

Magister

# Налоговый менеджмент

Учебник

*Продвинутый курс*

# Налоговый менеджмент

## Продвинутый курс

Под редакцией  
доктора экономических наук, профессора **И.А. Майбурова**,  
доктора экономических наук, профессора **Ю.Б. Иванова**

*Рекомендовано Учебно-методическим центром  
«Профессиональный учебник» в качестве учебника  
для магистрантов, обучающихся по программам  
направления «Финансы и кредит»  
и аспирантов, обучающихся по научной специальности  
08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»*

*Рекомендовано Научно-исследовательским институтом  
образования и науки в качестве учебника  
для магистрантов, обучающихся по программам  
направления «Финансы и кредит»  
и аспирантов, обучающихся по научной специальности  
08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»*



УДК 336.225.2(075.8)  
ББК 65.261.41-21я73  
Н23

**Авторский коллектив:**

*Н.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, Л.Н. Васянина, С.А. Жернаков, В.В. Карпова,  
А.Я. Кизыма, А.П. Киреевко, Г.П. Комарова, А.Т. Крисоватый, Н.В. Михасева,  
А.Е. Найденко, Е.Н. Орлова, М.Б. Пархоменко, Е.В. Ревенко, Е.Ц. Чимитдоржиева*

**Рецензенты:**

академик РАН, д-р экон. наук, проф. *А.И. Татаркин*  
(директор Института экономики УрО РАН)  
академик НАН Украины, д-р экон. наук, проф. *А.И. Амоша*  
(директор Института экономики промышленности НАН Украины)

Главный редактор издательства *Н.Д. Эришвили*,  
кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор,  
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

**Н23** **Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: учебник для магистрантов,**  
обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» /  
[И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. — М.:  
ЮНИТИ-ДАНА, 2014. — 559 с. — (Серия «Magister»).

**И. Майбуров, Игорь Анатольевич.**

**П. Иванов, Юрий Борисович.**

ISBN 978-5-238-02539-1

Агентство СІР РГБ

Учебник подготовлен коллективом ведущих отечественных и зарубежных специалистов в сфере налогообложения для формирования облика новой магистерской дисциплины.

Представлены теоретические основы налогового менеджмента. Рассмотрены методологические основы государственного налогового менеджмента. Изложены теория и методология государственного налогового регулирования, государственного налогового планирования, государственного налогового администрирования и государственного налогового контроля. Проанализированы морально-этические аспекты налогового менеджмента. Рассмотрены методологические основы корпоративного налогового менеджмента. Раскрыты основные теоретико-методологические положения корпоративного налогового планирования, бюджетирования налогов на предприятии и формирования учетной политики для целей налогообложения.

Для магистрантов, аспирантов, преподавателей экономических специальностей вузов, а также специалистов в сфере налогов и налогообложения.

ББК 65.261.41-21я73

ISBN 978-5-238-02539-1

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2014

Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания (ФЗ от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ).

Воспроизведение всей книги или какой-либо ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

© Оформление «ЮНИТИ-ДАНА», 2014

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Чтобы писать легко продающиеся книги,  
нужно иметь легко продающиеся мозги.

*Олгос Хаксли*

Перед вами, уважаемые читатели, новая книга серии «Magister». Как и другие книги этой серии<sup>1</sup>, она представляет собой труд международного авторского коллектива и нацелена на формирование нового поколения магистерских программ в направлении «Финансы и кредит». При ее подготовке авторы учли опыт выпущенных ранее аналогичных учебников и попытались, во-первых, отразить в учебном издании материалы научных исследований разных научных школ теории налогообложения, во-вторых, стимулировать магистрантов к развитию самостоятельных познавательных и исследовательских навыков, и, в-третьих, рассказать о сложных и неоднозначных вещах как можно более простым языком.

В современных условиях развитие экономики любого государства, в том числе, и России, неразрывно связано с налогообложением. Для поддержания стабильной экономики необходимо располагать эффективной налоговой системой, направленной, с одной стороны, на покрытие государственных расходов, а с другой — на стимулирование деловой активности субъектов хозяйственной деятельности. Эти задачи входят в сферу деятельности государственного налогового менеджмента, основной целью которого как раз и являются создание и обеспечение функционирования эффективно действующей налоговой системы.

Государственный налоговый менеджмент — это многоаспектное и относительно новое понятие, в связи с чем в теории и практике еще не выработано единых подходов к определению понятийного аппарата, методических и организационных основ его осуществления.

Эти же проблемы присущи и корпоративному налоговому менеджменту, основная целевая установка которого — создание на предприятии эффективной системы налогового учета и налогового планирования, позволяющей оптимизировать налоговые расходы и улучшить финансовое состояние предприятия.

Предлагаемый в учебнике материал систематизирован в разрезе государственного и корпоративного налогового менеджмента, при этом проблемные аспекты в этой сфере освещены не только с теоретической позиции, но и с точки зрения практики налогообложения.

<sup>1</sup> *Налоговая политика. Теория и практика: Учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010; Налоговые реформы. Теория и практика / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010; Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011; Налоговые системы. Методология развития / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012; Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения / Под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013.*

Цель дисциплины «Налоговый менеджмент» — содействовать подготовке высококвалифицированных магистров, владеющих новым управленческим мышлением, знанием того, как в процессе налогообложения добиваться поставленной цели, используя труд, интеллект и мотивы поведения людей.

Дисциплина носит комплексный характер и объединяет в единое целое знания, полученные студентами в процессе изучения истории и теории налогов, налоговой системы, основ менеджмента, финансового менеджмента, бухгалтерского учета, экономического анализа и других дисциплин.

Исходя из принципиальной установки развития у читателей критического мышления и самостоятельных исследовательских навыков эта книга поддерживает выработанный предыдущими учебными изданиями серии стиль учебников продвинутого уровня, имеющий следующие фундаментальные отличия.

*Во-первых*, учебник является результатом работы «коллективного разума», представленного не учеными какой-либо административной единицы (как это чаще всего бывает — кафедры, факультета), а учеными из разных вузов, городов, стран, объединенных ежегодными российско-украинскими симпозиумами «Теория и практика налоговых реформ». При этом главный критерий подбора авторов — их специализация на проблемах.

*Во-вторых*, предлагаемая книга не повторяет учебники для специалистов, лишь «утяжеляя» его дополнительным объемом знания. Это принципиально новый и во всех отношениях пионерный учебник, тем более что такой дисциплины в учебных планах бакалавриата не значится.

*В-третьих*, подача учебного материала построена не по принципу «прочти, запомни и воспроизведи», а по гораздо более сложному принципу «прочти, выработай собственное мнение, обсуди его на семинаре, реализуй в своих исследованиях».

*В-четвертых*, учитывая сложность и неоднозначность понятийного аппарата налогообложения, авторы снабдили учебник теоретическим глоссарием, позволяющим наглядно увидеть взаимосвязи и отличия применяемой терминологии.

В результате изучения учебной дисциплины магистранты должны:

**знать**

- сущность, принципы, функции и виды налогового менеджмента;
- сущность и механизм реализации налогового регулирования как функции государственного налогового менеджмента;
- сущность и составляющие государственного налогового администрирования;
- организацию учета налогоплательщиков;
- порядок осуществления оперативного учета налогов и сборов налоговыми органами;
- механизм согласования налоговых обязательств и исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов;
- инструментарий оценки качества работы налоговых органов;
- сущность, принципы и задачи налогового контроля;
- виды налоговых проверок и организацию их проведения;
- применение норм административной, финансовой и уголовной ответственности;
- планирование и прогнозирование налоговых поступлений;
- морально-этические аспекты взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов;

- цели, задачи и функции корпоративного налогового менеджмента;
- организация системы налогового учета и формирования налоговой политики на предприятии;
- понятие «корпоративное налоговое планирование», его сущность, методы и виды;
- методическое и организационное обеспечение бюджетирования налогов на предприятии;

**уметь**

- ориентироваться в действующем налоговом и административном законодательстве;
- планировать поступления налоговых платежей в бюджеты различных уровней;
- определять налоговые обязательства хозяйствующего субъекта;
- составлять акт налоговой проверки;
- составлять календарь налоговых платежей;
- организовывать работу предприятия с минимизацией риска применения финансовых санкций;
- разрабатывать рекомендации по оптимизации налоговых платежей хозяйствующего субъекта;
- составлять бюджеты предприятия по отдельным налогам и сборам;
- выявлять резервы снижения налоговых издержек хозяйствующих субъектов.

**владеть**

- навыками самостоятельной работы с источниками информации и литературой для поиска информации, ее применения в практических ситуациях;
- методологией разработки проектных решений в области управления налоговыми поступлениями;
- навыками разработки проектных решений с учетом фактора неопределенности и риска;
- методологией обоснования и принятия управленческих решений в области налогообложения;
- навыками организации процесса налогового планирования в компании и на государственном уровне;
- навыками исследования оптимального уровня налоговой нагрузки, налоговых рисков хозяйствующего субъекта;
- навыками расчета и анализа налоговых платежей на уровне предприятия.

Завершая предисловие, хотим выразить искреннюю благодарность уважаемым рецензентам — академику НАН Украины, д-ру экон. наук, проф. *Александру Ивановичу Амоше* и академику РАН, д-ру экон. наук, проф. *Александру Ивановичу Татаркину* за поддержку данного проекта.

