

# КОРПОРАТИВНАЯ ФИНАНСОВАЯ АНАЛИТИКА

## Корпоративный налоговый менеджмент

Исаева А.Ю.<sup>19</sup>

*Повышенное внимание к налогообложению и его влиянию на эффективность финансово-хозяйственной деятельности является характерной актуальной проблемой для современных российских предприятий, стремящихся к открытости, к выходу на фондовый рынок и соответствию международным стандартам. В этой связи представляется интересным рассмотреть возможность заимствования зарубежной практики по вопросам внедрения налогового администрирования в систему управления организацией.*

*В настоящей работе проводится анализ практики организации налоговых отделов и реализации функций налогового менеджмента в российских и зарубежных компаниях. На основе проведенного исследования отмечены перспективы развития корпоративного налогового менеджмента в России.*

*JEL: M10*

*Ключевые слова: налоговый менеджмент, налогообложение, политика налогового менеджмента, налоговый бизнес-процесс, внутренний налоговый контроль*

Финансовое поведение сегодня, возможно, является центральным моментом развития и результативности организации. Ключевой сферой для компаний во всем мире, сражающихся за право продемонстрировать надежность и эффективность внутреннего контроля, с недавнего времени стала система налогообложения. Повышенное внимание к налогообложению и его влиянию на эффективность финансово-хозяйственной деятельности является характерной актуальной проблемой и для современных российских предприятий, стремящихся к открытости, к выходу на фондовый рынок и соответствию международным стандартам.

Придерживаясь международного опыта и современной российской практики, сегодня можно утверждать, что, выполняя специфическую функцию в системе управления хозяйствующего субъекта, налоговый менеджмент является одной из подсистем внутрифирменного (корпоративного) менеджмента. Поскольку в теории и практике российской системы управления использование менеджмента, в том числе налогового менеджмента стало развиваться лишь на рубеже XX и XXI веков, то представляется целесообразным проанализировать практический опыт зарубежных стран и возможность его заимствования российскими компаниями.

В связи с этим повышение качества корпоративного управления через внедрение дополнительных процедур и использование новых методик является основной задачей современных российских предприятий, решающих вопросы эффективности налоговой функции.

Главное отличие российского корпоративного менеджмента от зарубежного – это отсутствие в нем управленческого характера.

Несмотря на всю публичность и, соответственно, достаточно подробную

---

<sup>19</sup> Аспирант кафедры налогов и налогообложения ТГАМЭУП, бухгалтер по учету налогов ООО «Технологическая компания «Шлюмберже»

регламентированность в законе, налоговый менеджмент является управленческой деятельностью. То есть исполнение налоговых обязательств должно быть результатом деятельности по разработке и реализации управленческих решений, связанных с исчислением и уплатой налогов для достижения финансовых целей организации.

В большинстве российских организаций уплата налогов производится на основании сформированных за определенный период данных налогового учета. Последний, в свою очередь, ведется путем преобразования данных бухгалтерского учета и не предполагает дополнительного администрирования налоговых процессов с целью воздействия на налоговую нагрузку организации.

Изучение управленческой литературы позволило сделать вывод о том, что в современном менеджменте имеет место широкий круг разнообразных инструментов, способов, методов и средств воздействия на объект управления, а также направленных на улучшение исполнения управленческих функций. Однако на сегодняшний день практически полностью отсутствуют необходимые методические рекомендации по эффективному применению известных в менеджменте инструментов, а также по формированию и развитию соответствующих навыков их использования, в том числе в целях налогового менеджмента.

Поэтому для российского корпоративного налогового менеджмента важнейшим фактором, способствующим активному развитию навыков использования современных методик и технологий, прежде всего, является формирование соответствующего управленческого мышления.

Для реализации управленческих принципов в налогообложении необходимо наличие инструментария, то есть ключевых факторов, методик и навыков, способствующих достижению поставленных целей. В связи с этим можно определить следующие инструменты налогового менеджмента:

1. Организационная структура.
2. Политика налогового менеджмента.
3. Система внутреннего налогового контроля.
4. Информационные технологии и системы.

