Есенеев Мурат Мухарбиевич. Формирование и развитие налогового менеджмента организации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Есенеев Мурат Мухарбиевич; [Место защиты: Рост. гос. эконом. ун-т "РИНХ"].- Ростов-на-Дону, 2010.- 169 с.: ил. РГБ ОД, 61 10-8/1320

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические аспекты формирования налогового менеджмента организаций 11

1.1. Налоговый менеджмент организации в условиях действующего налогообложения 11

1.2. Системный подход к организации налогового менеджмента субъектов хозяйствования 29

1.3. Формирование организационно-экономических основ управления налоговыми обязательствами организации 43

Глава 2. Исследование развития налогового менеджмента и влияния налогов на функционирование хозяйствующих субъектов 55

2.1. Методика оценки влияния налогов на функционирование промышленных предприятий 55

2.2. Особенности влияния налогов на деятельность крупных промышленных предприятий 65

2.3. Анализ результатов рационализации налоговых платежей 89

Глава 3. Совершенствование налогового менеджмента организации 104

3.1. Инструменты и методы планирования налоговых платежей 104

3.2. Подходы к улучшению налогового менеджмента организации 119

3.3. Изменение объема производства, прибыли и затрат с учетом налогового фактора 132

Заключение 140

Библиографический список 148

Приложения 161

**Введение к работе**

Актуальность темы. Налоги являются источником экономической самостоятельности государства, это определяет важность проблемы управления потоками налоговых платежей и их стабилизации, которая тесно связана с задачей активизации предпринимательской деятельности и обеспечения эффективной деятельности субъектов хозяйствования. Одним из основных направлений экономического роста является переориентация государственных и негосударственных финансовых потоков в реальный сектор экономики. При этом необходимо обеспечить эффективное использование свободных финансовых ресурсов, которые могут быть направлены на инвестиционные цели.

Стабилизация экономической ситуации и рост интереса к разработке  
экономической стратегии предприятия обусловливают необходимость  
определения целей и задач налогового развития предприятия исходя из  
рационализации налоговых платежей и возможностей реализации

основных задач хозяйственной деятельности. Эффективность налогового менеджмента определяется наилучшими налоговыми параметрами его деятельности в текущем и стратегическом аспектах.

Создание результативной системы налогового менеджмента на российских предприятиях даст возможность дополнительной координации процессов финансового менеджмента и управления производством, так как именно налоговый менеджмент как особая подсистема управления характеризуется своей комплексностью, многообразием взаимосвязей во внутренней и внешней среде. Подсистема налогового менеджмента вплотную взаимодействует с общими управленческими функциями, такими как маркетинг, финансы, учет, кадровая политика, логистика, являясь одним из базовых инструментов в оценке функционирования предприятия в целом.

Несмотря на достаточно большое число научных разработок в области налогового менеджмента организаций, комплексные исследования создания системы управления налоговыми платежами остаются востребованными и актуализируются в условиях реформирования налоговой системы.

Недостаточная изученность механизмов, обеспечивающих реализацию

**4**налогового менеджмента организации, возросшая практическая необходимость повышения эффективности налоговой политики на микроуровне в аспекте того, что налоговые обязательства перед бюджетом носят первоочередной характер, а оборотные средства, за счет которых формируются и уплачиваются данные платежи, для большинства предприятий выступают «дорогим» производственным ресурсом, определили высокую актуальность исследования.

**Степень разработанности проблемы.**Проблемам совершенствования налогового менеджмента на микроуровне уделяется в настоящее время значительное внимание со стороны специалистов-практиков, а также отечественных и зарубежных ученых-экономистов. Разработки в области управления налогообложением предприятий являются объектом исследований таких ученых, как: Брызгалин А.В., Брызгалин В.В., Балацкий Е.В., Берник В.Р., Баженов О.И., Головкин А.Н., Горбунов А.Р., Джаарбеков СМ., Егоров П.В., Лысенко Ю.Г., Мельник Д.Ю., Юткина Т.Ф., Даламагас Б., Кембел Д., Стиглиц Дж. Е.и некоторых других. Однако проблемы налогового менеджмента остаются не совсем исследованными.

Определение процесса налогового менеджмента в качестве основной подсистемы, оказывающей влияние на формирование финансовых ресурсов и результатов деятельности предприятий, обусловливает необходимость детальной методологической проработки данной проблемы. В этой связи проблема рационализации системы налогового менеджмента является актуальной и своевременной задачей.

Необходимость научного обоснования и дальнейшего развития методов и инструментов налогового менеджмента определили цель, задачи и содержание диссертационной работы.