**Научные редакторы:**

д-р экон. наук, проф. *И.А. Майбуров*  
д-р экон. наук, проф. *Ю.Б. Иванов*

## АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ

*Научный редактор* **Майбуров Игорь Анатольевич** — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, директор департамента финансов Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — гл. 1, 2, 3, 5, п. 4.1, 4.7, 6.1, 6.2, 8.1, 8.4

*Научный редактор* **Иванов Юрий Борисович** — доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист Украины, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины, заведующий кафедрой налогообложения Харьковского национального экономического университета (г. Харьков) — гл. 1, 2, 3, 11

**Васянина Людмила Николаевна** — доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — гл. 9, п. 5.8

**Жернаков Сергей Александрович** — кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — гл. 10

**Карпова Влада Викторовна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета им. С. Кузнецца (г. Харьков) — п. 4.1, 4.7

**Кизыма Андрей Ярославович** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и фискальной политики Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь), — гл. 8, п. 5.1, 6.1

**Киреенко Анна Павловна** — доктор экономических наук, профессор, проректор по научной работе Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) — п. 4.2—4.7

**Комарова Галина Петровна** — кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) — п. 4.2—4.7

**Крисоватый Андрей Игоревич** — доктор экономических наук, ректор, заведующий кафедрой налогов и фискальной политики Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь) — гл. 8, п. 5.1, 6.1

**Михасева Надежда Васильевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета им. С. Кузнецца (г. Харьков) — гл. 11

**Найденко Алексей Евгеньевич** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета им. С. Кузнецца (г. Харьков) — гл. 3

**Орлова Елена Николаевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск) — п. 6.2, 6.3, 6.4

**Пархоменко Михаил Борисович** — профессор кафедры финансового и налогового менеджмента Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина (г. Екатеринбург) — п. 5.3—5.7

**Ревенко Елена Викторовна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогообложения Харьковского национального экономического университета им. С. Кузнецца (г. Харьков) — гл. 1, 2, 7

**Чимитдоржиева Екатерина Цыренжабовна** — кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры математических и естественнонаучных дисциплин Российского государственного гуманитарного университета (филиал в г. Улан-Удэ) — п. 6.2, 6.3, 6.4

## Методологические основы корпоративного налогового менеджмента

Для человека, который не знает, к какой гавани  
он направляется, ни один ветер не будет попутным.  
*Сенека*

### 8.1. Диалектика понятия «корпоративный налоговый менеджмент»

Когда слушающий не понимает говорящего,  
а говорящий не знает, что он имеет в виду, — это философия.  
*Вольтер*

Для достижения радикальных изменений в обществе и реальных экономических преобразований необходима адекватная им система управления, которая смогла бы на базе рыночных отношений и новых морально-этических позиций обеспечить эффективность деятельности не только государственных, но и предпринимательских структур. Такая система управления не возникнет спонтанно, сама собой, как результат стремления к изменениям в экономической системе. Ее создание является отдельной проблемой, требующей особого анализа и комплексного подхода к ее решению.

**Анализ понятия «менеджмент».** Заметим, что термин «менеджмент» исключительно труден для понимания.

В большинстве определений менеджмент рассматривают как одну из форм управления, а именно как управление социально-экономическими процессами в рамках предпринимательской корпорации или акционерной компании. Принято считать, что термин «менеджмент» касается только тех организаций, которые действуют с целью получения прибыли (предпринимательского дохода). Предметом науки «менеджмент» чаще всего определяются отношения между людьми, управленческая деятельность и организационно-экономический механизм ее осуществления на уровне главного звена экономики-предприятия<sup>1</sup>. Похожей точки зрения, а именно той, что менеджмент можно рассматривать только на микроуровне (предприятия, организации), придерживаются и другие ученые.

Для этого целесообразно рассмотреть иные определения менеджмента, отметив, что все они основаны на тезисе о человеке как главном действующем лице менеджмента. Можно выделить следующие подходы к пониманию менеджмента.

<sup>1</sup> *Шегда А.В.* Менеджмент: Підручник. К.: Знання, 2004. С. 24.



1. *Менеджмент как система управления.* Менеджмент ассоциируется с системой управления, которую формируют определенные элементы, отношения, связи между которыми структурированы.

2. *Менеджмент как организация совместной работы.* Менеджмент выступает и как организация совместной работы сотрудников коллектива для достижения поставленной цели рациональным путем.

3. *Менеджмент как процесс руководства.* Менеджментом также считают руководство, которое направляет деятельность организации, представляет ее во внешней среде.

4. *Менеджмент как искусство управления.* Часто под менеджментом понимают и искусство управления — деятельность руководителя, которая зависит от его личных качеств организатора, администратора, лидера.

5. *Менеджмент как способ и манера общения с работниками.*

6. *Менеджмент как система научных знаний.* Менеджмент является также системой научных знаний, теоретической базой практики управления, имеет свой объект и предмет, проблемы, методы и подходы к их решению, обеспечивает потребности совершенствования практики управления.

В частности, в Оксфордском словаре английского языка представлены следующие толкования менеджмента:

- способ и манера общения с людьми (работниками);
- власть и искусство управления;
- умение и административные навыки организовывать эффективную работу аппарата;
- органы управления, административные единицы, службы и подразделения<sup>1</sup>.

**Подходы к понятию «корпоративный налоговый менеджмент».** Понятие «корпоративный налоговый менеджмент» в отличие от государственного налогового менеджмента ученые исследуют как термин, уже существующий в практике хозяйствования субъектов предпринимательства.

Этот термин появился в отечественной литературе, начиная с 1990-е годы. Анализ работ зарубежных и отечественных специалистов в области налогового менеджмента показал, что до сих пор так и не сформирован единый подход к определению основных понятий корпоративного налогового менеджмента, состава его функций, форм налоговой политики на предприятии и т.п.

Можно выделить следующие подходы к пониманию корпоративного налогового менеджмента.

*Во-первых*, под корпоративным налоговым менеджментом подразумевается процесс управления налогообложением предприятия с целью оптимизации его налоговых платежей.

*Во-вторых*, корпоративный налоговый менеджмент характеризуется как процесс управления налогами предприятий-налогоплательщиков, регулирующий их финансовые отношения с государством в процессе перераспределения доходов хозяйствующих субъектов и формирования доходов бюджета.

<sup>1</sup> Оксфордский словарь английского языка. М.: Астрель, 2008.

*В-третьих*, он характеризуется как процесс управления системой налогообложения предприятия, регулирующий его финансовые взаимоотношения с государством в процессе перераспределения доходов такого предприятия и формирования доходов государства.

*В-четвертых*, корпоративный налоговый менеджмент довольно часто характеризуется как процесс управления путем использования методов воздействия налогового механизма на налоговую систему в целях реализации налоговой политики.

*В-пятых*, корпоративный налоговый менеджмент рассматривается как система управления налогами: как определенная категория людей, социальный слой тех, кто осуществляет работу по управлению налогами; как форма предприятия, которое имеет отношение к корпоративному и персональному налоговому менеджменту.

*В-шестых*, корпоративный налоговый менеджмент рассматривается также как совокупность приемов и методов организации налоговых отношений с целью обеспечения формирования доходной части бюджета и влияния на развитие и социальную сферу.

*В-седьмых*, налоговый менеджмент включает в себя также разработку правовых основ налогообложения, современные достижения науки и практики, а также обеспечение условий функционирования элементов налогового механизма, таких как планирование, регулирование и контроль.

Ниже представлен ряд определений известных специалистов, раскрывающих тот или иной подход.

С. Барулин определяет корпоративный налоговый менеджмент как систему управления налоговыми потоками коммерческой организации путем использования научно обоснованных рыночных форм и методов принятия управленческих решений в области налоговых доходов и расходов на микроуровне<sup>1</sup>.

А. Подкопаев характеризует корпоративный налоговый менеджмент как совокупность возникающих с участием хозяйствующего субъекта экономических отношений по поводу осуществления им законных действий, направленных на изменение или поддержание размера своих налоговых обязательств с целью повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности и обеспечения интересов государства<sup>2</sup>.

**Задание научного руководителя**

*Идентифицируйте принадлежность представленных определений к тому или иному подходу. Выделите достоинства и недостатки данных подходов. Проведите анализ специальной литературы на предмет выделения разных подходов к определению предмета и объекта корпоративного налогового менеджмента. Попытайтесь классифицировать эти подходы и выработать собственное мнение о предмете и объекте корпоративного налогового менеджмента*

<sup>1</sup> Барулин С.В. Налоговый менеджмент: Учеб. пособие / Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. М.: Омега-Л, 2008. С. 150.

<sup>2</sup> Подкопаев А.П. Совершенствование корпоративного налогового менеджмента как способ достижения баланса интересов бизнеса и государства: Дисс. ... канд. экон. наук. М., 2007.

Н. Грохотова считает, что корпоративный налоговый менеджмент — это управление финансово-хозяйственной деятельностью организации, направленное на повышение эффективности взаимодействия с государственным налоговым механизмом налогообложения в целях законного уменьшения налогового бремени и выявления финансовых ресурсов для капитализации<sup>1</sup>.

Н. Заяц под корпоративным налоговым менеджментом понимает налоговое планирование с позиции налогоплательщика и целью этого управления является достижение прибыльности бизнеса, оптимизация налоговых обязательств<sup>2</sup>.

