

На правах рукописи

Галиев Алексей Рузанович

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА В КОММЕРЧЕСКИХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Орел – 2013

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Ростовский государственный строительный университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Крохичева Галина Егоровна

Официальные оппоненты:

Пономарев Александр Иванович, доктор экономических наук, профессор, Южно-Российский институт-филиал Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», кафедра «Налогообложение и бухгалтерский учет», заведующий кафедрой

Дедкова Елена Геннадьевна, кандидат экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», кафедра «Бухгалтерский учет и налогообложение», доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Северо-Кавказский федеральный университет**»

Защита состоится 28 июня 2013 г. в 13 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 212 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 28 мая 2013 г. Объявление о защите и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: www.gu-unpk.ru и на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: vak2.ed.gov.ru/catalogue

Ученый секретарь
диссертационного совета

Коростелкина Ирина Алексеевна

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. С начала XXI века Россия переживает достаточно сложный этап, связанный с процессами глобализации экономических отношений, преодолением последствий мирового финансового кризиса, вступлением в ВТО. В сложившихся обстоятельствах развития экономических отношений эффективность и результативность многих процессов в значительной части определяется грамотным прогнозированием и планированием функционирования налоговых механизмов как на макро-, так и на микроуровне. Готовность и способность экономических субъектов вовремя и наиболее эффективным способом реагировать на разнообразные изменения показателей на всех уровнях, а также возможность своевременной ориентации налогоплательщиков на сложившуюся экономическую ситуацию, выходят на ведущие позиции в процессе их функционирования.

Сложность и многогранность самого процесса налогового менеджмента, необходимость решения массивного комплекса управленческих задач предполагает наличие соответствующей системы бизнес-информации, называемой учетным, аналитическим или учетно-аналитическим обеспечением.

Актуальность выбранной темы исследования, нерешенность многих вопросов, отсутствие методических рекомендаций по организации учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческих организаций и одновременно востребованность практикой конкретных методик определили круг исследуемых вопросов, цель и задачи работы.

Степень научной разработанности проблемы. Разработке теории налогообложения, актуальным вопросам взаимодействия налоговой системы и государства посвящены труды классиков, в числе которых Ф. Аруэ (Вольтер), Р. Брейли, С. Брю, А. Вагнер, И.К. Виксель, О. Гур, Д. Бьюкенен, Э. Жирарден, Д. Кейнс, Т. Кинг, Р. Манн, Р. Майер, К. Макконнелл, К. Маркс, А. Лаффер, А. Маршалл, С. Миль, О. Мирабо, Ш. Монтескье, У. Петти, Д. Рикардо, П. Самуэльсон, А. Смит, Ж.-Б. Сэй, М. Фридмен, А. Шеффле, Ф. Эджуорт и др.

Особо следует отметить работы ведущих западных теоретиков Ж. Ришара, Э. Райса, Б. Нидлза и др., которые позволяют создать необходимый баланс для выработки теоретических концепций методологии учета для целей налогообложения.

В современной российской науке проблемы теории налогов, налоговой политики и налогового менеджмента, налогового планирования и реформирования широко представлены в работах Л.И. Абалкина, С.В. Барулина, А.В. Брызгалина, О.В. Врублёвской, Е.С. Вылковой, С.Ю. Глазьева, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, А.Г. Грязновой, А.З. Дадашева, Л.В. Дуканич, Е.Н. Евстигнеева, А.П. Зрелова, В.А. Кашина, М.В. Краснова, Д.Ю. Мельника, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачёва, С.Г. Пепеляева, А.И. Пономарева, М.В. Романовского, М.А. Сажиной, В.В. Степаненко, Г.И. Хотинской, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной.

Самыми разнообразными аспектами и проблемами формирования учетной информации для целей управления и ее интерпретации, вопросами изучения структуры и функционирования учетно-аналитических систем на современном этапе развития экономики занимались такие отечественные и зарубежные ученые, как А.П. Бархатов, П.С. Безруких, Л.А. Бернстайн, В.А. Быков, В.Г. Гетьман, Л.Т. Гиляровская, А.Г. Грязнова, В.А. Ерофеева, Ж.А. Кеворкова, О.И. Кольвах, Н.П. Кондраков, М.Н. Крейнина, Г.Е. Крохичева, А.Д. Ларионов, В.В. Лесняк, В.И. Макарьева, М.В. Мельник, Б. Нидлз, С.А. Николаева, Д.Ю. Новиков, Е.В. Орлова, В.Ф. Палий, В.В. Патров, В.И. Петрова, М.З. Пизенгольц, Л.В. Попова, Дж. Рис, Я.В. Соколов, Л.В. Сотникова, В.И. Ткач, И. Фельдман, Э.С. Хендриксен, А.Д. Шеремет и др.

Вопросы оптимизации взаимодействия систем бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения нашли своё отражение в трудах таких отечественных ученых и специалистов-практиков, как: А.С. Бакаев, А.И. Белоусова, В.Р. Берник, А.В. Брызгалин, В.В. Гусев, А.И. Иванеев, М.Н. Карасев, Е.В. Кузнецова, И.Н. Ложников, И.А. Маслова, Б.А. Минаев, С.А. Николаева, К.И. Оганян, В.Г. Пансков, О.Д. Хороший, С.Д. Шаталов, Л.З. Шнейдман, В.И. Ткач и др.

Методология и научно-методические разработки в области налогового анализа, а также модели и технологии налогового прогнозирования предлагались М.И. Бакановым, С.Л. Бороненковой, Е.Г. Дедковой, М.В. Васильевой, В.В. Ковалевым, М.А. Колесник, Т.К. Островенко, Т.В. Панасенковой, Г.Л. Поповой, М.Л. Слуцкиной, В.А. Черновой и др.

Изучение и анализ работ как отечественных, так и зарубежных авторов в области налогового менеджмента, бухгалтерского и налогового учёта, стратегического управления показали, что инструменты налогового менеджмента

получают всё большее распространение, однако вопросам и проблемам его учетно-аналитического обеспечения пока не уделено должного внимания.

Недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов по изложенным вопросам требует дальнейших исследований, что и предопределило выбор темы и направлений ее разработки.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических положений, методических основ и практических рекомендаций по формированию учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента в коммерческих организациях.

Реализация поставленной цели исследования потребовала решения следующего комплекса **задач**:

- разработать концептуальную модель налогового менеджмента в коммерческой организации;
- определить содержательную характеристику понятия «учетно-аналитическое обеспечение налогового менеджмента» и определить его место в общей системе управления коммерческой организации;
- представить и обосновать структурно-логическую схему формирования учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации;
- разработать стандарт «Структурированный интегрированный план счетов бухгалтерского финансового и налогового учета»;
- обосновать механизм функционирования инструментов налогового инжиниринга;
- предложить методику информационно-аналитического обоснования принятия управленческих решений в сфере налогового менеджмента с применением инструментов налогового инжиниринга;
- сформировать методические основы налогового анализа в системе налогового менеджмента коммерческого предприятия.

Область диссертационного исследования соответствует пп. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа» специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» и п. 3.15 «Оптимизация налогового портфеля хозяйствующих

субъектов» специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» Паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

Объектом диссертационного исследования послужили элементы налогового менеджмента коммерческих организаций и их учетно-аналитическое обеспечение.

Предметом диссертационного исследования являются теоретико-методические проблемы формирования учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента в коммерческой организации.

Теоретической и методологической основой исследования явились фундаментальные постулаты и доктрины экономической мысли в области управления, налогообложения, учета и анализа; научные труды и методологические разработки отечественных и зарубежных ученых по проблемам организации налогового менеджмента; работы специалистов в части создания и совершенствования учетно-аналитических систем; концепции и системы взаимодействия учетной и налоговой систем; законодательные и нормативно-правовые акты; материалы научных семинаров, научно-практических конференций; периодические и электронные научные и научно-практические издания, посвященные проблемам налогового менеджмента и системам его информационного обеспечения.

В процессе исследования использовались такие общенаучные методы познания, как научный поиск, наблюдение, анализ и синтез, системность и комплексность, дедукция и индукция, историко-ретроспективный анализ, логическое и графическое построение, математическая формализация, экстраполяция, моделирование, прогнозирование, а также оценка, калькуляция, двойная запись.

Информационной базой исследования послужили материалы Федеральной службы государственной статистики, Федеральной налоговой службы, материалы сети Интернет, статистическая, бухгалтерская, налоговая и управленческая отчетность коммерческих организаций Ростовской области и Краснодарского края.

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по созданию учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента в коммерческих организациях, выступающего в качестве инструмента формирования массива информационных ресурсов через различные формы и способы взаимодействия

учетных, контрольных и аналитических данных, позволяющих создать единую информационную базу, релевантную к потребностям и запросам налогового менеджмента.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты исследования, **имеющие научную новизну:**

по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика:

- сформулировано понятие учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента, а также разработана структурно-логическая схема его формирования в коммерческой организации, определяющая базовые компоненты, идентификационные критерии и взаимосвязь между всеми элементами информационной системы налогового менеджмента и способствующая использованию их возможностей в целях управления налоговыми обязательствами и рисками организации (п. 1.7 специальности 08.00.12);

- обоснован и рекомендован стандарт «Структурированный интегрированный план счетов бухгалтерского финансового и налогового учета», построенный по модульному принципу и позволяющий в единой интегрированной учетной системе использовать необходимые модули (блоки) в зависимости от информационных потребностей пользователей, отразить требования законодательства, обеспечить экономическую взаимосвязь показателей, влияющих на формирование налогооблагаемых баз, и эффективную систему контроля (п. 1.7 специальности 08.00.12);

- сформированы методические основы налогового анализа в системе налогового менеджмента, направленные на выявление причинно-следственных связей между налогообложением и определением финансового результата деятельности с использованием инжинирингового оценочного инструментария влияния налоговой среды в условиях деятельности конкретных коммерческих структур (п. 2.11 специальности 08.00.12);

по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:

- предложена концептуальная модель налогового менеджмента в коммерческой организации, определяющая базовые компоненты его организационного, учетно-аналитического, методического и программно-технического обеспечения с учетом факторов воздействия внешней и внутренней среды функционирования коммерческих структур, уровней управления, уровней налогового менеджмента, входящих и исходящих налоговых потоков (п. 3.15

специальности 08.00.10);

- обоснован и предложен инструментарий налогового инжиниринга, функционально ориентированный на формирование учетно-аналитического обеспечения управления налоговыми показателями, а также разработана и апробирована методика информационно-аналитического обоснования принятия управленческих решений в сфере налогового менеджмента на базе использования инструментов налогового инжиниринга, позволяющая всесторонне моделировать возможные налоговые ситуации с учетом прогнозируемых данных, влияния внешних и внутренних факторов на сбалансированность налоговых доходов и расходов коммерческой организации, размер обязательств, вероятность и величину рисков (п. 3.15 специальности 08.00.10).

Теоретическое значение диссертационного исследования заключается в тщательном изучении и систематизации отечественного и зарубежного опыта управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками, в обосновании необходимости дальнейшего развития концептуальных основ налогового менеджмента и разработки инструментария его учетно-аналитического обеспечения с целью формирования конкретных методических положений, стандартов, механизмов и моделей для информационно-аналитического обоснования принятия управленческих решений в коммерческих организациях.

Практическое значение исследования заключается в разработке положений и рекомендаций, направленных на формирование и структурирование информационной базы, релевантной к потребностям и запросам налогового менеджмента, обеспечивающей использование информационных возможностей учетно-аналитической системы в целях управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками организации на базе использования предложенных методик.

