук: 08.00.10: защищена. Москва, 2007.

³ Дуканич Л.В. Налоги и налоговый менеджмент в России. Ростов н/Д: Феникс, 2008.

- управление издержками, включая налоговые издержки;
- выбор дивидендной политики.

Важнейшим направлением совершенствования финансовой политики организации является внедрение эффективной системы управления налоговыми расходами⁴. Это связано с тем, что на практике налоги оказывают существенное влияние на принятие управленческих решений, начиная с того, какую компанию создать и каким бизнесом заниматься до капитального инвестирования на многолетний период. Серьезные решения никогда не принимаются без учета влияния налогов и управления ими. Таким образом, становится очевидной необходимость внедрения механизма управления налоговыми расходами, способного уменьшить негативные последствия высокой налоговой нагрузки организации. Во внедрении такой системы нуждаются самые различные группы организаций, среди них можно выделить следующие основные:

- крупные корпоративные структуры (холдинги, финансово-промышленные группы), имеющие разветвленную сеть дочерних и зависимых компаний, где возникает круг дополнительных задач, связанных с оптимизацией, которые традиционно занимаются разработкой и внедрением гармонизированного налогового менеджмента;
- вновь возникшие частные компании, для которых необходимо определить будущее направление своей деятельности, спланировать и оценить свои будущие доходы и расходы, существенное влияние на которые оказывают налоги;
- приватизированные предприятия, имеющие традиционные функции планирования и нуждающиеся в пересмотре устаревших подходов и внедрению новых систем управления финансами, затратами и налогами, в частности;
- малые предприятия, применяющие различные системы налогообложения как традиционную, так и упрощенную.

Г. И. Хотинская считает, что налоговый менеджмент выполняет специфическую функцию в системе управления хозяйствующего субъекта, и является, в силу этого, одной из подсистем внутрифирменного (корпоративного) менеджмента. Его характеризуют как управление налогами предприятий-налогоплательщиков, регулирующее их финансовые взаимоотношения с государством в процессе перераспре-

⁴ Шерешевская А.Н., Совершенствование налогового менеджмента в России: дис... кан. эконом.наук: 08.00.10: защищена. Москва, 2006.

деления доходов хозяйствующих субъектов и формирования доходов бюджета. Налоговый менеджмент — управление всей работой, связанной с исчислением и уплатой налоговых обязательств на уровне предприятия как плательщика налогов и сборов, то есть управление налоговой политикой предприятия ⁵.

Налоговый менеджмент представляет собой некий непрерывный управленческий процесс, направленный на построение системы, обеспечивающей наиболее оптимальное налоговое бремя в сочетании с реализацией общих задач организации, — определяет А. Н. Шерешевская ⁶. А. П. Зрелов определяет налоговый менеджмент как систему управления налоговыми обязательствами и выплатами налогоплательщика, а также ресурсами, составляющими его налогооблагаемую базу; деятельность налогоплательщика, направленную на повышение эффективности его взаимодействия с государственным механизмом налогообложения ⁷.

В.В. Муравьев под налоговым менеджментом понимает интеграционный процесс, заключающийся в упорядочении хозяйственной деятельности в соответствии с действующим налоговым законодательством и стратегией развития предприятия ⁸. Н. Н. Галеевой налоговый менеджмент рассматривается как процесс выработки управляющих воздействий на налоговую составляющую финансовых ресурсов организации на каждом этапе ее развития, целью которого является обеспечение максимизации благосостояния собственников организаций в текущем и перспективном периоде. Налоговый менеджмент, по мнению Д. Ю. Мельника, — это управление налоговыми платежами с целью их оптимизации ⁹. М.В. Карп говорит о налоговом менеджменте как о процессе управления путем использования методов воздействия налогового механизма на налоговую систему в целях реализации налоговой политики ¹⁰. И. Н. Богатая подразумевает под налоговым менеджментом налоговое планирование, являющееся важнейшей составляющей финансового менеджмента ¹¹.

⁵ Хотинская Г.И. Налоговый менеджмент и его эффективность // Финансовый менеджмент № 2, 2002.

⁶ Шерешевская А.Н., Совершенствование налогового менеджмента в России: дис... кан.эконом.наук: 08.00.10: защищена. Москва, 2006.

⁷ Зрелов А.П. Современные возможности налогового планирования // Налоговое планирование №2, 2003.

⁸ Муравьев В.В. Организация налогового менеджмента на предприятии // Аудит и финансовый анализ. 2001. № 2.

⁹ Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 2000.

¹⁰ Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.

¹¹ Богатая И.Н., Королева Н.Ю., Кузнецова Л.Н. Как минимизировать ваши налоги. Ростов н/Д: Феникс, 2001.

Вышеназванные определения существующих понятий налогового менеджмента позволяют говорить о том, что в экономической литературе по вопросам налогового менеджмента на уровне организаций отсутствует единое мнение в определении налогового менеджмента, зачастую каждый автор под налоговым менеджментом понимает либо его функции, либо его задачи.

Практическое применение оптимизации (минимизации) налогов, управление налоговыми отношениями, а фактически, их комплекс и составлял корпоративный налоговый менеджмент, который возник в период начала создания корпоративных предприятий. Однако развитие теоретико-практического обоснования корпоративного налогового менеджмента в Казахстане имел лишь эпизодический характер, рассматривая и обосновывая отдельные функции либо части корпоративного налогового менеджмента, таких как организация налогового учета, формирование налоговой учетной политики в целях налогообложения, налоговое планирование, эффективное управление налогами, налоговый контроль, налоговый аудит, налоговый анализ и т.д. По нашему мнению, рассматривая корпоративный налоговый менеджмент, необходимо применять комплексный подход к рассмотрению сложной системы корпоративного налогового менеджмента.