Т. Рева считает, что цель корпоративного налогового менеджмента заключается в своевременном и полном выполнении обязательств налогоплательщиков в соответствии с действующим законодательством при условии полного использования налоговых стимулов (выгод, льгот и т.д.), обеспечивающих рост предпринимательской прибыли. Менеджмент предполагает прогнозирование и планирование налогов, налоговый учет, внутренний контроль налогооблагаемых баз<sup>3</sup>.

Л. Кирина определяет корпоративный налоговый менеджмент как систему методов и приемов воздействия на налоговую составляющую финансовых ресурсов организации, реализуемых в рамках корпоративной налоговой идеологии и действующего налогового законодательства в целях повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности конкретного субъекта и обеспечения финансовых интересов государства<sup>4</sup>.

А. Крисоватый корпоративный налоговый менеджмент рассматривает как процесс управления налогами субъектов предпринимательской деятельности, регулирующий их финансовые взаимоотношения с государством в процессе перераспределения своих доходов и формирования доходов бюджета. Менеджмент предусматривает разработку управленческих решений, направленных на формирование финансового потенциала и повышения его эффективности. К составляющим корпоративного налогового менеджмента относятся: организация налогового учета, налоговое планирование, управление финансовыми потоками и внутренний налоговый контроль<sup>5</sup>.

**Соотношение корпоративного налогового менеджмента и налогового планирования.** А. Степанюк рассматривает корпоративный налоговый менеджмент через характеристику налогового планирования как одного из его элементов, под которым он понимает разработку и внедрение законных схем снижения налоговых платежей за счет применения методов стратегического планирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия<sup>6</sup>.

Встречаются работы, в которых налоговое планирование характеризуется как деятельность по разработке и практическому применению схем, позволяющих снизить налоговое давление; как методы и меры, направленные на увеличение

<sup>1</sup> Грохотова Н. В. Налоговый менеджмент и его влияние на формирование прибыли организации: Дисс. ... канд. экон. наук. Иркутск, 2005.

<sup>2</sup> Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебник. Мн.: БГЭУ, 2002. С. 89—90.

<sup>3</sup> Рева Т. М. Податковий менеджмент: Навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2003. С. 15.

<sup>4</sup> Кирина Л. С. Налоговый менеджмент в организациях: Учебник / Л. С. Кирина, Н. А. Горохова. М.: Юрайт, 2014. С. 27—28.

<sup>5</sup> Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: Навч. посібник. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. С. 190.

<sup>6</sup> Степанюк О. Податкове планування як сфера юридичної практики // Світ фінансів. 2005. № 1. С. 71—72.

средств, остающихся в распоряжении предприятия после уплаты причитающихся налогов<sup>1</sup>.

В целом, синонимичны налоговому планированию также понятия «избежание налогов» и «оптимизация налогов». Вместе с тем ряд специалистов настаивают, что эти понятия хотя и близки по значению, но все же различаются.

Избежание налогов — это минимизация налоговых обязательств посредством законного использования налоговых льгот и различных нестыковок в законодательстве, при этом налогоплательщики полностью раскрывают свою учетную и отчетную информацию налоговым органам, потому что все их действия основаны только на требованиях закона.

Под налоговым планированием понимают целенаправленную деятельность организации, которая ориентируется на максимальное использование всех тонкостей налогового законодательства в целях уменьшения налоговых платежей в бюджет. При этом деятельность налогоплательщика также направлена не на нарушение налогового законодательства, а только на законное использование в свою пользу всех льгот и особенностей налогового права. Подробнее о налоговом планировании см. п. 9.1.

Таким образом, если избежание налогов является тактическим действием (применительно к конкретной ситуации), то налоговое планирование представляет собой систему плановых действий, направленных на максимальный учет возможностей оптимизации и минимизации налоговых платежей в рамках общего стратегического планирования организации<sup>2</sup>.

Требования по налоговой оптимизации, под которой понимают методы и меры, направленные на увеличение средств, остающихся в распоряжении предприятия после уплаты причитающихся налогов, состоят в том, что способы оптимизации не должны противоречить законам. Схема, которая используется при оптимизации, должна минимально отличаться от обычного порядка хозяйственных операций. При этом оптимизация уменьшает сумму налогов, но не сводит их к нулю.

Некоторые авторы, рассматривая налоговые платежи как одну из статей расходов, понимают планирование налогов как составляющую общей стратегии оптимизации расходов. При этом целью налогового планирования является выбор такого пути, при котором налоговые платежи будут минимальными. Налоговое планирование есть планирование коммерческой и инвестиционной деятельности юридических и физических лиц в целях минимизации налоговых платежей<sup>3</sup>.

Таким образом, как отмечает Л. Кирина, если оптимизация налогов — это цель корпоративного налогового менеджмента, то налоговое планирование представляет собой комплекс методов, инструментов достижения цели налогового менеджмента. Налоговая оптимизация и налоговое планирование предполагают такую управленческую деятельность налогоплательщиков, которая позволяет не

<sup>1</sup> *Єлісєєв А.В.* Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами / А.В. Єлісєєв, М.П. Підлужний. Л.: Ліга-прес, 2003. С. 8.

<sup>2</sup> *Медведев А.Н.* Как планировать налоговые платежи. М.: Инфра-М, 1996. С. 4; *Евстигнеев Е.Н.* Основы налогообложения и налогового права: Учеб. пособие. М.: Инфра-М, 2000. С. 52—53.

<sup>3</sup> *Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина.* М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. С. 96.

только снизить налоговую нагрузку в текущей ситуации, но и обеспечить долговременную экономию на налоговых издержках, получить экономический эффект от их вложения, избежать или снизить риск возможных штрафных санкций в перспективе<sup>1</sup>.

**Выводы.** Анализ точек зрения на сущность корпоративного налогового менеджмента позволяет сделать вывод, что в большинстве публикаций он сведен к налоговому планированию, процессу минимизации налогообложения, поиску способов ухода от налогов, что, на наш взгляд, значительно сужает сферу его применения. Такая ситуация вызвана сравнительно малым промежутком времени существования этой теоретической и практической области знаний, а также спецификой отечественного налогового законодательства и обусловленной этим сложности трансформации в национальную экономику зарубежного опыта по вопросам корпоративного налогового менеджмента, недостатком экономической литературы по его проблематике, единого подхода к сущности корпоративного налогового менеджмента и тем, что до сих пор не составлен понятийный аппарат дисциплины.

Еще одной из причин существования неопределенной ситуации относительно корпоративного налогового менеджмента, является то, что он возник сначала в практической деятельности хозяйствующих субъектов и только потом исследователи делали попытки теоретического обобщения и развития этой области знаний.

Обобщение вышеприведенных взглядов зарубежных и отечественных ученых на содержание понятия «корпоративный налоговый менеджмент», проблем его функционирования в рыночных условиях хозяйствования, нашей точки зрения по этому поводу позволяет сделать ряд выводов о корпоративном налоговом менеджменте, который целесообразно рассматривать в следующих аспектах:

- как процесс управления ресурсами и людьми, который предусматривает определение цели, планирование, организацию, лидерство и контроль, которые направляют на достижение конечной цели;
- как вид деятельности, направленной на координацию усилий людей, с использованием их труда, интеллекта, учетом мотивов поведения для достижения поставленной цели;
- как определенный социальный слой людей, профессионально занимающихся управленческой деятельностью и сосредоточенных в аппарате управления налоговыми отношениями предприятия;
- искусство управления;
- как систему взаимообусловленных и взаимосвязанных приемов, форм и методов, отвечающих требованиям рыночной экономики;
- как форму предпринимательства.

В целом же нам видится более обоснованным следующее определение анализируемого понятия.

*Корпоративный налоговый менеджмент* — это система корпоративного управления налоговыми обязательствами организации, призванная на основе соблюдения норм действующего законодательства формировать такие управленческие решения, которые бы обеспечивали долгосрочное повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности этой организации и реализацию финансовых интересов государства.

<sup>1</sup> Кирина Л.С. Налоговый менеджмент... С. 17.

Дальнейшие исследования сущности корпоративного налогового менеджмента должны быть направлены на его развитие как отрасли науки, теории, определенной суммы знаний в виде произведенных концепций, определенных принципов, методов и средств. На наш взгляд, это должно стать главным направлением развития корпоративного налогового менеджмента.

## 8.2. Цели и задачи корпоративного налогового менеджмента

Лишены прозорливости не те, кто не достигают цели, а те, кто проходят мимо нее.

*Франсуа Ларошфуко*

Налоговый менеджмент предприятия предусматривает разработку управленческих решений, направленных на повышение финансового потенциала и эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации. Его основная цель не сводится к абсолютной минимизации налоговых платежей, она заключается в активном воздействии на максимизацию чистой прибыли при заданных параметрах налоговой среды и рыночной конъюнктуры.

С точки зрения руководителя организации, к категории налоговых расходов относятся и налоги, и другие обязательные платежи. Но постулат «чем меньше налоги, тем больше прибыль» не всегда носит прямой характер. Не исключено, что уменьшение размера уплаты одних налогов приведет к увеличению размера уплаты других налогов, а также к последующим финансовым санкциям со стороны контролирующих органов. Поэтому наиболее эффективным способом увеличения прибыльности является не механическое сокращение налогов, а построение эффективной системы управления предприятием и принятия решений таким образом, чтобы оптимальной (в том числе и по налогам) была вся структура бизнеса.

