



**В. Ю. Халезин,**

консультант по экономическим вопросам ООО «Онегин-Консалтинг» (г. Санкт-Петербург)

## Включение налоговых платежей в процессы планирования и управления



*В науке финансового менеджмента традиционно сложилась ситуация, при которой как западными, так и отечественными учеными-экономистами вопросам налогового планирования практически не уделяется внимание. Отсутствует глубокая теоретическая проработка концептуальных вопросов налогового планирования, его периодизации и классификации. Оно не рассматривается как составная специфическая часть управления финансами, но оказывает непосредственное влияние на формирование финансовых результатов, стоимость фирмы.*

*В целях обеспечения устойчивого роста предпринимательской активности и развития экономики страны необходимо выделение налогового планирования в отдельное самостоятельное направление финансовой науки и практики управления финансами хозяйствующих субъектов.*

Правоммерно наряду с такими видами планирования, как финансовое, социальное, бюджетное (в зависимости от отдельных видов ресурсов), выделять также налоговое планирование (рис. 1).



Рис. 1. Место налогового планирования в системе управления финансами хозяйствующих субъектов

Через влияние налогов на управление доходами, расходами и конечными результатами налоговое планирование непосредственно влияет и на другие направления финансового менеджмента, что видно на рис. 1.

Необходимо отметить следующее:

1) являясь составной частью системы финансового менеджмента, налоговое планирование занимает в ней специфическое место, обусловленное тем, что налоговый аспект присутствует в любом сегменте управления финансами хозяйствующих субъектов;

2) так как налоговые отношения как составная часть финансовых возникают на перераспределительной стадии воспроизводственного процесса и являются завершающим звеном любого предпринимательского решения, налоговому планированию как составной части финансового менеджмента присуща ограниченная самостоятельность. Как контрольная функция финансов проявляется только в процессе осуществления соответствующих видов деятельности и решений. Таким образом, **налоговое планирование**, не имея четко самостоятельного характера, оказывает существенное влияние на принятие предпринимательских решений и повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности организаций;



3) налоговая экономия увеличивает собственные финансовые ресурсы предприятия, поэтому конечной целью налогового планирования является оптимизация налогов. В рамках достижения основных целей предпринимательской деятельности компании — повышение ее финансовой устойчивости и значимости.

## Стадии налогового планирования

**Стадия 1.** Принятие решений о наиболее выгодном с точки зрения налогового планирования расположении самого предприятия, его руководящих органов, филиалов, дочерних и зависимых обществ для оптимизации налогов исходя из целей деятельности предприятия и особенностей налоговых режимов отдельных стран.

**Стадия 2.** Выбор организационно-правовой формы юридического лица и его внутренней структуры с учетом характера и целей деятельности и соответствия режима налогообложения юридического лица с его гражданско-правовой ответственностью по обязательствам.

**Стадия 3.** Текущее налоговое планирование. Состоит из следующих элементов:

- использование налоговых освобождений и льгот по основным налогам с учетом изменения налогового законодательства с целью оперативного реагирования на эти изменения, включая реорганизацию предприятия;
- использование оптимальных форм договоров при прогнозировании и определении налогооблагаемого дохода и показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, планирование сделок, опосредствующих предпринимательскую деятельность организации;
- разработка учетной политики для целей оптимизации налогообложения.

**Стадия 4.** На данной стадии принимаются решения по наиболее рациональному размещению активов и прибыли и по проблемам инвестирования и аккумулирования средств, так как правильное размещение прибыли и капитала позволяет получить дополнительные налоговые льготы, а в отдельных случаях — обеспечить возврат части уплаченных налогов.

В дополнение к четырем основным стадиям можно добавить **стадию формирования целей и задач предприятия** в начале его организации и **стадию контроля, анализа и оценки эффективности налогового планирования**. На практике этапы налогового планирования можно использовать в совокупности или в отдельности в зависимости от того, создается предприятие или уже действует.

Все перечисленное учитывается при моделировании налогового бремени хозяйствующего субъекта на оптимальном для него уровне в зависимости от этапа развития предприятия и целей, стоящих перед ним.