Результаты диссертационного исследования могут быть также использованы преподавателями и студентами высших учебных заведений в процессе подготовки специалистов, бакалавров и магистров.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертационном исследовании, нашли отражение в монографических работах, были опубликованы, а также докладывались автором на Межвузовских,

Международных и Всероссийских научно-практических конференциях (г. Ростов-на-Дону, 2010- 2012 гг.), (г. Курск, 2011 г.).

Результаты исследования внедрены в работу коммерческих предприятий Ростовской области в качестве методической базы для создания системы налогового менеджмента и формирования его учетно-аналитического обеспечения.

Научные результаты работы и полученные выводы используются в учебном процессе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Ростовский государственный строительный университет» при преподавании дисциплин «Налогообложение предприятий», «Налоговый менеджмент», «Федеральные налоги и сборы», «Бухгалтерский управленческий учет», «Налоговый учет и отчетность», «Планирование и прогнозирование в налогообложении».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 12 работах авторским объемом 12,85 п.л., в том числе в трех статьях в изданиях, рекомендованных ВАК, и одной монографии.

Структура и объем диссертационной работы обусловлены целью и задачами, поставленными и решенными в ходе исследования. Работа изложена на 235 страницах, состоит из введения, трех глав, включающих 29 таблиц, 40 рисунков, заключения, списка литературы, состоящего из 145 наименований, 12 приложений.

Во **введении** обоснована актуальность темы исследования, определена степень разработанности проблемы, область исследования, цель, задачи, объект и предмет, сформулированы положения, выносимые на защиту, раскрыта научная новизна, теоретическая и практическая значимость, апробация результатов работы.

В **первой главе** диссертации «**Теоретические основы формирования системы учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента в коммерческой организации**» раскрыты концептуальные основы налогового менеджмента, рассмотрен процесс его становления и развития, предложена модель налогового менеджмента в коммерческой организации, а также определен авторский подход к пониманию его учетно-аналитического обеспечения.

Во **второй главе** диссертации «**Разработка инструментария учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента**» представлена структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента в коммерческой организации, сформирован структурированный интегрированный план счетов бухгалтерского финансового и налогового учета, а

также обоснована необходимость использования инструментария налогового инжиниринга, для чего разработан механизм его функционирования.

В третьей главе диссертации **«Формирование научно-методических рекомендаций по формированию учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента в коммерческих организациях»** предложена методика информационно-аналитического обоснования принятия управленческих решений в налоговой сфере на базе использования инструментов налогового инжиниринга, сформированы методические основы налогового анализа в системе налогового менеджмента, а также обоснованы и апробированы алгоритм и технология его практической реализации по материалам ряда коммерческих организаций.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 Предложена концептуальная модель налогового менеджмента в коммерческой организации, определяющая базовые компоненты его организационного, учетно-аналитического, методического и программно-технического обеспечения с учетом факторов воздействия внешней и внутренней среды функционирования коммерческих структур, уровней управления, уровней налогового менеджмента, входящих и исходящих налоговых потоков

Понятие налогового менеджмента является достаточно новым не только в предпринимательской среде, но и в экономической науке, что объясняет отсутствие в отечественной литературе стройной логической системы, обеспечивающей понимание сущности, целей и задач налогового менеджмента, а также рекомендаций по его организации на предприятии. По мнению автора, рост качественных и количественных параметров бизнеса требует структурированной формы управления финансовыми и налоговыми отношениями, что вызывает объективную потребность организации в налоговом менеджменте.

В результате проведенного диссертационного исследования были выявлены основные этапы развития категории налогового менеджмента на уровне коммерческих организаций, что позволило сделать вывод о том, что процесс развития налогового менеджмента проходил одновременно с развитием российской налоговой системы и был обусловлен потребностью предприятий воздействовать на налоговые доходы, расходы и риски с целью определения наиболее оптимальной величины налоговых обязательств.

Автором уточнено понятие налогового менеджмента на микроуровне, отличительной чертой которого является его представление как структурированной

формы управления налоговыми отношениями коммерческой организации, позволяющее рассматривать налоговый менеджмент в качестве самостоятельного научно-практического направления регулирования налогового процесса и воздействия на налоговые потоки на микроуровне на базе комплексного представления образующих его элементов и способов их взаимодействия в целях обеспечения справедливого баланса интересов государства и коммерческих структур.

Главными целями и задачами налогового менеджмента, согласно видению соискателя, является укрепление финансов организации, повышение экономической эффективности ее деятельности, достижение роста стоимости коммерческой организации и обеспечение максимизации благосостояния собственников организаций в текущем и перспективном периоде, что не противоречит положениям общей теории систем.

Учитывая экзогенные и эндогенные факторы, требующие создания системы налогового менеджмента и формирования его учетно-аналитического обеспечения в коммерческой организации, рассматривая налоговый менеджмент на трех уровнях (макро-, микро-, налоговый менеджмент граждан) и в двух временных фракталах (стратегическом и тактическом), в диссертационном исследовании автор определил, что требуют решения вопросы, касающиеся построения концептуальной модели налогового менеджмента.

Диссертантом разработана концептуальная модель налогового менеджмента в коммерческой организации, представленная на рисунке 1, включающая семь блоков: порядок формирования налоговых обязательств и налогового поля коммерческой организации, методологическое обеспечение, формы и методы налогового менеджмента, методы управления налоговыми обязательствами, организационно-методическое, программно-техническое и учетно-аналитическое обеспечение. Модель рассматривает налоговый менеджмент как интеграционный научно-практический процесс упорядочивания хозяйственной деятельности в соответствии с существующим налоговым законодательством, стратегией развития предприятия в целом и финансовой стратегией в частности, реализующийся через систему воздействия на налоговые потоки на микроуровне путем использования научно-обоснованных и экономически целесообразных форм и методов принятия решений в области управления налоговыми доходами и расходами, обязательствами и рисками в целях повышения общей экономической эффективности деятельности коммерческого предприятия и роста его стоимости.