Таким образом, ориентироваться следует не на тактику сокращения налогов, а на стратегию оптимального управления предприятием. Самый надежный способ оптимизировать налоги — это оптимизировать всю деятельность предприятия таким образом, чтобы она осуществлялась наиболее эффективным способом. Указанный подход обеспечивает более значительное и длительное сокращение налоговых расходов на долгосрочную перспективу.

**Уклонение от уплаты налогов.** Следует понимать, что ближайшей альтернативой такой оптимизации является уклонение от уплаты налогов. К основным причинам уклонения от уплаты налогов относятся моральные, политические, экономические и технические (рис. 8.1).

**1. Моральные причины.** Эти причины обусловлены тем, что стремление избежать уплаты налогов является естественной реакцией человека на любые фискальные инициативы государства. С точки зрения психологии, такая реакция считается нормальной, поскольку обусловлена попыткой собственника так или иначе защитить свое имущество, капитал или доходы от любых посягательств, путем сокрытия объекта налогообложения. Защита своего имущества, в том числе и от государства, является сильнейшей экономической мотивацией в деятельности любого человека.

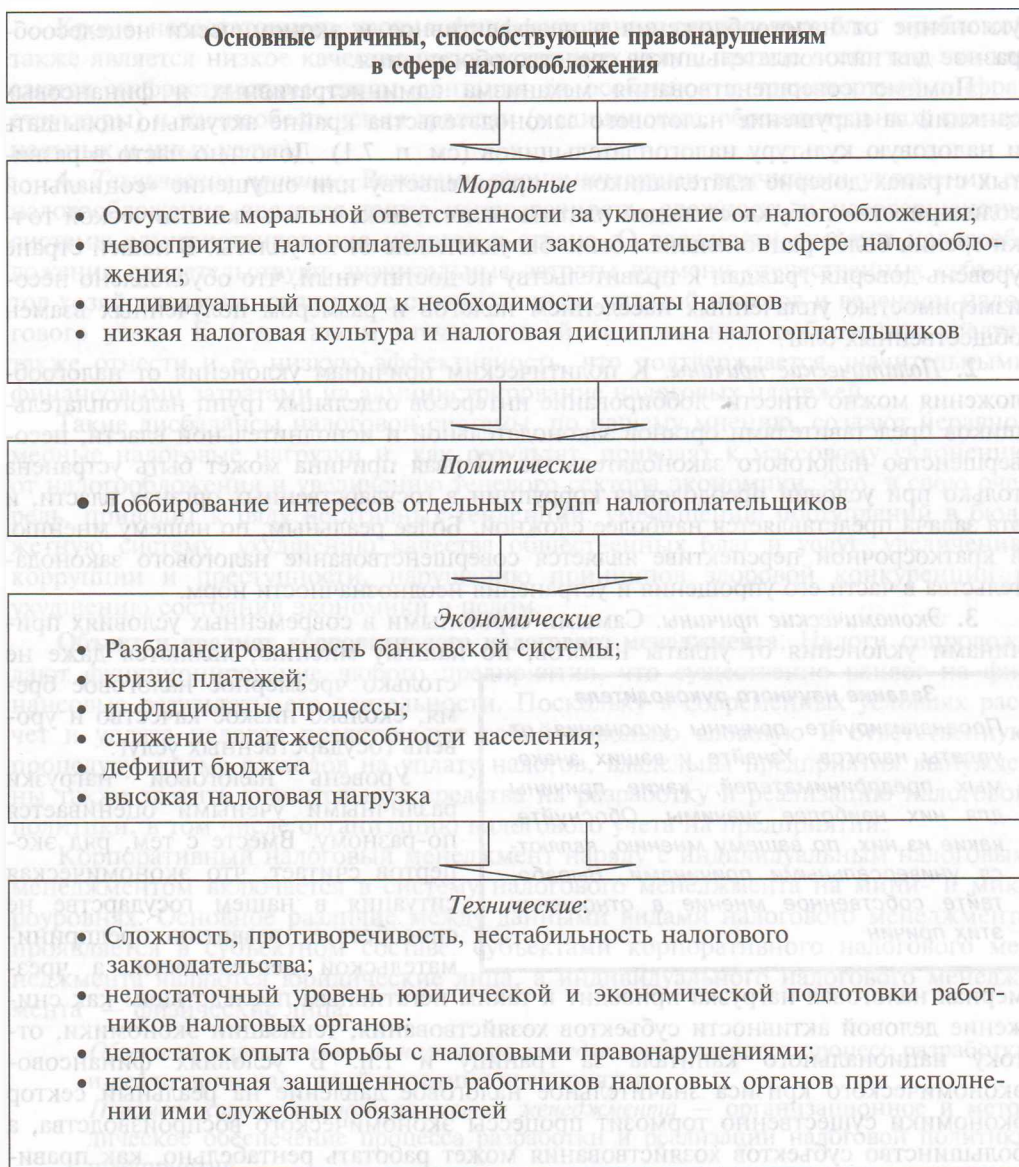


Рис. 8.1. Основные причины, способствующие налоговым правонарушениям

Размеры незаконного уменьшения налогового обязательства рассматриваются налогоплательщиком как высокорисковый актив, который приносит значительный доход при условии, что факт уклонения не будет раскрыт или же как значительные потери, в случае выявления сокрытых сумм налоговых обязательств. Учитывая это, государство должно создать действенный и эффективный институт ответственности за нарушение налогового законодательства, чтобы превратить

уклонение от налогообложения в неэффективное и экономически нецелесообразное для налогоплательщиков средство обогащения.

Помимо совершенствования механизма административных и финансовых санкций за нарушение налогового законодательства крайне актуально повышать и налоговую культуру налогоплательщиков (см. п. 7.1). Довольно часто в развитых странах доверие плательщиков к правительству или ощущение «социальной солидарности» побуждает людей платить налоги, даже если с экономической точки зрения более рациональным было бы уклонение от их уплаты. В нашей стране уровень доверия граждан к правительству не достаточный, что обусловлено несоизмеримостью уплаченных населением налогов и размером полученных взамен общественных благ.

**2. Политические причины.** К политическим причинам уклонения от налогообложения можно отнести: лоббирование интересов отдельных групп налогоплательщиков представителями органов законодательной и исполнительной власти; несовершенство налогового законодательства. Первая причина может быть устранена только при условии преодоления коррупции в государственных органах власти, и эта задача представляется наиболее сложной. Более реальным, по нашему мнению, в краткосрочной перспективе является совершенствование налогового законодательства в части его упрощения и устранения неоднозначности норм.

**3. Экономические причины.** Самыми серьезными в современных условиях причинами уклонения от уплаты налогов, по нашему мнению, являются даже не

**Задание научного руководителя**

*Проанализируйте причины уклонения от уплаты налогов. Узнайте у ваших знакомых предпринимателей, какие причины для них наиболее значимы. Обоснуйте, какие из них, по вашему мнению, являются универсальными причинами. Выработайте собственное мнение в отношении этих причин*

столько чрезмерное налоговое бремя, сколько низкое качество и уровень государственных услуг.

Уровень налоговой нагрузки различными учеными оценивается по-разному. Вместе с тем, ряд экспертов считает, что экономическая ситуация в нашем государстве не способствует развитию предпринимательской деятельности, а чрез-

мерная налоговая нагрузка приводит к таким негативным последствиям как снижение деловой активности субъектов хозяйствования, теннизации экономики, оттоку национального капитала за границу и т.п. В условиях финансово-экономического кризиса значительное налоговое давление на реальный сектор экономики существенно тормозит процессы экономического воспроизводства, а большинство субъектов хозяйствования может работать рентабельно, как правило, только в условиях сокрытия своих доходов от налогообложения.

Высокая доля налогов в ВВП наблюдается в скандинавских странах, в частности в Норвегии, Дании, Швеции. Однако, несмотря на значительный уровень налоговой нагрузки, удельный вес теневого сектора в этих странах незначителен, поскольку у них сложилась достаточно рациональная и эффективная система бюджетного распределения и использования налоговых платежей. Поэтому одной из основных экономических причин уклонения от налогообложения в нашей стране следует считать завышенное налоговое бремя и неэффективную систему расходования бюджетных средств.



Кроме недостаточного уровня финансирования социальных благ проблемой также является низкое качество государственных услуг, прежде всего тех, что касаются инфраструктуры среды обитания (в особенности транспортной инфраструктуры) и жизнеобеспечения граждан (медицинских, образовательных, коммунальных и иных услуг).

**4. Технические причины.** Важными экономическими причинами уклонения от налогообложения является также непрозрачность, сложность и несовершенство системы администрирования налогов в стране. О сложности системы налогообложения свидетельствуют значительные затраты времени отечественных субъектов хозяйствования, связанные с начислением, уплатой налогов и ведением налогового учета. К недостаткам отечественной системы налогообложения следует также отнести и ее низкую эффективность, что подтверждается значительными финансовыми затратами на администрирование налоговых платежей.

Такие дисбалансы налоговой системы, по нашему мнению, создают неравномерные налоговые нагрузки и, как результат, приводят к массовому уклонению от налогообложения и увеличению теневого сектора экономики. Это, в свою очередь, приводит к ряду негативных тенденций: уменьшению поступлений в бюджетную систему, ухудшению качества общественных благ и услуг, увеличению коррупции и преступности, нарушению принципов здоровой конкуренции и ухудшению состояния экономики в целом.