**Инструментарий**, применяющийся в налоговом планировании, разнообразен. Среди прочих в литературе обычно называются:

- экспертные правовые системы;
- базы данных по налоговой тематике (в том числе по СМИ);
- формирование запросов в налоговые инспекции;
- ГНС РФ;
- Минфин России;
- иные государственные органы;
- специальная научная и периодическая литература;
- арбитражная и общегражданская судебная практика;
- разъяснения и разработки специализированных консалтинговых и аудиторских компаний.

Инструментарий налогового планирования формируется в зависимости от:

- уровня принятия управленческих решений (оперативного, тактического или стратегического);
- мероприятий, используемых в планировании налоговых отчислений, которые, в свою очередь, дифференцируются исходя из тяжести налоговой нагрузки в той или иной налоговой юрисдикции (см. таблицу).

### Дифференциация мероприятий по налоговому планированию

Налоговая нагрузка	Мероприятия и требования к персоналу	Потребность в налоговом планировании/Периодичность
10–30 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>● четкое ведение бухгалтерского учета, внутреннего документооборота, использование прямых льгот;</li> <li>● профессиональный уровень бухгалтера;</li> <li>● разовые консультации внешнего налогового консультанта</li> </ul>	Минимально/Разовые мероприятия
30–55 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>● налоговое планирование становится частью общей системы финансового управления и контроля, специальная подготовка (планирование) контрактных схем типовых, крупных и долгосрочных контрактов;</li> <li>● наличие специально подготовленного персонала, контроль и руководство со стороны финансового директора;</li> <li>● абонентское обслуживание в специализированной компании</li> </ul>	Необходимо/Регулярные мероприятия
55–80 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>● важнейший элемент создания и стратегического планирования деятельности организации и ее текущей ежедневной деятельности по всем внешним и внутренним направлениям;</li> <li>● наличие специально подготовленного персонала и организация тесного взаимодействия со всеми службами с организацией и контролем со стороны члена совета директоров;</li> <li>● постоянная работа с внешним налоговым консультантом и наличие налогового адвоката;</li> <li>● специальная программа развития, обязательный налоговый анализ и экспертиза любых организационных, юридических или финансовых мероприятий и инноваций налоговыми консультантами</li> </ul>	Жизненно необходимо/Ежедневные мероприятия
Более 80 %	Смена сферы деятельности и/или налоговой юрисдикции	Жизненно необходимо/Ежедневные мероприятия



**Налоговое планирование**, как и любая деятельность, имеет управленческий характер, с помощью которого выполняет функции:

- оперативные;
- контроля;
- планирования.

Следовательно, налоговое планирование можно изобразить в виде трехуровневой системы, включающей оперативный, тактический и стратегический элементы, в зависимости от которых трансформируется объективная сторона процесса налогового планирования, видоизменяются мероприятия по планированию налогов (рис. 2).