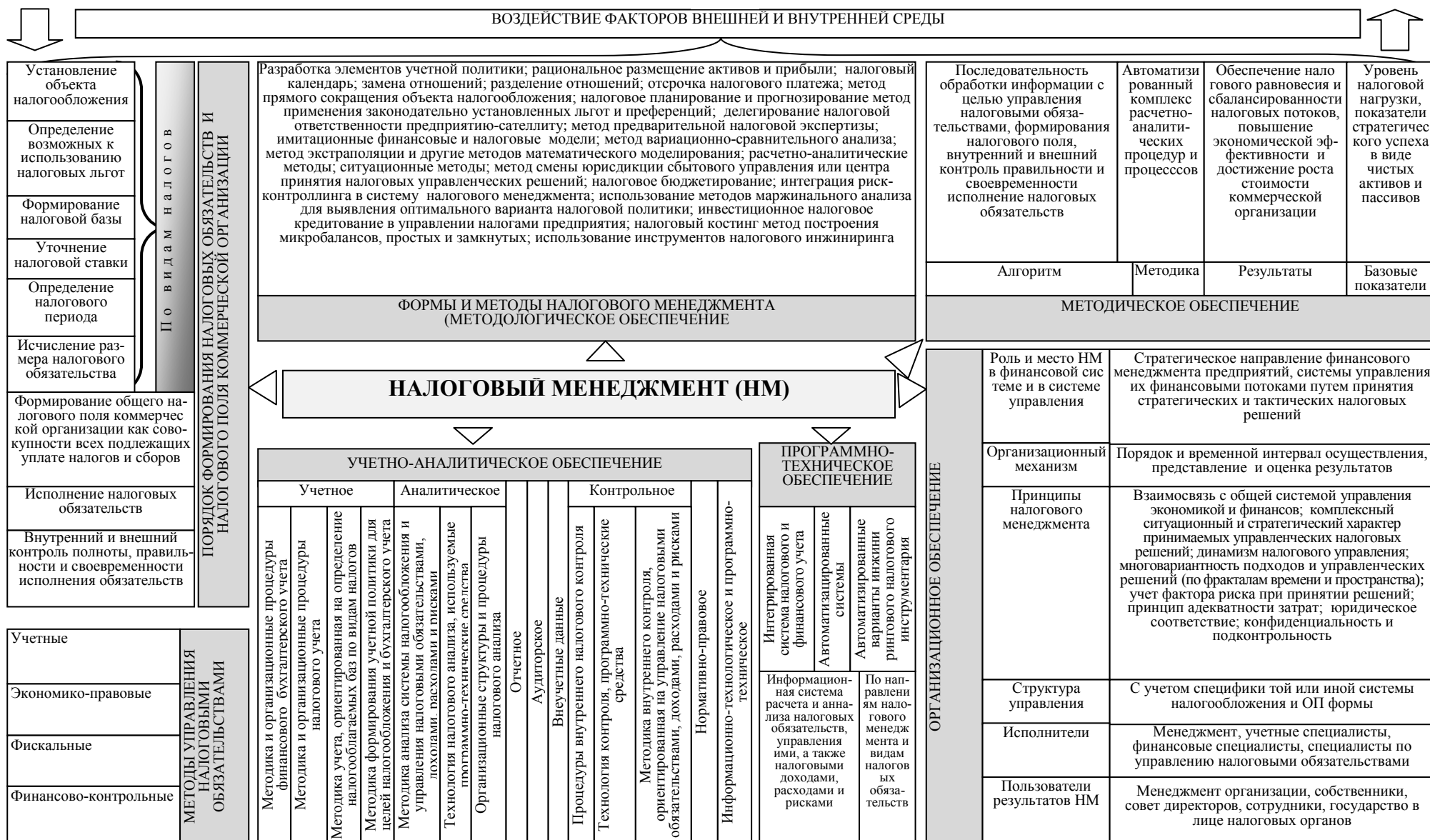


Рисунок 1 - Концептуальная модель налогового менеджмента коммерческого предприятия

2 Сформулировано понятие учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента, а также разработана структурно-логическая схема его формирования в коммерческой организации, определяющая базовые компоненты, идентификационные критерии и взаимосвязь между всеми элементами информационной системы налогового менеджмента и способствующая использованию их возможностей в целях управления налоговыми обязательствами и рисками организации

Построение учетно-аналитической системы налогового менеджмента позволит осуществлять полномасштабное эффективное управление налоговыми обязательствами и создать единую информационную платформу, поддерживающую процесс принятия управленческих решений.

Обобщив позиции многих авторов, автор пришел к выводу, что функциональные характеристики учетно-аналитических систем вытекают из общих областей наложения различных видов учета и экономического анализа, а учетно-аналитическая система в настоящее время трактуется как система, основанная на бухгалтерской: финансовой, управленческой и налоговой информации, в том числе на данных статистического, оперативного и иных учетов, которыми располагает организация.

В соответствии с кибернетическим подходом система учетно-аналитического обеспечения, по мнению автора, характеризуется наличием двух взаимосвязанных компонентов: субъект и объект учетно-аналитического обеспечения (Рисунок 2).