В целях сравнительного анализа действующей российской и зарубежной практики налогового менеджмента целесообразно использовать перечисленные инструменты в качестве параметров сравнения.

При этом анализ организационной структуры будет строиться на описании способов распределения налоговых функций, компетентности сотрудников, существующих каналов коммуникации между ними.

Политика налогового менеджмента предполагает наличие принципов, правил, процедур и процессов, направленных на их реализацию. Особенно интересным представляется вопрос о возможности использования процессного подхода в налогообложении.

В целом процессный подход предполагает не разделение людей по подразделениям, а объединение людей в команды процессов, то есть в группы людей, выполняющих совместно законченную часть работы.

Процессный подход чрезвычайно популярен в зарубежных странах и используется в различных организационных системах. Стоит отметить, что любой российской организации присуща своя сложившаяся система бизнес-процессов, это ее текущие процессы, осуществляемые в формате, называемом в терминологии бизнес-инжиниринга «процессы как есть». Отсутствие их графического отражения говорит лишь о том, что они не формализованы и, соответственно, не подлежат анализу. С одной стороны, это значительно снижает их эффективность, а с другой – позволяет системам сохранять определенную гибкость и подвижность.

Практика внедрения процессного подхода в российской действительности показывает, что большинство компаний, начавших реализацию процессного управления, останавливаются на стадиях описания и автоматизации процессов. Однако для эффективной

реализации данного подхода требуется внедрение полного цикла управления процессами:

- процессы должны быть структурированы и описаны;
- их необходимо реализовать в виде регламентов или информационных систем;
- нужно осуществлять контроль и анализ процессов – контролировать точность их выполнения, рассчитывать значения показателей эффективности и соотносить их с плановыми значениями, после чего выявлять проблемы и недостатки;
- необходима оптимизация процессов.

Инструментом контроля за соблюдением установленных политик и точностью исполнения процессов является система внутреннего контроля. Соответственно система внутреннего налогового контроля является его частью и представляет собой процесс, осуществляемый руководством для получения разумной уверенности в том, что компания достигнет поставленных стратегических налоговых целей и текущих задач, что ее налоговое поведение соответствует законодательству, внутренним политикам и процедурам.

При этом эффективная система внутреннего налогового контроля направлена на предстоящие события, на которые можно повлиять, то есть она рискориентирована. Соответственно вероятность финансовых потерь для участников налоговых правоотношений также требует регламентации, например, в форме документа «политика налоговых рисков» или «матрица налоговых рисков».

Анализ информационных систем предполагает характеристику используемых системных продуктов в целях реализации функций налогового менеджмента, а также их способность сокращать трудовые и материальные затраты.

Итак, что касается организационной структуры налогового менеджмента, то, бесспорно, наличие отдельной налоговой группы напрямую зависит от масштабов организации. В зарубежных организациях обычно существуют налоговые департаменты как отдельные структурные единицы, задачей которых является организация налогового учета на основе управленческого учета [PriceWaterhouseCoopers, 2008]. Кроме того, одной из основных функций такой группы является управление налоговыми рисками. Российский опыт свидетельствует о том, что функции налогового менеджмента, а именно налогового учета, даже в крупных компаниях возложены, как правило, на одного – двух человек, компетентных давать оценку хозяйственным операциям в целях налогообложения. В то время как организационная структура налогового менеджмента может быть сформирована и при отсутствии соответствующего отдела в организации и продиктована необходимостью распределения его функций между различными структурными подразделениями: отделом бюджетирования, финансов, казначейства, бухгалтерии, юридическим отделом, ревизионной службой и другими.

Таким образом, из-за отсутствия отдельных элементов (например, планирования и контроля) или наличия лишь некоторых инструментов налогового менеджмента в российских организациях организационная структура ограничивается наличием сотрудников, уполномоченных осуществлять налоговый учет. Стоит отметить, что, согласно результатам проведенного исследования, налоговый учет также присущ не всем организациям.

Опрос был проведен в период с января 2008 года по октябрь 2009-го среди представителей 161 организации Тюменской области. Целью опроса было выяснить, какие виды учета организованы в организациях, закреплены ли они во внутренних документах.