**Цель и задачи исследования.**Цель диссертационной работы -разработка теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию налогового менеджмента организации.

Поставленная цель предопределила необходимость решения следующих исследовательских задач:

- уточнить определение понятий «налоговый менеджмент» и

**5**«налоговые обязательства»;

систематизировать существующие принципы организации процессов налогового менеджмента в мировой и отечественной практике;

проанализировать влияние налогов на функционирование крупных промышленных предприятий Карачаево-Черкесской Республики (КЧР) (ОАО «ЧЗРТИ», ОАО «НВА» и ОАО «Каскад», г. Черкесск);

- разработать комплекс инструментов и методов прогнозирования  
налоговых платежей и составления бюджета налоговых обязательств  
предприятия;

- предложить меры по совершенствованию управления оборотными  
средствами с учетом механизма рассрочки и отсрочки налоговых  
обязательств.

**Предметом исследования**является совокупность экономических и организационно-управленческих отношений, возникающих в процессе формирования и развития налогового менеджмента организации.

Объектом исследования выступает система налогового менеджмента организации.

**Теоретической и методологической основой исследования**послужили общенаучные методы исследования: теоретического обобщения и сравнения, диалектический метод познания, анализ и синтез, а также законы и категории общей экономической теории, научные труды отечественных и зарубежных ученых, правовые и законодательные акты РФ.

Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.10 - финансы, денежное обращение и кредит, части 1 «Финансы», раздела 2 «Государственные финансы», п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной налоговой системы», раздела 3 «Финансы предприятий и организаций», п. 3.14 «Финансовый менеджмент в управлении финансовыми потоками и финансовыми оборотами».

**Инструментарно-методический аппарат.**В процессе

диссертационного исследования для достижения поставленной цели использовалась так же система специальных методов: экономико-

статистические методы, метод финансового анализа, корреляционного и регрессионного анализа, экономико-математическое моделирование, системный и комплексный подходы.

**Информационно-эмпирическая база исследования**сформирована на основе законодательных и нормативных актов, методических рекомендаций и инструктивных документов по экономическим вопросам, официальных статистических материалов РФ и Карачаево-Черкесской Республики, отчетно-статистических данных исследуемых предприятий, материалов монографий, статей отечественных и зарубежных экономистов в периодических изданиях, материалов научно-практических конференций.

**Рабочая гипотеза**диссертационного исследования базируется на положении о том, что повышение эффективности системы налогового менеджмента хозяйствующего субъекта основывается на его многоаспектности и требует принципиально новых подходов к его организации, а это предполагает: комплексный, обоснованный анализ финансово-экономической деятельности предприятий, оценку влияния налогов на функционирование хозяйствующих субъектов, осуществление стратегического налогового планирования, учет налогового фактора в процессе финансово-хозяйственной деятельности организации.

**Основные положения, выносимые на защиту.**

**1.**В настоящее время при рассмотрении процессов функционирования управляющих систем на предприятиях России все чаще выделяют самостоятельную подсистему финансового менеджмента - налоговый менеджмент, имеющую свою целевую направленность и собственные механизмы регулирующего воздействия. Хотя необходимость более глубокого изучения вопросов налогового управления не вызывает сомнения, его рамки в пределах системы менеджмента на предприятии еще окончательно не определены и нуждаются в детальном рассмотрении. Синтез же управляющих систем любого уровня необходимо начинать с расчленения объекта и субъекта управления с дальнейшим определением целевой макрофункции, задающей направления улучшения регулирующих воздействий, что требует "уточнения сущностного содержания понятия

**7**налогового менеджмента организаций.

1. Отечественные и зарубежные ученые-экономисты уделяют внимание лишь отдельным аспектам управления налоговыми обязательствами, а именно налоговому планированию и налоговому менеджменту, управлению налоговыми потоками, налоговым рискам, анализу отдельных налоговых платежей, механизмам оптимизации налоговой нагрузки. Однако единый организационно-экономический механизм, объектом управления которого являются налоговые обязательства, не разработан. Предлагаемая концепция формирования организационно-экономического механизма управления налоговыми обязательствами предприятия позволит внедрить на базе действующей системы налогового планирования комплекс механизмов и методов управления налоговыми обязательствами, повысить эффективность функционирования денежного оборота и использования оборотных активов, снизить уровень финансовых санкций.
2. Крупные промышленные предприятия в процессе рационального налогового менеджмента должны принимать решение о применении тех или других мероприятий по сокращению налоговых платежей прежде всего на основании результатов комплексного анализа влияния налогов на собственное функционирование. Оценку такого влияния налогов на деятельность промышленных предприятий — основных налогоплательщиков Карачаево-Черкесской Республики можно осуществить путем обобщения данных, полученных по результатам налогового анализа нескольких предприятий. Задачами такого анализа являются: оценка налогового бремени на предприятии и его взаимосвязи с показателями экономического развития в процессе расширенного воспроизводства.
3. Одним из подходов к рациональному налоговому менеджменту является бюджет налоговых обязательств, перед созданием которого необходимо проводить предварительный анализ взаимосвязей каждого из обязательств с основными производственными факторами — уровнем валового выпуска и затратами предприятия. В частности, на базе условного разделения налоговых затрат на постоянные и переменные можно построить рациональный бюджет налоговых обязательств и спрогнозировать основные