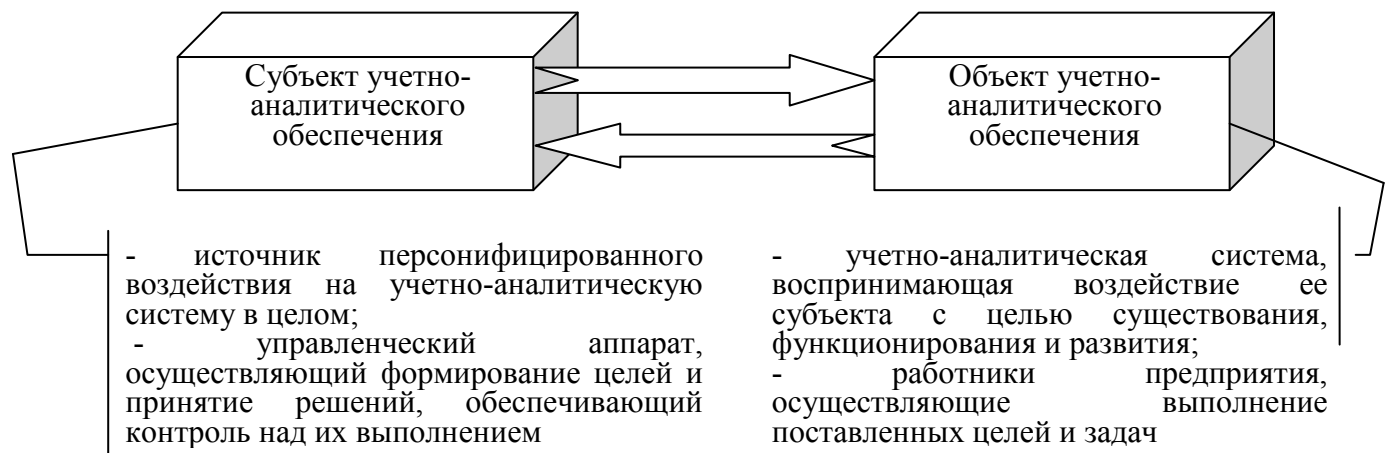


Рисунок 2 - Кибернетический подход к понятию системы учетно-аналитического обеспечения

Исходя из того, что имеющиеся подходы к пониманию учетно-аналитических систем являются общими, не отражающими специфики процесса налогового менеджмента, автором предложено учетно-аналитическое обеспечение налогового менеджмента в коммерческой организации трактовать как упорядоченную,

самостоятельную, адекватную целям управления совокупность 1) информационных ресурсов, представленных нормативной, бухгалтерской, аналитической, управленческой, стратегической и внеучетной информацией, формируемой посредством обратных связей с общей системой управления коммерческой организацией и внешней средой;

2) эффективно функционирующей системы учетных, аналитических и контрольных процедур, взаимодействие которых направлено на удовлетворение потребностей внешних и внутренних пользователей в генерировании наиболее полной и комплексной информации, её адаптации к изменениям внешней и внутренней среды функционирования организации в целях выработки эффективных управленческих решений в процессе налогового менеджмента;

3) организационного, методического и методологического обеспечения, основанного на преимуществах современных информационных технологий.

Предлагаемый подход позволяет расширить научные представления об учетно-аналитическом обеспечении налогового менеджмента, обосновать рекомендации по его совершенствованию на основе развития методик учета и анализа, используемых в рамках учетно-аналитической системы коммерческой организации, и направленных на формирование релевантной информации, необходимой для принятия управленческих решений в налоговой сфере.

Исследование процессов формирования и функционирования учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента необходимо проводить в неразрывной связи с учетом стадий жизненного цикла коммерческой организации (Таблица 1).

Таблица 1 - Функции субъекта налогового менеджмента

Функции	Стадии жизненного цикла коммерческой организации			
	Зарождение и становление	Развитие	Зрелость	Упадок/ ликвидация
Функция создания и введения в действие коммерческой организации	+	-	-	-
Функция налогового планирования и прогнозирования	+	+	+	+/-
Функция налогового учета	+	+	+	+
Функция налогового анализа	+/-	+	+	+/-
Функция налогового регулирования	+	+	+	+
Функция управления и налогового контроля	+/-	+	+	+/-
Защитная функция (функция избегания и минимизации налоговых рисков)	-/+	+	+	-/+

В ходе исследования более 50 коммерческих организаций автором установлено, что на учетно-аналитическое обеспечение налогового менеджмента влияет ряд факторов, к наиболее значимым из которых можно отнести: организационно-правовую форму; размер коммерческой организации; форму собственности; принадлежность; юридический статус организации; территорию функционирования; виды деятельности, предусмотренные учредительными документами; отраслевую принадлежность; выбранную организацией стратегию; используемую систему налогообложения.

Необходимо принимать во внимание взаимосвязь планирования, учета, анализа и контроля. Учетно-аналитическое обеспечение налогового менеджмента основывается на их единстве, формирующем общее информационное пространство (Рисунок 3).



Рисунок 3– Место учетно-аналитического обеспечения в принятии решений в области налогового менеджмента

Разработанная в соответствии с данными и другими положениями и проведенными анкетными обследованиями структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации характеризует учетно-аналитическое обеспечение следующими идентификационными агрегатами: подходы к организации; используемый тип

налогового менеджмента; базовые принципы; функции; временной период и жизненный цикл организации; определяющие факторы; основные структурные элементы.

3 Обоснован и рекомендован стандарт «Структурированный интегрированный план счетов бухгалтерского финансового и налогового учета», построенный по модульному принципу и позволяющий в единой интегрированной учетной системе использовать необходимые модули (блоки) в зависимости от информационных потребностей пользователей, отразить требования законодательства, обеспечить экономическую взаимосвязь показателей, влияющих на формирование налогооблагаемых баз, и эффективную систему контроля

Развитие концепции интегрированной системы бухгалтерского и налогового учета в управлении налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками сводится к необходимости формирования структурированного интегрированного плана счетов бухгалтерского финансового и налогового учета.

Автором предложен стандарт «Структурированный интегрированный план счетов бухгалтерского финансового и налогового учета», при разработке которого использовались следующие постулаты:

1) интеграция осуществляется на основе принципов централизации бухгалтерской системы; сохранности и конфиденциальности информации; обеспечения достоверности и оперативности учета; использования моделей и алгоритмов; интегрированной отчетности; унификации применяемых схем и их эффективности;

2) отсутствие законодательных рекомендаций по организации налогового учета коммерческого предприятия;

3) учет особенностей каждого вида учета целесообразно проводить на специальных субсчетах;

4) за основу плана счетов необходимо взять структурированный план счетов;

5) следует предусмотреть систему специальных субсчетов к балансовым счетам или систему забалансовых счетов, так как порядок признания активов, обязательств, доходов, расходов и финансовых результатов существенно отличается в рамках бухгалтерского финансового и налогового учета;

6) План счетов строится по модульному принципу, что позволяет использовать необходимые его блоки в зависимости от аналитической учетной потребности пользователей и их предпочтений в организации учета: использование

системы субсчетов к балансовым счетам или забалансовых счетов; организация финансового учета в целях расчета налогов, исчисляемых только лишь по данным бухгалтерского учета, с использованием 30-х счетов или без них и т.д.