**Объект и предмет корпоративного налогового менеджмента.** Налоги сопровождают функционирование любого предприятия, что существенно влияет на финансовые результаты его деятельности. Поскольку в современных условиях расчет и уплата налогов представляют собой довольно сложную и ответственную процедуру, кроме расходов на уплату налогов, владельцы предприятия вынуждены также тратить значительные средства на разработку и реализацию налоговой политики, в том числе организацию налогового учета на предприятии.

Корпоративный налоговый менеджмент наряду с индивидуальным налоговым менеджментом включается в систему налогового менеджмента на мини- и микроуровнях. Основное различие между данными видами налогового менеджмента проявляется в субъектном составе: субъектами корпоративного налогового менеджмента являются юридические лица, а индивидуального налогового менеджмента — физические лица.

*Объектом корпоративного налогового менеджмента* является процесс разработки и реализации налоговой политики предприятия.

*Предмет корпоративного налогового менеджмента* — организационное и методическое обеспечение процесса разработки и реализации налоговой политики предприятия.

**Эффективная корпоративная налоговая политика.** Оптимизация налоговых расходов может осуществляться посредством использования на предприятии эффективной налоговой политики: для этого подразумевается формирование и внедрение на предприятии:

- рациональной организации налогового учета;
- рациональной организации документооборота, связанного с процессом исчисления налоговых платежей;
- корректной системы ведения налогового учета, которая обеспечивает: правильное и своевременное заполнение регистров налогового учета; коррект-

ное заполнение и своевременное предоставление документов налоговой отчетности; правильное исчисление, своевременную уплату и оптимизацию налоговых платежей предприятия в соответствии с нормами действующего законодательства.

Эффективная налоговая политика позволяет сократить расходы предприятия, связанные с налогообложением, по нескольким направлениям, в частности, за счет:

- сокращения суммы налоговых платежей предприятия;
- предотвращения расходов на уплату финансовых санкций, связанных с некорректным ведением налогового учета на предприятии;
- получения дополнительной прибыли благодаря недопущению налоговых переплат и увеличению оборачиваемости капитала;
- экономии затрат на организацию и ведение налогового учета.

**Система налогового учета на предприятии.** Одной из значимых целей реализации корпоративной налоговой политики является построение системы налогового учета. Наибольшей результативности можно достичь при управлении не процессом, а именно системой налогового учета предприятия, основу которой составляет организационная структура, обеспечивающая ведение налогового учета.

В систему налогового учета целесообразно включить персонал предприятия, осуществляющий налоговый учет на предприятии, ресурсное обеспечение, непосредственно процесс ведения налогового учета и его результаты — суммы налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджетную систему (рис. 8.2).



Рис. 8.2. Система налогового учета предприятия

**Субъекты корпоративного налогового менеджмента.** Субъектом корпоративного налогового менеджмента на предприятии выступает налоговый менеджер, основная функция которого заключается в реализации корпоративной налоговой политики с целью максимизации чистой прибыли предприятия за счет сокращения налоговых платежей и издержек (рис. 8.3).

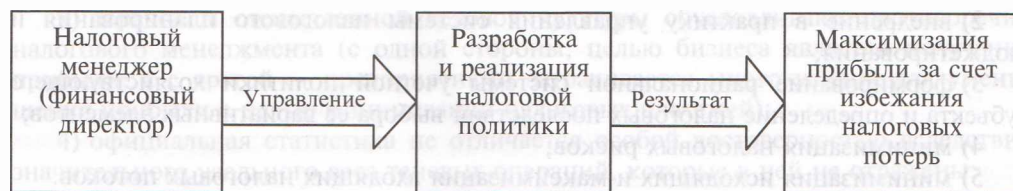


Рис. 8.3. Схема осуществления мероприятий корпоративного налогового менеджмента

На практике меры корпоративного налогового менеджмента на предприятии, как правило, внедряет финансовый директор и главный бухгалтер, а не налоговый менеджер.

Функции финансового директора иногда включают только подбор и контроль действий главного бухгалтера, который в дальнейшем формирует и реализует налоговую политику. Однако такой подход к реализации налоговой политики приемлем не для всех предприятий, поскольку в ряде случаев он не позволяет в полной мере реализовать все преимущества корпоративного налогового менеджмента. Обусловлено это прежде всего квалификационными характеристиками налогового менеджера, предусматривающими знания и навыки по планированию, организации, контролю, координации и регулированию системы налогового менеджмента на предприятии. Для реализации таких компетенций налоговый менеджер должен детально изучить налоговый учет на предприятии, менеджмент, финансовый менеджмент и иметь в своем распоряжении достаточное количество времени, чем финансовый директор не всегда располагает.

На малых предприятиях, руководство которых не намерено использовать политику бюджетирования или налогового планирования, функции налогового менеджера могут быть распределены между финансовым директором и главным бухгалтером. Однако на средних и крупных предприятиях со значительными суммами налоговых платежей при осуществлении политики бюджетирования налогов или налогового планирования налоговый менеджмент значительно усложняется.

**Цели и задачи корпоративного налогового менеджмента.** У субъектов корпоративного налогового менеджмента можно выделить общие и частные цели (подробнее см. п. 2.1).

*Частной целью* корпоративного налогового менеджмента является минимизация исходящих от них налоговых потоков и максимизация входящих к ним из бюджетной системы налоговых потоков.

*Общей целью* корпоративного налогового менеджмента является совершенствование налоговой системы, повышение ее экономической эффективности, а также обеспечение социально-экономического развития всех хозяйствующих субъектов.

К укрупненным задачам корпоративного налогового менеджмента относятся следующие:

1) разработка налоговой политики хозяйствующего субъекта с учетом особенностей деятельности налогоплательщика (виды хозяйственных операций, налоговый режим, ведение внешнеэкономической деятельности, наличие оснований для налоговых льгот и т.д.);

2) внедрение в практику управления системы налогового планирования и бюджетирования;

3) формирование рациональной системы учетной политики хозяйствующего субъекта и определение налоговых последствий выбора ее вариативных элементов;

4) минимизация налоговых рисков;

5) минимизация исходящих и максимизация входящих налоговых потоков.

Численность налоговых менеджеров на предприятии определяется различными факторами, которые зависят от индивидуальных особенностей предприятия, в частности, от его финансового состояния, состава, структуры и др.

В процессе выполнения делегированных налоговому менеджеру обязанностей им определяется состав информационного и ресурсного обеспечения налогового планирования.

Функционирование корпоративного налогового менеджмента обеспечивает:

- анализ внешней налоговой среды, прогнозируемых нормативно-правовых изменений действующего законодательства, международных конвенций по вопросам налогообложения;
- разработка налоговой стратегии предприятия (налоговое прогнозирование), исходя из общей стратегии экономического развития и прогноза внешних налоговых условий и льгот;
- разработка системы планов предприятия, которая предусматривает оптимизацию производственных альтернатив с учетом налоговой нагрузки и ее перераспределения в рыночной среде;
- налоговый мониторинг хозяйственных операций.

Корпоративный налоговый менеджмент в деятельности предприятия имеет очень большое значение, ведь налоги на практике является важным инструментом экономического регулирования, эффективным рычагом воздействия на большинство бизнес-решений, часто заставляя руководителей кардинально менять тактику действий компании.

**Факторы влияния на организацию корпоративного налогового менеджмента.** Корпоративный налоговый менеджмент является специфической подсистемой внутрифирменного управления, на организацию которой влияет ряд факторов, в частности следующие:

1) большинство российских налоговых реалий не является отечественным изобретением. Автоматический перенос зарубежных способов и приемов в отечественную практику налогообложения предприятий без научного обоснования не способствует повышению эффективности корпоративного налогового менеджмента;

2) налоговые реалии, сложившиеся в нашей экономике, не способствуют стабильности предпринимательской деятельности и, в то же время, создают большое поле деятельности для корпоративного налогового менеджмента;

**Задание научного руководителя**

*Проанализируйте факторы влияния на организацию корпоративного налогового менеджмента в нашей стране. Узнайте у ваших знакомых предпринимателей, какие факторы наиболее значимы для них. Попробуйте на основании этих опросов ранжировать данные факторы. Выработайте собственное мнение изменчивости этих факторов*

3) парадоксы отечественной деловой культуры обуславливают противоречия налогового менеджмента (с одной стороны, целью бизнеса является получение прибыли, а с другой — предприятиями затрачивается много усилий для уменьшения прибыли с целью минимизации налоговых платежей);

4) официальная статистика не отличается особой достоверностью вследствие значительного удельного веса теневых операций, которые в ней не отражены;

5) нестабильность налогового законодательства, частые корректировки нормативно-правовой базы;

6) неточность формулировок законодательных актов, в результате чего на практике происходит их двоякое толкование;

7) отсутствие координации между отдельными положениями налогового законодательства и законодательств, регулирующих отдельные виды деятельности;

8) отсутствие (или недостаточное количество) специалистов по вопросам налогообложения и несовершенная организационно-управленческая структура предприятия;

9) недостаточное внимание руководства субъекта предпринимательской деятельности к вопросам функционирования корпоративного налогового менеджмента, непонимание его сути и значения.

**Выводы.** Рассмотренные факторы, без сомнения, влияют на налоговую политику предприятия и, как, следствие на мероприятия корпоративного налогового менеджмента. Что касается корпоративного налогового менеджмента, то его целесообразно рассматривать как систему управления налоговыми потоками на минимальном уровне в пределах установленных процедур и элементов налогового процесса посредством рыночно ориентированных форм и методов с целью финансового обеспечения производства и предоставления необходимого объема и качества общественных благ (выгод, услуг). В основе корпоративного налогового менеджмента лежат принципы оценки тенденций и закономерностей формирования структуры развития экономического, финансового и налогового потенциала предприятия, а также методы обеспечения их продуктивного воздействия на факторы экономического роста.