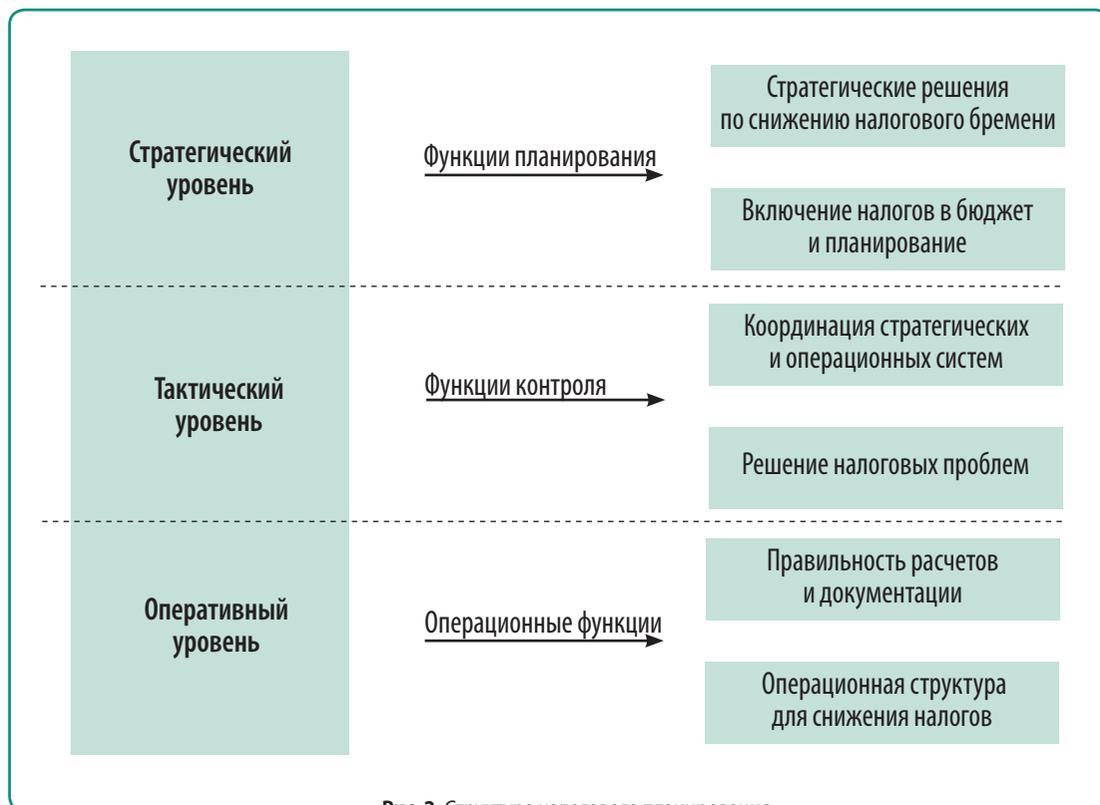


Рис. 2. Структура налогового планирования

Проекция конструкции налогового планирования в виде пирамиды позволяет наиболее точно отобразить имеющиеся связи и зависимости, прослеживающиеся на всех уровнях налогового планирования. Фундаментом пирамиды выступает **оперативный уровень** (текущий внутренний налоговый контроль).

### Налоговое планирование как функция управления

В рамках финансового управления налоговая деятельность может быть рассмотрена как деятельность с использованием финансовых (налоговых) инструментов для обеспечения наиболее эффективных результатов деятельности предприятия и его взаимоотношений с государством. С одной стороны, предприятие само выступает в роли объекта воздей-

ствия со стороны государства (налоговые инструменты используются государством для изъятия части создаваемого дохода, стимулирования отдельных отраслей и т. п.), с другой — предприятие становится субъектом использования налоговых инструментов в отношении своих собственных служб, подразделений, филиалов, сфер бизнеса и т. д.

В рамках управления финансами организации **налоговая деятельность** реализуется как процесс управления налогами, включая управление объектами налогообложения, процедурами исчисления и уплаты налогов.

**Финансовое планирование и контроль** следует рассматривать как часть единой системы управления бизнесом, которая включает определение стратегических целей, планирование и прогноз, составление бюджета, регистрацию данных, сравнение результатов хозяйственной деятельности с планом и осуществление контроля (рис. 3).