налоговые характеристики развития предприятия в целом.

5. Системно-динамическое моделирование процессов управления налоговым кредитом для финансирования недостаточного объема оборотных средств позволяет оценить экономический эффект от использования данного механизма для предприятия и государства, а также дает возможность проводить научно - обоснованные оценки необходимости такой реструктуризации. Реструктуризация при определенных условиях (высокой отдаче от использования оборотных активов) может оказаться выгодным и для предприятия, и для налоговых органов одновременно. Например, при уровне рентабельности оборотных активов в два раза превышающем проценты по налоговому кредиту. Такая ситуация свойственна для ряда промышленных предприятий.

**Научная новизна**диссертационного исследования состоит в разработке и обосновании комплекса теоретических положений и практических рекомендаций по рационализации системы налогового менеджмента субъектов предпринимательской деятельности в условиях современного развития экономики России.

Элементы приращения научного знания состоят в следующем:

- сформулировано авторское определение понятия «налоговый  
менеджмент» как относительно обособленной части финансового  
менеджмента, представляющей собой управляющую систему, целью  
функционирования которой является рационализация фактических издержек  
прямо либо косвенно связанных с налогообложением предприятия с учетом  
условий, предопределяемых экономической стратегией предприятия, при  
жестко заданных параметрах внешней среды;

- выявлено влияние на систему налогового менеджмента организации  
следующих составляющих: 1) факторов внешней и внутренней среды  
(налоговые риски, показатели финансово - хозяйственной деятельности);  
2) инструментов организационно-правового и финансово-налогового  
регулирования (форма собственности, договорная и учетная политика,  
отдельные налоги и мероприятия по оперативному управлению налоговыми  
потоками); 3) ограничений, накладываемых действующей стратегией

развития организации, учет которых позволяет обеспечить повышение адекватности и эффективности принятия управленческих решений и увеличить размер чистой прибыли организации;

- предложен методический подход к формированию организационно-  
экономического механизма управления налоговыми платежами организации,  
включающий: корректировку налоговых обязательств и механизмов  
управления ими в зависимости от регулирующего воздействия  
государственных органов; оценку степени достижения поставленной цели —  
оптимизации структуры налоговых обязательств и минимизации налогового  
бремени; определение возможных источников налоговых рисков и их  
экономическую оценку; формирование налоговых обязательств на основе  
налогового планирования; использование инструментов управления  
налоговыми обязательствами, реализация которого позволит повысить  
уровень использования оборотных средств и увеличить размер чистого  
денежного потока организации;

- разработан и реализован механизм оценки взаимного влияния налогов  
и экономических параметров, которые изменяются в процессе  
инвестиционной деятельности крупных промышленных предприятий,  
основывающийся на результатах комплексного финансово-экономического  
анализа хозяйствующих субъектов и позволяющий осуществить точную  
оценку интегрированного влияния налоговых платежей на деятельность  
крупных предприятий;

- разработан сводный бюджет налоговых обязательств организации,  
основанный на авторской классификации налоговых затрат и маржинальном  
подходе к управлению выпуском продукции, включающий  
оптимизированные текущие бюджеты налоговых обязательств, отраженных в  
налоговых календарях и позволяющий снижать уровень налоговой нагрузки  
на выручку от реализации;

- обоснована необходимость комплексной оценки налоговых платежей  
организации, предполагающая на базе данных бухгалтерского, налогового  
учета сократить управленческие расходы и рационализировать систему  
налогового менеджмента организации.

**Теоретическая значимость исследования**состоит в дальнейшем развитии теоретико-методических представлений и рекомендаций, которые могут быть использованы как в дальнейших теоретических исследованиях данной проблемы, так и в работах прикладного характера, направленных на решение актуальных задач по формированию результативной системы налогового менеджмента хозяйствующих субъектов, а также в процессе преподавания учебных дисциплин «Налоговый менеджмент» и «Прогнозирование и планирование в налогообложении».