Корпоративный налоговый менеджмент — это управление налоговыми отношениями, возникающими у налогоплательщиков. В данном контексте, налоговые отношения рассматриваются, как комплекс ситуаций, имеющих место на предприятии при осуществлении экономической деятельности. В свою очередь, экономическая деятельность предприятия осуществляется в период жизнедеятельности компании, которая состоит из определенных стадий. Таким образом, нами представлена последовательность осуществления деятельности корпоративного налогового менеджмента в период жизнедеятельности компании:

Шаг 1: Создание компании — определяется цель финансовой деятельности (при знании вида деятельности и расположения корпорации), на этой стадии корпоративным налоговым менеджментом определяются виды налогов, и планируется налоговая нагрузка в зависимости от тактического и стратегического плана производства. На этой стадии важно отметить необходимость правильности постановки корпорации на учет в местном налоговом органе (определение юрисдикции), выбора налогового режима, постановки на учет по налогу на добавленную стоимость, постановки на учет нерезидентов в соответствующие структуры, полном и правильном принятии на налоговый учет всех объектов налогообложения.

Шаг 2: Ведение деятельности компании — на этой стадии корпоративным налоговым менеджментом должны быть полностью запланированы расходы по налогам, предусмотренным в будущем, организован правильный налоговый учет объектов налогообложения, достоверная и своевременная сдача налоговой отчетности в налоговые органы, своевременная уплата налогов, постоянный контроль за налоговым учетом и отчетностями, проведение внутреннего налогового аудита, а также постановка налогового администрирования (путем создания должности налогового юриста).

Шаг 3: Расширение компании — при расширении корпорации, корпоративным налоговым менеджментом изучаются варианты по месту создания филиала, по использованию налогового режима филиалом, возможности получения налоговых льгот. На этой стадии корпоративным налоговым менеджментом осуществляется выбор наиболее минимальных налоговых расходов с максимальным получением доходов. Однако нельзя забывать о том, что снижение определенных налогов ведет к увеличению других налогов.

Шаг 4: Продажа (покупка) филиала, части компании — налоговым менеджером должны быть рассчитаны все налоги при продаже филиала либо части самой корпорации для точного определения цены компании и дохода, получаемого по завершении сделки реализации. При покупке компании, налоговый менеджер должен будет получить сведения от налоговых органов о задолженности филиала (корпорации) по налогам, которые должны будут выплачиваться будущими владельцами, а также им будут рассчитываться будущие расходы по налогам, являющиеся неотъемлемой частью определения эффективности приобретения.

Шаг 5: Ликвидация компании (банкротство) — практика показывает, что легче открыть предприятие, чем закрыть его, поскольку государством инициируются проверки по всем пунктам его деятельности, а налоги являются основным показателем. На этой стадии корпоративным налоговым менеджментом должен быть четко организован план действий по ликвидации корпорации в порядке, установленном законодательством РК. На этой стадии для эффективного достижения цели должны быть задействованы налоговые менеджеры, налоговые аудиторы, налоговый юрист, налоговый адвокат корпорации.

Выше нами представлялись должностные лица в лице налоговых менеджеров, налоговых аудиторов, налогового юриста, налогового адвоката корпорации, которые должны заниматься корпоративным налоговым менеджментом компании.

Налоговый менеджер — служащий компании, работающий в отделе налогов корпорации. Требование: высшее экономическое (налоговое) образование (магистр), знание налогового законодательства, знание ведения налогового учета, составления налоговых отчетов, умение использовать новые технологии. Должностные обязанности: ведение налогового учета объектов налогообложения, составление и представление налоговых отчетностей в налоговые органы. В зависимости от количества и уровня менеджеров, дополнительно можно внедрять должность шеф-менеджера, старшего менеджера, менеджера, младшего менеджера, налогового клерка.

Налоговый аудитор — служащий компании, работающий в отделе внутреннего аудита. Требование: высшее экономическое (налоговое) образование (магистр), знание налогового законодательства, знание ведения налогового учета, составления налоговых отчетов, умение использовать новые технологии, знание методики осуществления налогового контроля и аудита. Должностные обязанности: проводить непрерывный контроль правильности ведения налогового учета, достоверности и своевременности составления налогового отчета, своевременности и полноты уплаты налогов; проведение запланированного внутреннего налогового аудита. При необходимости является налоговым аналитиком для проведения анализа эффективности налогообложения, определения налогового риска, рассмотрения оптимизации налогового бремени и пути его снижения. В отделе внутреннего контроля, в зависимости от масштабов компании можно внедрять должности: главный аудитор, старший аудитор-аналитик, менеджер по налоговому контролю, менеджер по налоговому аудиту, младший аудитор-аналитик, специалист по налоговому контролю, специалист по налоговому аудиту.

Налоговый юрист — служащий компании, работающий в юридическом отделе. Требование: высшее юридическое (налоговое) образование (магистр), знание налогового, юридического законодательства, знание налогового администрирования, знание методики ведения судебного процесса. Должностные обязанности: подтверждение налогово-юридической законности сделки, ведение судебных процессов по вопросам налогового администрирования. При необходимости налоговый юрист компании может быть и налоговым адвокатом, представляющим интересы корпорации в суде.

На рисунке 1 представлена примерная структура управления корпорации с указанием отделов и должностных лиц, непосредственно задействованных в корпоративном налоговом менеджменте.



Рис. 1. Структура управления компанией с учетом корпоративного налогового менеджмента