### 8.3. Функции корпоративного налогового менеджмента

Бросая в воду камешки, смотри на круги, ими образуемые:  
иначе такое бросание будет пустой забавой.

*Козьма Прутков*

Корпоративный налоговый менеджмент, будучи составной частью системы управления предприятием, выполняет ряд функций, которые можно охарактеризовать как направления деятельности корпоративного налогового менеджмента по управлению системой налогового учета с целью достижения максимизации прибыли предприятия.

**Функции корпоративного налогового менеджмента.** Большинство специалистов относит к функциям корпоративного налогового менеджмента:

- налоговое планирование;
- налоговое регулирование;
- организацию;

- мотивацию;
- координацию;
- налоговый контроль<sup>1</sup>.

В целом, с таким распределением можно согласиться, но с учетом необходимости внесения некоторых корректировок, связанных со спецификой налоговых отношений.

В частности, мотивация персонала является одной из главных функций менеджмента, поэтому отдельно ее выделять в числе функций корпоративного налогового менеджмента вряд ли целесообразно. Безусловно, налоговому менеджеру следует ознакомиться с основами персонального менеджмента и сотрудничать с менеджером по кадрам в вопросах мотивации сотрудников, осуществляющих налоговый учет. Однако как самостоятельную функцию налогового менеджера мотивацию персонала, по нашему мнению, не стоит выделять. Поскольку функция координации считается одной из составляющих функций планирования, организации и контроля налогового учета, ее выделение также не имеет смысла.

**Цикличность реализации функций.** Заслуживает внимания точка зрения В. Верлоки: «Невозможно провести четкую границу между планированием, организацией, мотивацией и контролем. Практически все функции менеджмента создают единую систему управления людьми в процессе производства»<sup>2</sup>. В то же время в общем виде последовательность осуществления функций корпоративного налогового менеджмента можно охарактеризовать следующим образом.

В процессе реализации функции планирования проводится планирование мероприятий по организации системы налогового учета на предприятии и составлению планов. В дальнейшем разработанные планы находят практическое воплощение при осуществлении функции организации системы налогового учета. После практической реализации мероприятий система налогового учета контролируется, по результатам чего может приниматься решение о необходимости ее корректировки, то есть осуществляется функция регулирования системы налогового учета. Далее необходимые изменения в организации системы налогового учета планируются (функция планирования), реализуются на практике (функция организации), контролируются (функция контроля) и при необходимости принимается решение об уточнении некоторых параметров системы налогового учета (функция регулировки).

Таким образом, можно сделать вывод, что функции корпоративного налогового менеджмента осуществляются в циклической последовательности.

Планирование — это первая функция корпоративного налогового менеджмента; она включает в себя мероприятия по стратегическому (долгосрочному) и текущему планированию налоговой политики.

В процессе осуществления стратегического (долгосрочного) планирования на основе анализа внешней и внутренней информации налоговый менеджер совершает следующее:

- выбор оптимальной формы налоговой политики предприятия;

<sup>1</sup> *Налоговый менеджмент: Учебник* / Под ред. А.Г. Поршнева. М.: Инфра-М, 2003.

<sup>2</sup> *Основы менеджмента: Учеб. пособие* / Под ред. В.С. Верлоки. Х.: ИНЖЕК, 2004.

- планирование кадрового состава, структуры проведения налогового учета предприятия;
- планирование ресурсного обеспечения налогового подразделения предприятия;
- планирование методического обеспечения налогового подразделения (должностных инструкций, графика документооборота, стандартов налогового учета предприятия и т. д.);
- планирование рациональной схемы взаимодействия налогового подразделения с другими подразделениями предприятия в процессе проведения налогового учета предприятия.

**Содержание функций корпоративного налогового менеджмента.** Раскроем содержание этих функций.

**1. Планирование.** Наиболее важную часть в стратегическом планировании составляет выбор формы реализации налоговой политики предприятия. Принятие такого решения налоговый менеджер проводит на основе анализа информации бизнес-планов, бюджетов, организационно-правовой формы, структуры, системы налогообложения предприятия (общая, упрощенная), целевых установок руководства и т.п.

Некоторые специалисты придерживаются мнения, что оптимальной формой реализации налоговой политики на предприятии всегда выступает налоговое планирование. Такой вывод в целом можно считать правильным, однако он приемлем не для всех ситуаций. Связано это с тем, что налоговое планирование осуществляют квалифицированные специалисты, услуги которых высоко оплачиваются. И при незначительных суммах налоговых платежей (например, при применении упрощенной системы налогообложения) для предприятия более выгодно может быть платить без оптимизации налоги в бюджет, чем использовать консультации дорогостоящих специалистов. Аналогичный вывод можно сделать и в отношении бюджетирования налогов, которое требует дополнительных расходов на оплату специалистов по бюджетированию.

Поэтому налоговому менеджеру необходимо систематизировать все факторы, влияющие на выбор налоговой политики, и на основе их анализа принять рациональное решение. Поскольку от формы реализации налоговой политики зависит состав всех мероприятий по налоговому учету предприятия, грамотный ее выбор оказывает существенное влияние на эффективность результатов корпоративного налогового менеджмента.

Особое место в обеспечении процесса планирования занимает информация по законодательной базе и данные, полученные в ходе осуществления мероприятий по контролю системы налогового учета.

Например, если предприятие применяет упрощенную систему налогообложения, то на процесс ведения налогового учета будут влиять следующие факторы:

- 1) изменение установленных законодательством ограничительных критериев или условий пребывания на упрощенной системе налогообложения;
- 2) изменение фактических или прогнозных значений показателей, ограничивающих нахождение предприятия на упрощенной системе налогообложения.

2. *Организация.* В процессе выполнения данной функции налоговый менеджер внедряет на предприятии разработанные и запланированные им мероприятия. Организация налоговой политики должна предусматривать:

- создание налогового подразделения предприятия. При этом в налоговое подразделение входят как подразделения, непосредственно осуществляющие налоговый учет предприятия (бухгалтерия, налоговая служба), так и подразделения, обеспечивающие информационное обеспечение и контроль налогового учета предприятия (юридический отдел, плановая служба, отдел внутреннего аудита);
- ресурсное обеспечение налогового подразделения;
- методическое обеспечение — составление внутренних документов, регламентирующих порядок ведения налогового учета на предприятии (в частности, должностных инструкций, графика внутреннего документооборота, форм первичных документов налогового учета и регистров налогового учета в случаях, когда таковые не установлены законодательством).

Внедрение вышеперечисленных мероприятий проводится с учетом действий по координации сформированной налоговой политики.

3. *Контроль.* Основной целью функции контроля является выявление существующих недостатков сформированной налоговой политики на предприятии с целью дальнейшей разработки мероприятий по ее совершенствованию.

В процессе контрольной функции налоговый менеджер также осуществляет мероприятия по анализу и контролю:

- правильности заполнения первичных документов и регистров налогового учета;
- правильности заполнения и своевременности предоставления налоговой отчетности в уполномоченные органы;
- правильности расчета и своевременности уплаты налоговых платежей в бюджет;
- эффективности функционирующей системы документооборота на предприятии;
- эффективности формы налоговой политики на предприятии и т.п.

Дополнительной задачей, рассматриваемой в рамках реализации функции контроля, является наблюдение за реакцией контролирующих органов на порядок ведения налогового учета на предприятии и принятия оперативных мер по обжалованию неправомερных решений контролирующих органов.

Посредством налогового контроля осуществляется связь между теоретическими разработками в области стандартов системы налогового учета и фактическими результатами.

Стандарты в налоговом учете представляют собой разработанные налоговым менеджером документы, в которых устанавливаются эталонные (допустимые) параметры показателей, принимаемые за исходные при сопоставлении с фактическими параметрами. При разработке стандартов оценки эффективности системы налогового учета, менеджер определяет эталонные значения показателей для существующих условий функционирования предприятия и предельно допустимых величин отклонений от них.

В стандартах могут быть использованы также другие показатели, позволяющие оценить эффективность функционирующей на предприятии системы нало-



гового учета. По результатам сравнения фактических значений показателей с установленными в стандартах эталонными (допустимыми) налоговый менеджер принимает одно из решений:

- не менять существующую систему налогового учета предприятия;
- внести изменения в систему налогового учета предприятия;
- откорректировать эталонные (допустимые) значения показателей, установленные в стандартах.

4. *Регулирование.* Если по результатам проведенного контроля принимаются второе и третье решение, налоговый менеджер в дальнейшем осуществляет действия по планированию внесения изменений в действующую систему налогового учета или корректировке эталонных (допустимых) значений показателей в стандартах, то есть реализует функцию регулирования системы налогового учета.

**Формы реализации налоговой политики предприятия.** Меры, которые реализуются в процессе осуществления функций корпоративного налогового менеджмента, находятся в непосредственной зависимости от формы налоговой политики предприятия (рис. 8.4).



Рис. 8.4. Формы реализации налоговой политики

**Выводы.** Налоговая политика находится во взаимосвязи с функциями корпоративного налогового менеджмента: в процессе функции планирования налоговый менеджер выбирает налоговую политику, от которой зависит состав последующих мероприятий, осуществляемых в рамках реализации других функций налогового менеджмента.