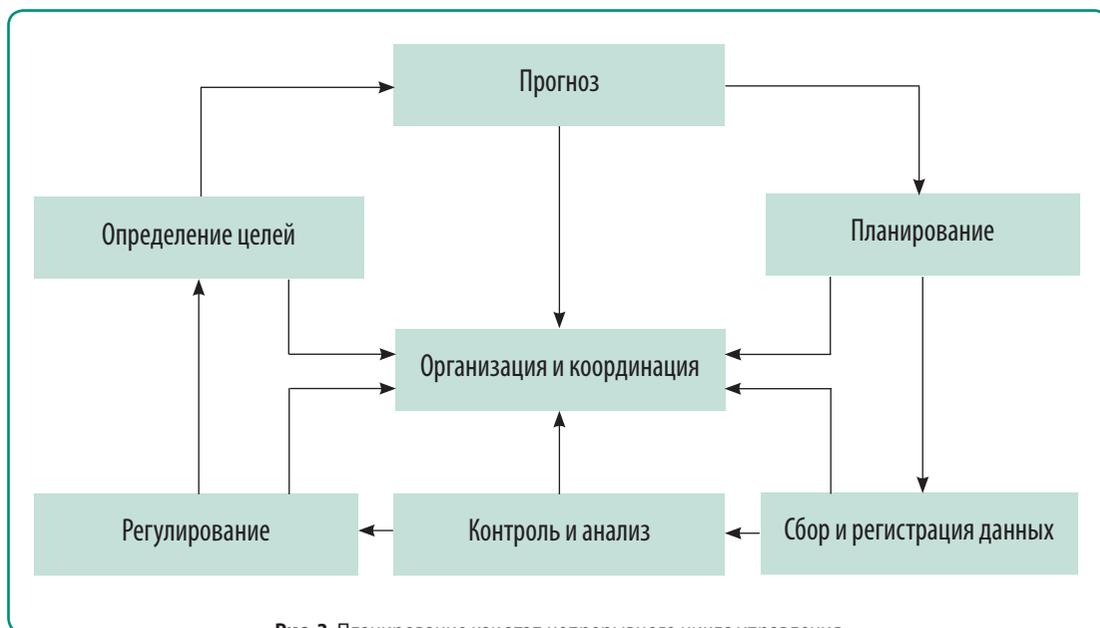


Рис. 3. Планирование как этап непрерывного цикла управления

Рассмотрим вопросы финансового и налогового планирования как его составной части более подробно.

Для бизнеса очень важно определить цели. **Главной целью предприятия** является расширение рынка, извлечение прибыли, доход на инвестиции; повышение производительности и др.

Таким образом, на этом этапе фактически намечается значительный рост объектов налогообложения по всем основным видам налогов. При осуществлении ряда процедур можно определить динамику и перспективы налогового положения предприятия в каждом из планируемых периодов и на весь стратегический период в целом. Правильная организация работ позволяет спрогнозировать предстоящие налоговые выплаты и разработать политику в части их оптимизации в соответствии с действующим законодательством и тенденциями его развития.

С точки зрения налоговой деятельности определение перспектив положения на рынке существенно влияет на динамику оборота предприятия и, соответственно, становится объектом изучения.



**Инновационная деятельность и повышение производительности** в результате ее осуществления практически увеличивают долю добавленной стоимости в создаваемом продукте, что, разумеется, сказывается на общей доходности и перспективах уплаты налога на прибыль.

Объемы привлекаемых материальных ресурсов и их движение, организация закупок и оборачиваемость складских запасов прямо сказываются на динамике остатков в запасах и влияют на исчисление налога на имущество.

Проводимая кадровая политика и политика в отношении интересов государства и общества прямо влияют на объемы социальных расходов и налоговых выплат.

Таким образом, вся совокупность деятельности на этапе постановки стратегических и текущих целей предприятия должна быть непосредственно выражена в налоговых последствиях их реализации.

## ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ



*Текущие планы финансово-хозяйственной деятельности предприятия сопровождаются комплектом налоговых расчетов и планом предстоящих налоговых выплат.*

**Данные производственного учета** являются источником информации для формирования налоговой политики. Для исчисления налогов необходимо знать:

- правила учета запасов и затрат на их приобретение (включая доставку) и хранение;
- порядок документирования передачи материалов в производство;
- применение методов полуфабрикатного учета и методов нормативного учета затрат;
- правила и процедуры оценки незавершенного производства;
- списание брака и оформление затрат на брак в производстве, недостачи и порчи ценностей (прежде всего, готовой продукции) и др.

При осуществлении производственного учета также необходимо включать описание процедур и документов по учету вспомогательных производств всех видов.

**Управленческий учет** — система сбора и регистрации всех данных, необходимых для принятия управленческих решений. Причем совокупность информации управленческого учета гораздо шире, так как она не ограничивается одной сферой: финансовой, производственной или логистикой. Более того, она не связана рамками обязанности регистрации только свершившихся фактов хозяйственной деятельности организации. **Совокупность информации** управленческого учета непосредственно включает в себя информацию прогнозного и перспективного характера, расчеты различных вариантов ситуативных планов и т. п.