Анализ данных проводился в разрезе категории организации, которую указывали респонденты (малое, среднее, крупное предприятие) (табл. 1).

Соответственно, налоговый учет ведется в 90% малых предприятий, 94,12% средних предприятий и во всех крупных. Налоговый учет, как единственная форма, учета присущ совсем небольшому количеству организаций, что, скорее всего, связано с отсутствием обязанности вести бухгалтерский учет у налогоплательщиков, находящихся на специальных налоговых режимах. Отсутствие же налогового учета может свидетельствовать о применении организациями ЕНВД либо полном соответствии бухгалтерского и налогового

учетов.

Таблица 1

Анализ способов организации видов учета в российских организациях

№	Вопросы	Малые организации		Средние организации		Крупные организации		Всего	
		Кол.	%	Кол.	%	Кол.	%	Кол.	%
	<b>Количество участвующих в опросе организаций</b>	70		51		40		161	
<b>1</b>	<b>Наличие учета в организации</b>	<b>70</b>	<b>100</b>	<b>51</b>	<b>100</b>	<b>40</b>	<b>100</b>	<b>161</b>	<b>100</b>
1.1.	Наличие финансового учета	66	94,29	49	96,08	40	100	155	96,27
1.2.	Наличие финансового учета в соответствии с МСФО	0	0	2	3,92	9	22,50	11	6,83
1.3.	Наличие управленческого учета	10	14,29	19	37,25	20	50,00	49	30,43
1.4	наличие налогового учета	63	90	48	94,12	40	100	151	93,79
<b>2.</b>	<b>Наличие учетной политики</b>	<b>66</b>	<b>94,29</b>	<b>51</b>	<b>100</b>	<b>40</b>	<b>100</b>	<b>157</b>	<b>97,52</b>
2.1.	Учетная политика для целей финансового учета	18	25,71	17	33,33	20	50,00	55	34,16
2.2.	Учетная политика для целей налогового учета	15	21,43	16	31,37	20	50,00	51	31,68
2.3.	Учетная политика для целей управленческого учета	0	0	1	1,96	1	2,50	2	1,24
2.4	Учетная политика совместно для целей финансового и налогового учета	50	71,43	27	52,94	18	45	95	59,01
2.5.	Учетная политика совместно для целей финансового и управленческого учета	0	0	0	0	0	0	0	0
2.6.	Учетная политика совместно для целей финансового, управленческого и налогового учета	2	2,86	7	13,73	2	5	11	6,83
<b>3</b>	<b>Наиболее эффективный способ ведения учета по мнению респондента</b>	-	-	-	-	-	-	-	-

3.1.	С помощью бухгалтерии предприятия	53	75,71	44	86,27	30	75,00	127	78,88
3.2.	С помощью аудиторской фирмы	8	11,43	7	13,73	2	5,00	17	10,56
3.3.	С помощью бухгалтерской организации	10	14,29	5	9,80	6	15	21	13,04
3.4.	Прочее	1	1,43	0	0	2	50	3	1,86

Одиннадцать из 161 российской организации ведут финансовый учет в соответствии с МСФО, и соответственно обязаны отражать свои налоговые обязательства согласно требованиям международных стандартов. Такие организации вынуждены вести как минимум три вида учета. Из них отмечено три организации, в которых организованы четыре вида учета: бухгалтерский в соответствии с РСБУ, финансовый в соответствии с МСФО, управленческий и налоговый.

По мнению преобладающего большинства респондентов, вне зависимости от категории предприятия наиболее эффективным способом ведения учета является учет, организованный непосредственно в бухгалтерии, лишь 21% считают, что полномочия следует делегировать аудиторской или бухгалтерской фирме, опыт зарубежных компаний свидетельствует об обратном.

Согласно проведенному специалистами компании KPMG исследованию среди 753 компаний из 18 различных стран, 68% респондентов прибегают к помощи сторонних специалистов – делегируют часть или все функции налогового менеджмента консалтинговым компаниям [KPMG, 2007].