Комплекс информационных данных, формируемый на основе применения структурированного интегрированного плана счетов, может являться основополагающим элементом учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации.

4 Обоснован и предложен инструментарий налогового инжиниринга, функционально ориентированный на формирование учетно-аналитического обеспечения управления налоговыми показателями, а также разработана и апробирована методика информационно-аналитического обоснования принятия управленческих решений в сфере налогового менеджмента на базе использования инструментов налогового инжиниринга, позволяющая всесторонне моделировать возможные налоговые ситуации с учетом прогнозируемых данных, влияния внешних и внутренних факторов на сбалансированность налоговых доходов и расходов коммерческой организации, размер обязательств, вероятность и величину рисков

Активное использование инжиниринга в сфере учета во всех его видах (финансовый, управленческий, стратегический) и полное отсутствие применения его инструментов в управлении налоговыми доходами, расходами, активами, обязательствами и рисками привело к настоятельной необходимости разработки и апробации модели инструментов налогового инжиниринга в рамках диссертационного исследования.

По мнению автора, инструменты налогового инжиниринга должны активно использоваться в целях обеспечения прогнозирования изменения величины налогооблагаемых баз, налоговых доходов и расходов, так как учет возможных налоговых рисков, их оценка и управление ими остается одной из важнейших задач в рамках налогового менеджмента в любой коммерческой организации. Результаты, получаемые по итогу использования инструментов налогового инжиниринга, позволяют менеджменту реализовывать управленческую стратегию.

В диссертации разработан и апробирован механизм функционирования инструментария налогового инжиниринга (Таблица 2), который ориентирован на 5 укрупненных групп объектов управления и соответствующих им налоговых инжиниринговых инструментов.

Таблица 2 – Фрагмент механизма функционирования инструментария налогового инжиниринга

Блоки модели Объекты управления	Налоговые доктрины ¹ и балансовые теории	Учетные подходы	Структурированный интегрированный план счетов бухгалтерского финансового и налогового учета	Учетные механизмы и инструменты
1. Организация общего управления: - налоговая стратегия; - налоговое поле; - налоговое планирование и прогнозирование; - экономические ситуации, влияющие на налоговые доходы, расходы, обязательства, риски	А. Классические налоговые доктрины: справедливость, определенность, удобство и простота определения налоговой обязанности, эффективность и нейтральность. Доктрина Хэйг-Саймонс. Доктрина «срывания корпоративной маски».	Инжиниринговые инструменты, построенные на использовании подхода денежные средства /чистые пассивы: - активы/кредиторская задолженность; - доходы/расходы; - денежные средства /дезагрегированные чистые источники; - убытки/отрицательные капитал; - отсутствие свободных денежных средств /нулевой капитал; - экономические ситуации /налоговая нагрузка на предприятие.	Основополагающий элемент учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации имеет модульную основу, построен на использовании преимуществ структурированного планов счетов, применяет 30-е счета с системой субсчетов финансового и налогового учета, предполагает использование альтернативного варианта – системы забалансовых счетов, что позволяет обеспечить экономическую взаимосвязь показателей, влияющих на формирование налогооблагаемых баз, и использовать эффективную систему контроля. Позволяет в единой интегрированной системе отразить отличные требования бухгалтерского и налогового законодательства, формируя достоверную, прозрачную информацию для принятия управленческих решений	Система сбора, группировки, обработки, представления информации в целях обеспечения релевантности информационных учетных механизмов управления
2. Управление налогооблагаемыми базами и контроль над ними	Доктрина экономической сущности и другие.			
3. Управление и контроль налоговых рисков	Б. Иммунизационная, хеджированная, фрактальная, синергетическая и другие балансовые теории, построенные на использовании подхода «денежные средства/чистые пассивы»			
4. Управление финансовым положением, платежеспособностью и доходностью: - влияние налоговой нагрузки на финансовое состояние; - влияние налоговой нагрузки на результаты деятельности и стоимость компании;				
5. Организация контроля				

¹ В мировой практике, начиная с Адама Смита, сложился ряд доктрин, на которых строится система налогообложения, применяемых в той или иной степени во всех национальных системах налогообложения и во многом определяющих принципы построения налогового менеджмента.

При разработке методики использования инструментов налогового инжиниринга в практической деятельности диссертант опирается на разработанную им модель инструментов налогового инжиниринга, ориентированную на 5 укрупненных групп объектов управления, и предлагает использовать для каждого объекта управления соответствующие им налоговые инжиниринговые инструменты (Рисунок 4).