Политика в области управленческого учета предопределяет порядок планирования деятельности предприятия, принятия решений, применяемые формы и порядок документооборота и др. Это существенно для решения вопроса об отнесении к числу затрат, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, представительских расходов, расходов на рекламу, командировки и других расходов.

Таким образом, наличие развитой структуры производственного и управленческого учета на предприятии предопределяет его возможности в области налоговой деятельности и фактически становится условием ее реализации.

К функциям контроля относятся: сбор, обработка и анализ информации о фактических результатах хозяйственной деятельности предприятия; сравнение их с плановыми показателями, выявление и анализ причин отклонений; разработка мероприятий, необходимых для достижения намеченных целей.

## Организация работы налоговой службы предприятия

Организация налоговой деятельности и выполнение работ по налоговому планированию невозможны без организации соответствующей службы или подразделения. Службы налогового планирования и налогового учета созданы в **единую налоговую службу предприятия**, во главе которой стоит служба начальника, наделенного правами заместителя руководителя предприятия. На рис. 4 представлена примерная структура налоговой службы предприятия.

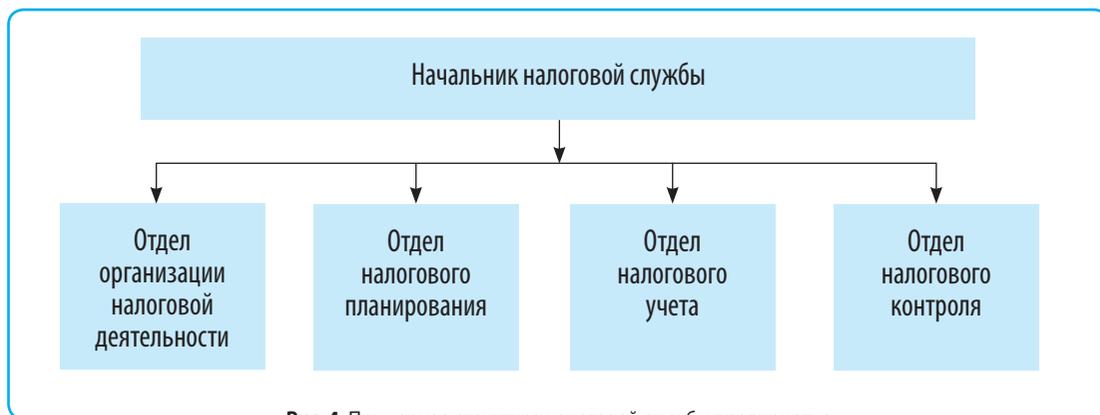


Рис. 4. Примерная структура налоговой службы предприятия

## Заключение

Во всем мире наблюдается тенденция к упрощению налоговой системы. Чем она проще, тем лучше определять экономический результат, меньше забот при составлении отчетных документов и больше остается времени у предпринимателей на обдумывание того, как снизить себестоимость продукции. Налоговым органам проще следить за правильностью уплаты налогов. Это позволяет уменьшить число работников в фискальных органах. Данная тенденция подтверждается тем, что в некоторых странах вообще существует только налог на добавленную стоимость.

В нашей же стране система налогов имеет очень сложную структуру. В ней присутствуют различные налоги, отчисления, акцизы и сборы, которые ничем друг от друга не отличаются. Однако такая масса платежей приводит к тому, что бухгалтерия предприятий часто ошибается при отчислениях налогов, в результате чего предприятие платит пени за несвоевременную уплату. Создается впечатление, что налоговую систему специально усложняют, чтобы получать пени от налогов.

Многие законы, в которых установлены ставки налогов и доходы, из которых они отчисляются, очень неоднозначно указывают все необходимые элементы налогов. Поэтому спустя несколько месяцев после опубликования закона начинают появляться инструкции Минфина России с разъяснениями, как правильно считать налог.

Еще один **недостаток** нашей **налоговой системы** — ее нестабильность. Налоги вводятся и тут же отменяются, не проработав и года.

Все вышесказанное приводит к нестабильному положению в нашей экономике и еще больше усугубляет экономический кризис. Поэтому для выхода из кризисного состояния необходимо наладить налоговую систему, что позволит предприятиям работать в нормальных условиях. 