**Практическая значимость исследования**состоит в том, что разработанные методические подходы и обоснованные теоретические положения по развитию налогового менеджмента организации доведены до уровня практических рекомендаций и могут быть использованы субъектами хозяйствования в процессе выбора соответствующей альтернативы налоговой политики.

**Апробация работы.**Основные результаты диссертационного исследования были изложены и получили положительную оценку на ежегодных научно-практических конференциях, использовались в процессе преподавания учебных дисциплин «Налоговый менеджмент», «Прогнозирование и планирование в налогообложении» и апробированы на исследуемых предприятиях. По теме диссертации автором опубликовано 6 научных работ общим объемом авторского текста 2,1 п. л., **в**том числе одна статья, опубликованная в журнале, рекомендованном ВАК.

**Структура и объем диссертации.**Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих 9 параграфов, заключения и библиографического списка из 154 источников. Диссертационное исследование изложено на 160 страницах основного текста, содержит 19 таблиц, 16 рисунков, 45 формул, 3 приложения.

## Налоговый менеджмент организации в условиях действующего налогообложения

Основными ответными действиями хозяйствующих субъектов на динамичное состояние внешней налоговой среды являются попытки уменьшения налоговых обязательств - налоговая минимизация. Налоговая минимизация представлена в различных организационно-правовых формах, основными из которых являются легальное и нелегальное сокращение налоговых платежей в бюджет.

Нелегальное сокращение налоговых обязательств может быть условно разделено на два подвида, а именно: криминальное и некриминальное уклонение. Криминальное непосредственно связанно с умышленным нарушением действующего законодательства и чаще всего влечет уголовную ответственность руководителя предприятия. Некриминальное уклонение, связано с легальными и так называемыми полулегальными методами, которые заключаются в смене формы осуществления отдельной хозяйственной операции. Последние меры, хотя и не несут уголовной ответственности, иногда могут привести к значительным финансовым санкциям.

Правовой основой налоговой оптимизации должны выступать определенные свободы плательщиков в рамках действующих императивных законодательных норм. Налоговая оптимизация, представляет собой уменьшение размеров налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставляемых законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов [19; 63]. Иначе говоря, целью деятельности налогового менеджера является не уклонение от уплаты налогов, а недопущение их переплаты, а также штрафов и прочих финансовых санкций. То есть под налоговой оптимизацией в настоящей работе будем понимать деятельность, нацеленную на выполнение налоговых обязательств в установленные сроки, в полном объеме и недопущение необоснованных переплат.

При разработке и использовании отдельных методик сокращения налоговых обязательств на предприятии должны соблюдаться общепризнанные принципы налоговой оптимизации, позволяющие избежать нежелательных последствий, а именно: принцип разумности; первичность национального законодательства и налогового права; принцип комплексного расчета экономии и потерь; учет внешних (нерегулируемых) рисков (политических, экономических и т.п.); четкая функциональная организация всех вовлеченных сотрудников; аккуратное документальное оформление операций; учет разового характера отдельных операций; принцип конфиденциальности; принцип комплексной налоговой экономии [19; 63].

Обратимся непосредственно к существующим методам налоговой оптимизации в зарубежных странах. Основной целью налоговой политики любого предприятия является минимизация всех расходов, связанных с уплатой налогов. При обследовании, проведенном Комиссией ЕС, охватившим 8 тыс. многонациональных компаний, 48% из них указали, что, как правило, решающим фактором при формировании производственных инвестиционных проектов выступают проблемы налогообложения, а среди компаний в финансовой сфере - 78% [78].

## Методика оценки влияния налогов на функционирование промышленных предприятий

Крупные промышленные предприятия в процессе рационального выбора стратегии развития должны принимать решение о применении тех или других мероприятий по сокращению налоговых платежей, прежде всего на основании результатов комплексного анализа влияния налогов на собственное функционирование. Оценку такого влияния налогов на деятельность промышленных предприятий - основных налогоплательщиков КЧР можно осуществить путем обобщения данных, полученных по результатам налогового анализа нескольких предприятий. Задачами такого анализа являются: оценка налогового бремени на предприятия и его взаимосвязи с показателями экономического развития в процессе расширенного воспроизводства.

Следовательно, анализ влияния налогов на хозяйственную деятельность промышленных предприятий должен состоять из двух разделов:

- финансово-экономический анализ деятельности предприятия;

- комплексный анализ налоговых платежей.