Состав мероприятий корпоративного налогового менеджмента напрямую зависит от выбранной формы реализации налоговой политики предприятия исходя из критерия — минимум затрат на налоговый учет при максимуме прибыли предприятия.

Особое значение для построения эффективной системы корпоративного налогового менеджмента занимает квалификация налогового менеджера, и в частности уровень его знаний в области налогового учета в отношении всех форм реализации налоговой политики предприятия.

## 8.4. Формирование налогового менеджмента на предприятии

Если вы не учитесь на своих ошибках,  
нет смысла их делать.

*Лоренс Питер*

В условиях социально ориентированной рыночной экономики налоговая система является одним из важных регуляторов социально-экономических процессов в стране. Она может стимулировать инвестиции, производство, научно-технический прогресс, регулировать инфляционные процессы и т.д. Вместе с тем она сокращает потребление, замедляет процессы сбережений и накопления капитала. Интересы государства и налогоплательщиков всегда вступают в противоречие, поэтому необходим поиск организационно-экономических методов для достижения компромисса с целью удовлетворения интересов всех участников налоговых отношений и увеличения динамики показателей экономического роста страны. В связи с этим исследования по поиску оптимальной системы налогообложения является актуальными.

Работники контролирующих органов в сфере налогообложения не особо различают понятия уклонения от налогообложения и оптимизация налоговых платежей. С позиции контролирующих органов результатом оптимизации является уменьшение налоговых платежей в бюджет, при этом государству приходится ограничивать себя в расходах. Следствием этого является ограничение в финансировании государственных программ, невыплата заработной платы работникам бюджетной сферы. Поэтому на практике встречаются ситуации, когда вполне законные с позиции налогоплательщика схемы оптимизации налогов не воспринимаются контролирующими органами и их правомерность хозяйствующему субъекту приходится доказывать в суде.

**Последовательность формирования налогового менеджмента на предприятии.** Как показывает практика деятельности отечественных предприятий, формирование корпоративного налогового менеджмента происходит в несколько этапов.

**1. Анализ внешней среды.** Формирование налогового менеджмента на предприятии должно начинаться с анализа внешней налоговой среды, прогнозируемых нормативно-правовых изменений действующего законодательства, а в отдельных случаях — и международных конвенций по вопросам налогообложения. Это обусловлено тем, что правовая основа управленческих решений должна обеспечивать их защиту и законность доходов предприятия. Налоговое законодательство обеспечивает реализацию основных функций налогового менеджмента на предприятии.

**2. Налоговое прогнозирование.** Налоговое прогнозирование деятельности налогоплательщика предусматривает разработку налоговой стратегии предприятия в целом исходя из общей стратегии экономического развития и прогноза внешних налоговых условий и льгот. При формировании системы целей, перспективных целевых показателей деятельности предприятия на долгосрочный период определяются приоритетные задачи по отдельным аспектам налогового менеджмента. Учитываются как возможные изменения налогового законодательства, так и от-

дельные задачи экономической политики региональных органов местного самоуправления.

Налоговое прогнозирование считается неотъемлемой составляющей общей стратегии развития предприятия, его результаты влияют на формирование этой стратегии. Например, уровень налогообложения прибыли, а также его основные параметры влияют на направления и структуру капиталовложений, поскольку предприятия осуществляют инвестиции, прежде всего, исходя из налоговых соображений, и только потом учитывают норму прибыли.

При исследовании, которое было проведено Комиссией ЕС и которым было охвачено 8 тыс. транснациональных компаний, 48% из них указали на то, что, как правило, решающим фактором при формировании инвестиционных проектов выступают проблемы налогообложения<sup>1</sup>.

На этапе прогнозирования актуальной становится проблема выявления возможностей легальной оптимизации налоговых платежей путем применения особенностей налогообложения, в частности, с помощью различных налоговых льгот. Например, в виде снижения налоговых ставок по отдельным отраслям и видам деятельности, освобождения от уплаты налогов отдельных категорий предприятий, видов хозяйственных операций или же видов продукции и т. п.

**3. Налоговое планирование.** На данном этапе разработка системы планов предприятия предусматривает оптимизацию производственных альтернатив с учетом налоговой нагрузки и ее перераспределения в рыночной среде. Исходной информацией при этом являются целевые нормативы экономической стратегии предприятия, изменения налогового законодательства (объявленные), плановые объемы операционной деятельности, показатели, характеризующие конъюнктуру рынка, результаты бюджетирования расходов и налогового учета.

В процессе текущего налогового планирования предусматриваются оптимизация проекта производственной программы с позиции налоговой нагрузки, разработка рекомендаций, вытекающих из результатов оптимизации, для других сфер управления с целью последовательного согласования принимаемых плановых решений, определение плановых сумм налоговых платежей по отдельным видам налоговых платежей и источникам их уплаты.

**4. Налоговый мониторинг.** Не менее важным этапом в формирующейся системе налогового менеджмента на предприятии является налоговый мониторинг хозяйственных операций, необходимость проведения которого обусловлена, прежде всего, особенностями налогообложения операций предприятия.

Под налоговым мониторингом хозяйственных операций подразумевается постоянный оперативный анализ источников расходов, налоговая экспертиза проектов и договоров, а также разработка налоговых схем проведения расчетов. Все это вместе позволяет существенно повлиять на налоговую базу, управлять ее формированием, легально минимизировать налоговые обязательства предприятия в конкретных ситуациях<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Аристархова М.К. Организационный аспект корпоративного менеджмента / Аристархова М.К., Гунякова А.А. // Вестник УГАТУ. 2010. Т. 14. № 4 (39). С. 245–255.

<sup>2</sup> Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні. Тернопіль: Карт-бланш, 2005.

5. *Налоговый контроллинг.* Налоговый контроллинг позволяет осуществлять в оперативном режиме учет, контроль, анализ деятельности подразделения корпоративного налогового менеджмента в целом и каждого его отдела в частности. Реализация налогового контроллинга осуществляется путем расчета разработанного показателя, характеризующего результативность функционирования подразделения корпоративного налогового менеджмента. Под результативностью функционирования подразделения корпоративного налогового менеджмента понимается степень покрытия «налоговых расходов» суммой «налоговых доходов» (сэкономленных на уплате налогов средств), поскольку только в этом случае организация корпоративного налогового менеджмента на предприятии целесообразна и экономически выгодна.

6. *Оценка результатов налогового менеджмента.* На заключительном этапе формирования системы налогового менеджмента на предприятии проводится оценка результатов налогового менеджмента. Такими результатами могут быть как разработка комментариев к изменениям в налогообложении (а на их основе и разработка рекомендаций соответствующим подразделениям предприятия), так и проведение соответствующих корректирующих действий. Но, в конечном итоге, они определяются прежде всего показателями чистой прибыли предприятия и относительного уровня агрегированного налогообложения.

**Формирование адаптивной организационной структуры корпоративного налогового менеджмента.** На крупных предприятиях уже в ближайшей перспективе возникнет необходимость формирования специального состава структурных элементов подразделения корпоративного налогового менеджмента, сочетание которых в пространстве и во времени будет формировать его адаптивную организационную структуру. Ее формирование включает в себя следующие этапы:

- определение структурных составляющих корпоративного налогового менеджмента;
- выделение функциональных составляющих каждого структурного образования в рамках корпоративного налогового менеджмента;
- разработка технологии работ каждой функциональной составляющей корпоративного налогового менеджмента.

Состав и характеристики структурных составляющих корпоративного налогового менеджмента, вид его организационной структуры, конечно же, будут индивидуальными для каждого предприятия, поскольку они должны согласовываться с его общей организационной структурой. Общеизвестно, что организационная структура каждого предприятия уникальна, так как ее формирование происходит под влиянием таких индивидуальных факторов, как отраслевые особенности предприятия, его организационно-правовая форма, вид деятельности, масштаб деятельности, спектр партнерских отношений и др.

В этой связи для выделения структурных составляющих корпоративного налогового менеджмента представляется верным применить метод абстрагирования. В результате получаем, что организационная структура корпоративного налогового менеджмента состоит из совокупности организационных звеньев, на каждое из которых возложено выполнение определенных функций, то есть каждая структурная составляющая имеет свое функциональное назначение. При выделении состава функций целесообразно опираться на классический состав функций, раз-

работанный общей теорией управления. Классический состав функций включает в себя планирование, организацию, учет и контроль, анализ и регулирование. Необходимость учета особенностей, присущих налоговому менеджменту, обуславливает потребность осуществления трансформации классических функций управления применительно к корпоративному налоговому менеджменту.

Технологические составляющие организационного построения корпоративного налогового менеджмента реализуются с помощью специально разработанного инструментария, необходимость в котором определяется тем, что в процессе организационного проектирования данного подразделения требуется решить ряд специфических задач, а именно:

- обеспечить интеграцию системы корпоративного налогового менеджмента в систему управления предприятием;
- распределить выполнение функций корпоративного налогового менеджмента во времени между его структурными подразделениями;
- создать условия для организации оперативного внутреннего контроля;
- организовать мониторинг деятельности каждого структурного элемента системы корпоративного налогового менеджмента.