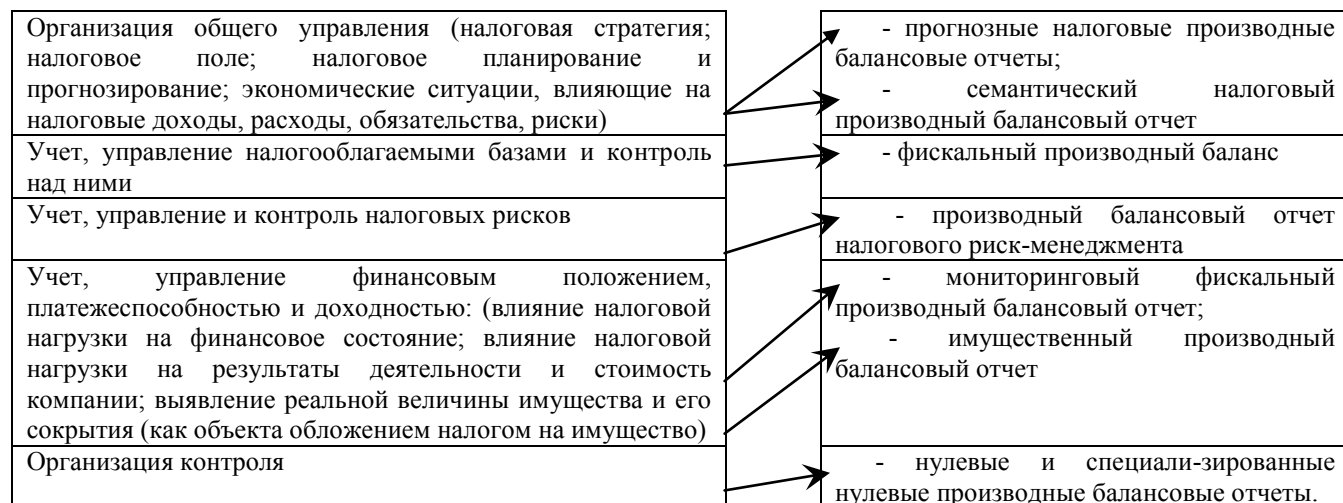


Рисунок 4 - Укрупненные группы объектов управления в системе налогового менеджмента

Комплекс инструментов налогового инжиниринга имеет значительные преимущества в отношении представления и использования информации с точки зрения ее релевантности, предсказуемости, существенности, полноты, точности и удобства использования для анализа и контроля, и принятия на их основе оперативных, тактических и стратегических налоговых решений. Кроме того, с помощью производных балансовых отчетов можно определить реальное или предполагаемое влияние внешних и внутренних факторов, от которых на 80% зависит успех или неуспех предприятия при определенных условиях, а также оценить возможные варианты его дальнейшего развития.

Автором апробирован механизм прогнозного фискального баланса по материалам предприятия ООО «Рэд Грин Оранж», который позволяет смоделировать и спроектировать фискально-экономическую нагрузку предприятия вследствие реализации предполагаемых экономических ситуаций (уменьшение или увеличение объема реализации, изменение количества основных средств и т.д.).

Второе важное направление использования инструментов налогового инжиниринга заключается в возможности анализа и реальной оценки имущества налогоплательщика, а также обнаружения вероятного сокрытия объекта

налогообложения, оценки влияния различных экономических ситуаций (например, переоценка основных средств) на размер налоговых обязательств по налогу на имущество организации, что можно сделать, применяя такой инструмент налогового инжиниринга, как имущественный производный балансовый отчет, механизм построения которого апробирован на материалах ООО «Инвест-Строй».

Применение на практике инструментов налогового инжиниринга позволяет оценивать влияние налоговых обязательств и потенциальных налоговых рисков на финансовое состояние организации. Поэтому целесообразной видится разработка и апробация системы контроля реализации налоговой стратегии и оценки ее влияния на финансовое состояние коммерческой организации, практическая реализация которой позволит выявлять возможные резервы для планирования, прогнозирования налогового процесса на микроуровне и управления им.

5 Сформированы методические основы налогового анализа в системе налогового менеджмента, направленные на выявление причинно-следственных связей между налогообложением и определением финансового результата деятельности с использованием инжинирингового оценочного инструментария влияния налоговой среды в условиях деятельности конкретных коммерческих структур

Анализ является одним из его ключевых элементов учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента в коммерческой организации, важнейшей составляющей процесса моделирования последствий принятия управленческих решений. С помощью анализа формируется совокупность методик оценки систем налогообложения, налогового бремени, управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками.

Обобщая существующие подходы к пониманию аналитического обеспечения в целом и налогового анализа в частности, автор выделяет в нем следующие базовые элементы:

- методика анализа системы налогообложения и управления налоговыми обязательствами, доходами, расходами и рисками;
- технология налогового анализа, используемые программно-технические средства;
- организационные структуры и процедуры налогового анализа, аналитические процедуры, методики оценки и прогнозирования налоговой нагрузки.

Автором разработаны методические основы налогового анализа, представленные в виде модели и сгруппированные в 7 блоков (предмет налогового анализа, цель проведения, параметры, требования к проведению, методы, информационное обеспечение и алгоритм проведения).

На основе предложенной модели налогового анализа становится возможным организовать непрерывную аналитическую работу на предприятии, что превращает подсистему аналитического обеспечения налогового менеджмента в постоянно действующий фактор повышения эффективности производства за счет активизации всего информационного фонда организации.

Изучив и систематизировав основные направления проводимой на практике аналитической работы (по материалам 24 коммерческих предприятий), автор пришел к выводу, что в системе управления финансово-хозяйственной деятельностью коммерческих организаций, вне зависимости от их отраслевой принадлежности, организационно-правовой формы и применяемой системы налогообложения, отсутствуют методики проведения налогового анализа, соответствующие потребностям налогового менеджмента в инструментах эффективного управления финансовыми ресурсами организации, в связи с чем научные исследования в части дальнейшей разработки и развития методик налогового анализа имеют важное значение. Полученный вывод явился основанием для разработки агрегированной методики налогового анализа, отражающей основные разделы технологии его проведения, которую возможно использовать как базовый алгоритм проведения налогового анализа в любой коммерческой организации (Таблица 3).

Предлагаемая методика налогового анализа также предполагает использование различных экономико-математических методов: методы экстраполяции; расчетно-аналитические методы, ситуационные методы; методы построения дерева решений.

Оценить эффективность системы налогового анализа коммерческого предприятия можно только по степени влияния применяемых методов и способов на финансовые результаты деятельности, уровень налоговой нагрузки и стоимость компании. Для этого предлагается использовать коэффициенты налоговой экономии, эффективности налогообложения, налогооемкости реализации продукции, налогообложения цены, налогообложения прибыли.