Комплексный налоговый и финансово-экономический анализ взаимозависимы, имеют общую информационную базу, содержащую в себе налоговую и финансовую отчетность, данные текущего учета и нормативно-правовую базу.

На основании указанных документов осуществляется финансово-экономический анализ деятельности предприятия, состоящий из следующих блоков:

- анализ финансовых результатов;

- анализ реализации продукции; анализ фонда оплаты труда;

- анализ себестоимости продукции.

Указанная информационная база является основой для проведения системно-комплексного налогового анализа, который состоит из следующих основных блоков:

- анализ динамики и структуры налоговых обязательств;

- факторный анализ налоговых параметров;

- анализ коэффициентов налогоспособности и налогового состояния;

- краткосрочный прогноз налоговых поступлений.

Оценку налогоспособности можно осуществить на основании исследования динамики дебиторской задолженности перед бюджетом и кредиторской задолженности бюджета налогоплательщику.

Комплексный налоговый анализ целесообразно дополнить блоком, в котором анализируется налоговое бремя на налогоплательщика, так как важно определять интегрированное влияние налогов на показатели деятельности предприятий. Кроме того, необходимо определить взаимное влияние налогов и показателей экономического развития.

Структурно-логическая схема анализа влияния налогов на хозяйственную деятельность промышленных предприятий представлена на рис. 2.1.

Для совершенствования методов проведения налогового анализа обязательные взносы (налоги и сборы) необходимо разложить на следующие группы по объектам начисления и источникам уплаты: налог на прибыль; косвенные налоги (налог на добавленную стоимость, акцизный сбор); платежи, начисленные на фонд оплаты труда и обязательные платежи, которые включаются в себестоимость продукции (налог за землю, транспортный налог, ресурсные платежи, местные налоги и сборы).

## Инструменты и методы планирования налоговых платежей

Планирование налоговых обязательств предприятия до сих пор связано с множеством проблем для большинства отечественных предприятий. Ситуация усложняется достаточным уровнем налогового риска, изменениями налоговых механизмов, неоднозначными трактовками отдельных хозяйственных операций для целей управления предприятием и для уплаты налогов и т.п. Все это требует внедрения высокоэффективных инструментов и методов налогового планирования и прогнозирования. Причем применяемая инструментальная база должна сочетать в себе потребности системы налогового менеджмента самого предприятия и требования налогового законодательства.

В настоящее время вопросам налогового прогнозирования и планирования посвящено значительное число работ как отечественных, так и зарубежных ученых-экономистов, а именно: Юткиной Т.Ф., Мельника Д.Ю. и др. [64; 132; 136]. Однако все еще остаются неразрешенные вопросы в области их непосредственного применения в практике налогового планирования. Поэтому необходимо дальнейшее совершенствование практики применения современных инструментов и методов планирования налоговых обязательств.

В настоящее время в России систематизирован порядок погашения налоговых обязательств предприятий перед бюджетами и государственными внебюджетными фондами целевого назначения. При этом весь процесс образования и погашения налоговых обязательств, с учетом возможной просрочки по их уплате можно условно разделить на следующие этапы: формирование налоговой базы и налоговых обязательств в течение налогового периода; подача налоговой декларации с согласованной суммой налоговых обязательств, либо расчет налогового обязательства контролирующим органом; согласование налогового обязательства; неуплата налогового обязательства и образование налогового долга; процедура принудительного погашения налогового долга по инициативе контролирующего органа; рассрочка либо отсрочка налогового долга; уплата налогового обязательства. Погашение налогового долга, в т.ч. основной суммы налогового обязательства, финансовых санкций, процентов по рассрочке (отсрочке).

Так как штрафные санкции и пеня за период просрочки налоговых обязательств могут быть рассмотрены как своеобразная плата за временное пользование суммой налогового долга в качестве источника оборотных средств предприятия, охарактеризуем размеры данной условной платы более детально.

Штрафные санкции - это плата в фиксированном виде или в виде процентов от суммы налогового обязательства (без учета штрафных санкций и пеней), которая взимается с плательщика налога в связи с нарушением им правил налогообложения, определенных налоговым законодательством. Штрафные санкции налагаются контролирующими органами либо самостоятельно начисляются и уплачиваются налогоплательщиком в случаях, предусмотренных законодательством. Другой вид финансовых санкций - пеня - представляет собой плату в виде процентов, начисленных на сумму налогового долга (без учета пени), которая взимается с налогоплательщика в связи с несвоевременным погашением налогового обязательства.