При этом представляется интересным вопрос о распределении рабочего времени. Согласно данным того же исследования, среди налоговых департаментов преобладающее значение отдается функции налогового учета и уплаты налогов, меньше внимания уделяется анализу хозяйственных операций на стадии их осуществления. Соответственно и распределяется количество времени, затрачиваемое компаниями на выполнение этих функций (диаграмма 1).

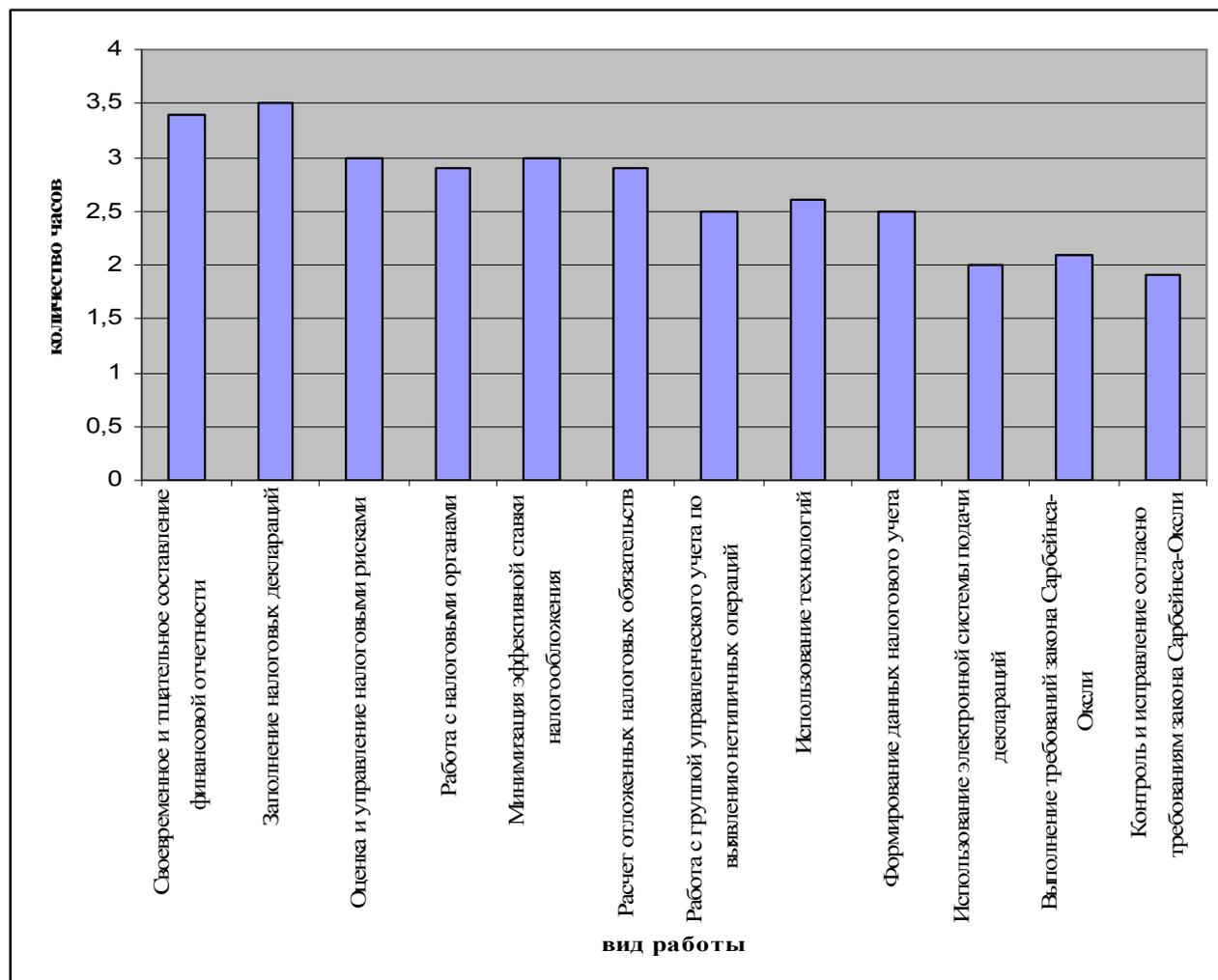


Диаграмма 1. Количество времени, затрачиваемое сотрудниками налоговых отделов зарубежных стран на осуществление своих функций (в час)

Источник: [KPMG International, 2007].