**Разработка миссии корпоративного налогового менеджмента.** В среднесрочной перспективе каждое крупное предприятие должно будет сформулировать и продекларировать обществу миссию налогового менеджмента своего предприятия. Разработка миссии корпоративного налогового менеджмента позволит четко представить предназначение проектируемой системы, так как она составляет базис и точку опоры для определения его цели, позволит определить место и роль корпоративного налогового менеджмента в системе управления предприятием, ознакомить потребителей и контрагентов со своей позицией в вопросах налогообложения. Миссия корпоративного налогового менеджмента может заключаться в обеспечении эффективного управления налогами на предприятии, а может быть иной — это выбор предприятия. В свою очередь, цель корпоративного налогового менеджмента должна ей соответствовать.

**Проблемы формирования налогового менеджмента отечественными предприятиями.** Отечественный корпоративный налоговый менеджмент — это специфическая подсистема внутрифирменного управления, на организацию которого влияет ряд субъективных и объективных факторов.

Одной из проблем становления в нашей стране корпоративного налогового менеджмента является механический перенос зарубежных способов и приемов в отечественную практику налогообложения предприятий без научного обоснования. Это, в свою очередь, не способствует повышению его эффективности.

**Задание научного руководителя**

*При анализе специальной литературы установите, как обоснуются проблемы форсированного внедрения корпоративного налогового менеджмента. Обоснованность проблем обсудите с руководителями финансовых служб предприятий (экспертами). Итоговое видение этих проблем может стать темой вашего доклада на конференции*

Кроме того, сложившиеся налоговые реалии не способствуют стабильности предпринимательской деятельности, поскольку нормативно-правовая база налогообложения является достаточно сложной, неоднородной и нестабильной (часто

происходят ее корректировки), а отдельные налоговые нормы — недостаточно согласованными, иногда и противоречивыми. В целом наблюдается отсутствие координации между отдельными специальными законами о налогах, а также между налоговыми законами общего действия и законами, регулирующими отдельные виды деятельности.

В числе проблем формирования налогового менеджмента отечественными предприятиями следует также выделить:

- отсутствие или недостаточное число специалистов по вопросам налогообложения;
- несовершенство организационно-управленческой структуры многих предприятий;
- недостаточное внимание руководства предприятий к вопросам функционирования корпоративного налогового менеджмента или непонимание его сущности и значения.

**Выводы.** Торможение с формированием налогового менеджмента в корпоративном секторе приводит к снижению эффективности показателей деятельности предприятий в целом и их финансово-хозяйственного состояния в частности.

На современном этапе в отечественную систему налоговых отношений необходимо внедрить обновленные методы реализации корпоративного налогового менеджмента, к которым следует отнести:

- совершенствование законодательной базы на макроуровне;
- внедрение эффективной системы управления корпоративным налоговым менеджментом;
- рационализация делопроизводства относительно налоговых платежей на уровне субъектов хозяйственной деятельности;
- привлечение высококвалифицированных кадров по вопросам корпоративного налогового менеджмента;
- привлечение финансовых ресурсов с целью экономического развития предприятия и т. д.

Решение рассмотренных проблем и недостатков отечественной системы корпоративного налогового менеджмента будет способствовать стимулированию предпринимательской производственной деятельности, повышению деловой и инвестиционной активности хозяйствующего субъекта, стимулированию научно-технического прогресса и технологического обновления производства и, как следствие, выходу отечественного товаропроизводителя на мировой рынок высокотехнологической продукции.

# ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Предисловие</b>	<b>3</b>
<b>Раздел I. Теоретические основы налогового менеджмента</b>	<b>7</b>
<b>Глава 1. Формирование теории налогового менеджмента</b>	<b>8</b>
1.1. Налоги, налоговая система как базовые понятия	8
1.2. Концептуальные основы и принципы налогового менеджмента	20
1.3. Налоговая политика как основа организации налогового менеджмента	31
1.4. Стратегический и тактический налоговый менеджмент	42
<b>Раздел II. Государственный налоговый менеджмент</b>	<b>59</b>
<b>Глава 2. Методологические основы государственного налогового менеджмента</b>	<b>60</b>
2.1. Предмет, объект и задачи государственного налогового менеджмента	60
2.2. Функции государственного налогового менеджмента	70
2.3. Федеральная налоговая служба в системе государственного налогового менеджмента	75
2.4. Тенденции развития государственного налогового менеджмента	86
<b>Глава 3. Государственное налоговое регулирование</b>	<b>95</b>
3.1. Сущность налогового регулирования как функции государственного налогового менеджмента	95
3.2. Инструменты налогового регулирования	106
3.3. Налоговые льготы как инструмент налогового регулирования	121
3.4. Налоговое регулирование социально-экономических процессов	133
3.5. Налоговая нагрузка как основной регулятор	143
<b>Глава 4. Государственное налоговое администрирование</b>	<b>158</b>
4.1. Сущность налогового администрирования как функции государственного налогового менеджмента	158
4.2. Реализация регистрационно-учетных процедур	166
4.3. Согласование налоговых обязательств и реализация зачетно-возвратных процедур	178
4.4. Исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов	187
4.5. Изменение срока уплаты налога и сбора	197
4.6. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов	204
4.7. Оценка работы налоговых органов	209
<b>Глава 5. Государственный налоговый контроль</b>	<b>227</b>
5.1. Сущность и принципы государственного налогового контроля	227
5.2. Формы налогового контроля	236
5.3. Реализация камеральных налоговых проверок	241
5.4. Планирование выездных налоговых проверок	246
5.5. Реализация выездных налоговых проверок	253
5.6. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами	263
5.7. Налоговый контроль ценообразования по сделкам между взаимозависимыми лицами	272
5.8. Применение норм административной, финансовой и уголовной ответственности	281

<b>Глава 6. Государственное налоговое планирование</b>	<b>291</b>
6.1. Сущность и принципы государственного налогового планирования	291
6.2. Оценка налогового потенциала территорий	300
6.3. Прогнозирование налоговых поступлений в бюджетную систему	315
6.4. Планирование поступлений по отдельным видам налогов	328
<b>Глава 7. Морально-этические аспекты налогового менеджмента</b>	<b>339</b>
7.1. Налоговая культура и налоговая дисциплина	339
7.2. Морально-этические аспекты взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов	353
7.3. Имидж и социальная ответственность налоговых органов	363
7.4. Налоговая конкуренция и теневая экономика	372
<b>Раздел III. Корпоративный налоговый менеджмент</b>	<b>387</b>
<b>Глава 8. Методологические основы корпоративного налогового менеджмента</b>	<b>388</b>
8.1. Диалектика понятия «корпоративный налоговый менеджмент»	388
8.2. Цели и задачи корпоративного налогового менеджмента	394
8.3. Функции корпоративного налогового менеджмента	401
8.4. Формирование налогового менеджмента на предприятии	406
<b>Глава 9. Формирование учетной политики для целей налогообложения</b>	<b>411</b>
9.1. Организация системы налогового учета на предприятии	411
9.2. Вариативные элементы учетной политики по отдельным налогам	424
9.3. Налоговые последствия выбора вариативных элементов учетной политики	430
9.4. Влияние учетной политики на основные финансовые показатели предприятия	434
9.5. Использование раздельного учета при осуществлении разных видов деятельности	437
<b>Глава 10. Корпоративное налоговое планирование</b>	<b>444</b>
10.1. Корпоративное налоговое планирование: понятие и сущность	444
10.2. Принципы и этапы корпоративного налогового планирования	454
10.3. Методы и виды корпоративного налогового планирования	467
10.4. Критерии оптимальности и риски в корпоративном налоговом планировании	474
10.5. Налоговая нагрузка как критерий самостоятельной оценки рисков	478
10.6. Типовые схемы налогового планирования	485
10.7. Налоговое планирование: расчет на перспективу и выход «из тени»	499
10.8. Структурирование бизнеса: аспекты налогового планирования	503
<b>Глава 11. Бюджетирование налогов на предприятии</b>	<b>508</b>
11.1. Бюджетирование налогов как перспективный элемент корпоративного налогового менеджмента	508
11.2. Методические аспекты бюджетирования налогов на предприятии	518
11.3. Организационные аспекты бюджетирования налогов на предприятии	527
11.4. Мониторинг и контроль налоговых бюджетов	539
<b>Глоссарий</b>	<b>551</b>



Учебник

**Налоговый менеджмент**  
Продвинутый курс

Под редакцией  
**Игоря Анатольевича Майбурова,**  
**Юрия Борисовича Иванова**

Редактор **Т.М. Дубович**  
Оригинал-макет **М.А. Бакаян**  
Оформление художника **А.П. Яковлева**

Подписано в печать 12.02.2014 (с готовых ps-файлов)  
Изд. № 2329  
Формат 70×100 1/16  
Бумага офсетная  
Гарнитура Arial Narrow  
Усл. печ. л. 35,0. Уч.-изд. л. 45,5  
Тираж 5000 экз. (1-й завод — 500)  
Заказ 1009

**ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА»**  
Генеральный директор **В.Н. Закаидзе**

123298, Москва, ул. Ирины Левченко, 1  
Тел.: 8-499-740-60-15  
Тел./факс: 8-499-740-60-14  
E-mail: [unity@unity-dana.ru](mailto:unity@unity-dana.ru)  
[www.unity-dana.ru](http://www.unity-dana.ru)

Отпечатано с готовых файлов заказчика  
в ОАО «Первая Образцовая типография»,  
филиал «УЛЬЯНОВСКИЙ ДОМ ПЕЧАТИ»  
432980, г. Ульяновск, ул. Гончарова, 14