Таблица 3 – Фрагмент агрегированной методики налогового анализа и технология её практической реализации

Общая методика налогового анализа		Технология реализации методики	
1. Общий анализ условий, в которых организация ведет свою деятельность	1.1. Анализ внешних условий	Анализ внешних неблагоприятных факторов, предопределяемых конкретным налоговым режимом, действующим в отношении экономического субъекта	
		Анализ налоговых льгот и определение потенциальных возможностей для их получения	
	1.2. Анализ внутренних условий	Анализ внутренних неблагоприятных факторов, предопределяемых конкретным налоговым режимом, действующим в отношении экономического субъекта	
		Анализ учетной политики организации для целей налогообложения в рамках учетно-налоговой системы	
2. Общий анализ налоговых платежей	2.1. Временной анализ налогов и сборов, уплачиваемых организацией	Определение динамики сумм налогов и сборов за исследуемый период	
		Расчет цепных и базисных темпов роста платежей по каждой позиции	
		Выявление налогов, в динамике которых произошли наиболее существенные изменения	
	2.2. Пространственный анализ налогов и сборов, уплачиваемых организацией	Расчет структуры сумм налогов и сборов за исследуемый период	
		Исследование изменений в соотношении удельных весов налогов и причин динамики налоговой структуры	
	2.3. Факторный анализ динамики и структуры налоговых платежей	Выявление факторов, влияющих на динамику и структуру платежей	
		Оценка влияния факторов	
Оценка влияния факторов			
.....			
6. Стратегический налоговый анализ	6.1. Планирование и прогнозирование размера налоговых обязательств	Рассчитывается на средне- и долгосрочную перспективу по видам уплачиваемых налогов и сборов	

Рекомендации по формированию методики налогового анализа и технологии ее практической реализации могут являться основой для разработки уникального оценочного инструментария влияния налоговой среды в условиях деятельности конкретных коммерческих организаций, который может быть использован руководством при решении задач текущего и стратегического налогового менеджмента в части управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками.

3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В результате диссертационного исследования сделаны следующие выводы и предложения.

В теоретическом плане сформировано понятие «налоговый менеджмент коммерческой организации», разработана и обоснована его концептуальная модель,

определяющая базовые компоненты организационного, учетно-аналитического, методического и программно-технического обеспечения. Предложенный подход к налоговому менеджменту позволит повысить уровень экономической вовлеченности элементов системы и поможет определить эффективные налоговые корректоры, посредством воздействия на которые могут быть существенно изменены результаты деятельности организаций.

Автором сформулировано понятие учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента, а также разработана структурно-логическая схема формирования учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации

В практическом плане предложен механизм функционирования учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации, сформирован структурированный интегрированный план счетов бухгалтерского финансового и налогового учета, а также разработаны научно-методические рекомендации и технологии проведения налогового анализа и использования на практике инструментария налогового инжиниринга.

4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК

1. Галиев, А.Р. Модель налогового менеджмента в коммерческой организации / А.Р. Галиев, Т.В. Сидорина // Труды Северо-Кавказского филиала Московского технического университета связи и информатики. – 2013. - №3. – 0,4 п.л. (авт. 0,35 п.л.)
2. Галиев, А.Р. Структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации / А.Р. Галиев, Г.Е. Крохичева // Наукоедение (интернет-журнал). – 2012. - №3 (12). – 0,7 п.л. (авт. 0,6 п.л.)
3. Галиев, А.Р. Развитие научных представлений об учетно-аналитическом обеспечении налогового менеджмента / А.Р. Галиев, Т.В. Сидорина // Труды Северо-Кавказского филиала Московского технического университета связи и информатики. – 2012. – №1. - 0,4 п.л. (авт. 0,36 п.л.)

Монографии

4. Галиев, А.Р. Налоговый менеджмент в коммерческих организациях: методика, инструментарий, учетно-аналитическое обеспечение: монография / А.Р. Галиев. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2013. – 9,6 п.л.

Статьи в других научных изданиях

5. Галиев, А.Р. Модель налогового анализа в коммерческой организации / А.Р. Галиев // Сборник научных статей по материалам научно-практической конференции «Актуальные вопросы учета, анализа и налогообложения в условиях инновационного развития экономики России». - Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2013. Выпуск 1. – 0,46 п.л.
6. Галиев, А.Р. Методика налогового анализа и технология её практической реализации / А.Р. Галиев // Сборник научных статей по материалам научно-практической конференции «Актуальные вопросы учета, анализа и налогообложения в условиях инновационного развития экономики России». - Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2013. Выпуск 1. – 0,48 п.л.
7. Галиев, А.Р. Системный подход к изучению налогового менеджмента / А.Р.

Галиев // Сборник научных статей по материалам научно-практической конференции «Актуальные вопросы учета, анализа и налогообложения в условиях инновационного развития экономики России». - Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2012. Выпуск 1. – 0,1 п.л.

8. Галиев, А.Р. Методика информационно-аналитического обоснования принятия управленческих решений в сфере налогового менеджмента на базе использования инструментов налогового инжиниринга / А.Р. Галиев // Сборник научных статей по материалам научно-практической конференции «Актуальные вопросы учета, анализа и налогообложения в условиях инновационного развития экономики России». - Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2012. Выпуск 4. – 0,3 п.л.

9. Галиев, А.Р. Концептуальные основы налогового менеджмента / А.Р. Галиев // Материалы международной научно-практической конференции «Тренды развития современного общества: управленческие, правовые, экономические и социальные аспекты». – Курск: Юго-Западный государственный университет, 2011. – 0,2 п.л.

10. Галиев, А.Р. Оценка экономической эффективности применения интегрированной системы бухгалтерского и налогового учета в организации / А.Р. Галиев // Материалы международной научно-практической конференции «Строительство – 2011». – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2011. - 0,2 п.л.

11. Галиев, А.Р. Учётно-аналитическое обеспечение налогового менеджмента / А.Р. Галиев // Материалы международной научно-практической конференции «Строительство – 2011». – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2011. - 0,1 п.л.

12. Галиев, А.Р. Налоговый учёт как часть налогового менеджмента / А.Р. Галиев // Материалы международной научно-практической конференции «Строительство – 2010». – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный строительный университет, 2010. - 0,1 п.л.