За последние несколько лет представители различных стран отмечают ужесточение требований (внутреннего и внешнего аудита, порядка оформления документации и др.), предъявляемых к сотрудникам налоговых отделов, и, соответственно, увеличение нагрузки на каждого работника. В связи с этим различные страны склонны по-разному справляться с обозначенной проблемой: некоторые из них (преимущественно азиатские страны) готовы увеличивать штат налоговых департаментов, поскольку это является менее затратным способом, американские и европейские организации планируют распределить нагрузку за счет проведения дополнительных тренингов и повышения компетенции своих сотрудников (табл. 2) [KPMG, 2007].

Многие российские организации также стремятся к внедрению новых технологий (программных продуктов), использованию помощи сторонних консультантов, расширению штата налоговой группы. Однако все эти меры, способствующие снижению налоговых рисков, не являются первостепенными, особенно в период кризиса, когда организации сокращают свои издержки, в том числе и трудовые.

Поэтому можно предположить, что только с выходом российских компаний из кризиса у них появятся возможность следовать общемировым тенденциям менеджмента с помощью привлечения дополнительных ресурсов. По мере развития корпоративного налогового менеджмента в российских компаниях все больше отделов и сотрудников будут задействованы в исполнении функций по управлению налоговыми ресурсами. Однако для

этого стоит изменить отношение участников налогового процесса к налоговым ресурсам организации.

Таблица 2

Меры, принимаемые организациями различных стран для распределения нагрузки в целях удовлетворения ужесточившихся требований, предъявляемых к сотрудникам налоговых отделов (%)

Методы/ Страны	Дополнительное обучение персонала	Усовершенствование технологий и процессов	Расширение штата	Организация промежуточных проверок с помощью стороннего аудитора	Использование услуг сторонних консультантов	Прочее
Германия	55	68	40	33	35	18
Великобритания	43	38	45	28	20	5
Франция	78	58	50	45	38	23
Италия	83	60	45	38	38	33
Испания	80	50	50	33	13	17
Нидерланды	63	40	37	30	37	30
Швейцария	70	50	23	27	50	20
Швеция	60	30	27	20	27	13
США	56	64	44	51	35	15
Канада	75	63	45	50	58	33
Мексика	70	85	40	70	30	15
Бразилия	87	73	27	53	37	27
Япония	55	43	30	23	20	10
Китай	85	56	35	50	45	5
Ю.Корея	55	35	20	40	65	30
Австралия	48	50	38	30	30	15
Сингапур	85	65	56	80	80	25
Индия	85	65	90	60	60	30
Гонконг	75	80	60	85	85	35

Серьезным недостатком российского налогового менеджмента является его слабая урегулированность внутренними корпоративными документами. Основным документом, закрепляющим налоговое поведение российских организаций, является учетная политика в целях налогообложения.

Ссылаясь на материалы проведенного опроса среди российских компаний, стоит отметить, что большинство малых предприятий не выделяют учетную политику в целях налогообложения в качестве отдельного документа, в то время как в 50% крупных организаций отдельно утверждается учетная политика в целях бухгалтерского учета и в целях налогового учета; 60% всех организаций составляют учетную политику совместно для финансового и налогового учета. Всего 6,8% респондентов в такой документ кроме указанных видов учета включают положения по управленческому учету.

Помимо учетной политики в некоторых организациях действуют внутренние документы, устанавливающие принципы, нормативы и правила различных видов учета. Среди таких документов респонденты, как правило, из категории средних и крупных организаций отмечали внутрифирменные стандарты, инструкции, положения, регламенты и методики. Однако в процентном отношении к общему количеству респондентов число таких

компаний составило всего 7%.

В этой связи зарубежные организации, в том числе представленные на территории Российской Федерации, определяют налоговый менеджмент как часть финансового менеджмента и закрепляют принципы, политики, правила и положения налогового менеджмента во внутрифирменных финансовых документах. Это способствует их доведению до сведения сотрудников и исполнению внутренних налоговых бизнес-процессов.

Кроме того, серьезные системы планирования ресурсов предприятия крупных зарубежных производителей построены по принципу «от поддержки бизнес-процесса - к учету», то есть, направлены именно на поддержку бизнеса. Модели учета (управленческого, бухгалтерского, налогового) настраиваются для соответствующих операций согласно специфике объекта автоматизации и могут быть трансформированы при изменении бизнес-процессов. Поэтому в большинстве случаев учет по различным моделям выполняется автоматически в ходе реализации бизнес-процессов. Подобные системы выгодно отличаются от отечественных, которые исторически спроектированы «от бухгалтерии», и эффективно решают задачи бухгалтерского и налогового учета.

В этой связи полагаем, что использование процессного подхода в налоговом менеджменте российского предприятия может являться новым методом повышения его эффективности. В частности, на базе процессного подхода можно разработать механизмы управления налоговыми рисками.

Многие современные руководители российских организаций, стремящихся к выходу на международные рынки, уже осознали необходимость распознавания налоговых рисков и раскрытия информации о системе внутреннего контроля, направленной на управление такими рисками.

Однако чаще всего в годовых отчетах обществ описываются только риски, связанные с возможностью изменения российского законодательства либо риск двусмысленного толкования налоговых норм, при этом контроль над этими рисками возложен на главного бухгалтера. В то время как искажение данных в налоговой отчетности может быть вызвано ошибками обработки первичных документов, неверно выстроенными бизнес-процессами, недобросовестным поведением сотрудников налогового отдела (бухгалтерии), что тоже представляет собой риски, требующие описания, управления и контроля.

Для осуществления контроля над деятельностью акционерного общества действующим российским законодательством предусмотрено формирование специального органа – ревизионной комиссии, а также привлечение независимой аудиторской организации – внешнего аудитора. Эффективность деятельности данных субъектов значительно снижается из-за непостоянного проведения контрольных мероприятий (как правило, год) и специфики внешнего аудита. Для обеспечения эффективного внутреннего контроля необходима организация непрерывного, а главное превентивного контроля над порядком осуществления всех хозяйственных операций. Соответственно для этого требуется эффективная контрольная среда, которая отсутствует в большинстве российских компаний: кодекс делового поведения и этические нормы, утвержденная процедура периодического пересмотра стратегических целей и планов, формальная стратегия информационных технологий, нацеленная на поддержку развития бизнеса.

Современная теория и практика показывают, что для всестороннего понимания усложненных связей внутри компании, понимания ключевых бизнес-процессов и формирования достоверной информации о них российские компании должны создать собственный инструментарий корпоративного управления, включающий в себя постоянный мониторинг оценки рисков, документальное подтверждение выполнения контрольных процедур, периодический мониторинг системы внутреннего контроля. Развитие системы внутреннего контроля в российских организациях позволит распространить сферу его действия и на систему управления налогообложением.

Система корпоративного управления, которая сложилась в Российской Федерации, требует глубокой адаптации западных теоретических и практических разработок и в области

создания систем внутреннего контроля и эффективности их функционирования. Особое внимание следует обратить на технологии, используемые в современном налоговом менеджменте.

Во многих развитых зарубежных странах информационные технологии уже стали большой ценностью. Они позволяют значительно сократить временные издержки на обработку информации, передачу информации между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также осуществлять надлежащий контроль и учет за исполнением законодательства по уплате налогов и сборов. На рынке информационных услуг достаточно востребованы системные разработки, позволяющие объединить все функции налогового менеджмента в одной программе либо корпоративном сайте, создающие возможность своевременного принятия решений и оперативного реагирования на происходящие изменения [PriceWaterhouseCoopers, 2008].

В свою очередь российские компании также активно внедряют современные информационные разработки, связанные с ведением налогового учета и передачей отчетности через Интернет. Однако рынок таких программных продуктов достаточно ограничен, среди наиболее часто используемых программ для ведения налогового учета можно отметить: «1С:Бухгалтерия», «Инфософт», «Галактика», «Парус», для предоставления отчетности – «СКБ Контур».

Тем не менее, согласно опросу, проведенному среди 550 зарубежных компаний, лишь 10% имеют полностью автоматизированный налоговый учет, 48% – частично автоматизированный, 41% используют преимущественно Excel для преобразования данных управленческого учета в налоговый (диаграмма 2).

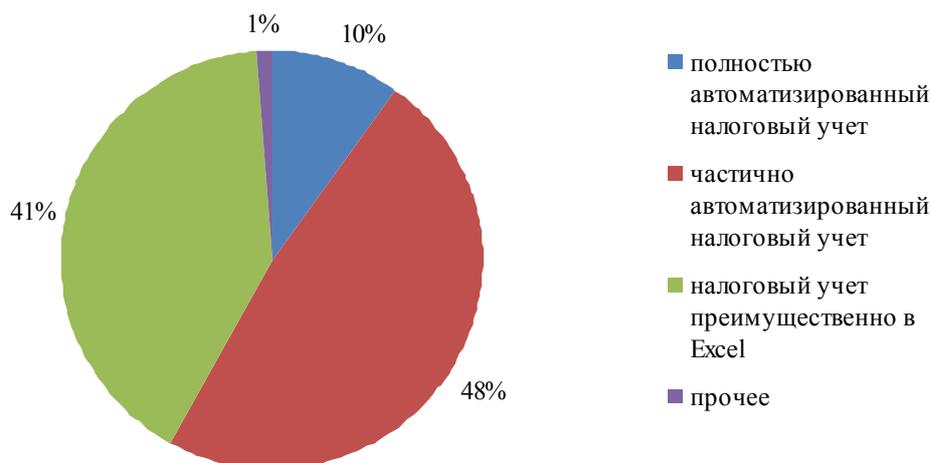


Диаграмма 2. Степень автоматизации налогового учета в зарубежных компаниях

Источник: [KPMG International, 2007].

Недостаточная автоматизация является не единственной проблемой, с которой сталкиваются зарубежные компании. В частности, 45% респондентов отметили, что причиной несвоевременной подготовки налоговых отчетов являются трудности, связанные с несовместимостью данных управленческого учета с требованиями налогового законодательства, 39% неудовлетворены компетенцией сотрудников налогового отдела (диаграмма 3).

Так, основным отличием в области системных технологий в налоговом менеджменте между российскими и зарубежными организациями является не степень их внедрения во внутренние процессы компаний, поскольку это зависит от масштабов организации и наличия ресурсов, а степень их разработанности по количеству предоставляемых

возможностей.

Таким образом, резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что эффективность налогового менеджмента определяется, с одной стороны, совокупностью используемых инструментов, с другой – совокупностью последовательно выполняемых процедур и функций. В этой связи зарубежный опыт свидетельствует о наличии сформировавшейся совокупности разнообразных инструментов, методов и системных технологий, способствующих реализации налоговых целей компании через функции налогового менеджмента. Этому во многом способствуют многочисленные исследовательские разработки аудиторских и консалтинговых групп, стремящихся развивать сферу применения своих услуг.

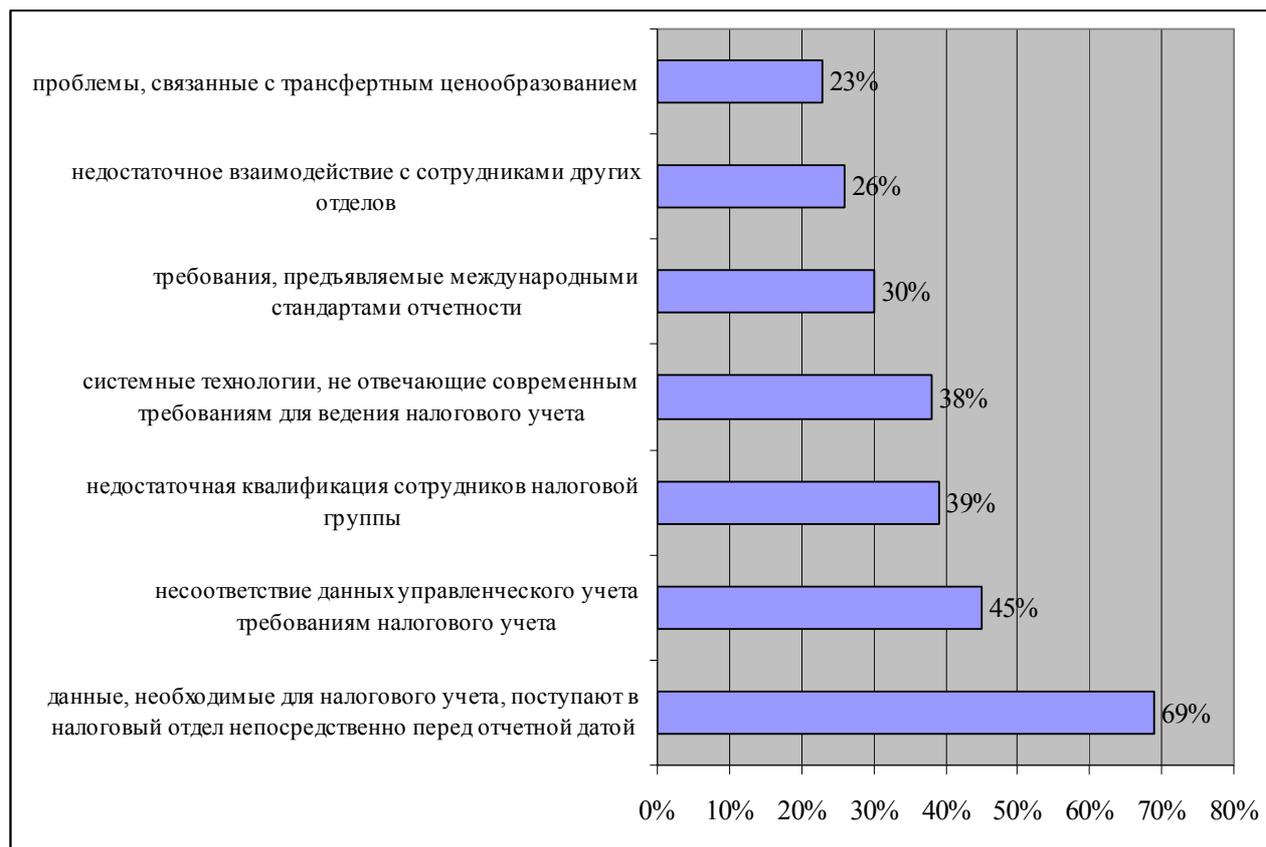


Диаграмма 3. Проблемы, с которыми сталкиваются сотрудники налоговых отделов зарубежных компаний

Источник: [KPMG International, 2007].

В то время как большинство российских организаций пока не рассматривают налогообложение как сферу для применения управленческих принципов и методов, современная периодическая и учебная литература насыщена разнообразными методиками и способами совершенствования корпоративного налогообложения по примеру его развития в западных странах с учетом особенностей российской среды. Однако очень редко эти технологии из-за отсутствия дополнительных ресурсов реализуются на практике. Российские компании по-прежнему сосредоточены на технике преобразования данных бухгалтерского учета в налоговый путем строгого соблюдения норм законодательства.

**Список литературы**

1. Tax management in companies, International tax review, PriceWaterhouseCoopers, 29 (2007) 14–21. URL: <http://www.internationaltaxreview.com>.
2. Tax management in companies (2<sup>nd</sup> Edition), International tax review, PriceWaterhouseCoopers, 44 (2008) 23–40. URL: <http://www.internationaltaxreview.com>.
3. Pressures and Challenges, The Rising Tide, KPMG International, (2007) 5–22. URL: <https://www.kpmg.com>.