

Люкманов Камиль Мунирович

**ФОРМИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ СТРАТЕГИИ В
УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ПРЕДПРИЯТИЯ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Коростелкина Ирина Алексеевна

Официальные оппоненты:

Арсеньева Валерия Александровна, доктор экономических наук, доцент, 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», профессор

Иванова Валентина Георгиевна, кандидат экономических наук, доцент, Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования «Московский региональный социально-экономический институт», кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Ярославский государственный университет имени П.Г. Демидова**»

Защита диссертации состоится 29 ноября 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, 29, аудитория 212 (www.gu-unprk.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, 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 28 октября 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»: www.gu-unprk.ru и на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: vak2.ed.gov.ru

Ученый секретарь
диссертационного совета



Коростелкина Ирина Алексеевна

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Функционирование любого хозяйствующего субъекта находит свое отражение в его учетно-аналитической системе, в рамках которой происходит формирование и сбор необходимых сведений, удовлетворяющих интересы внешних и внутренних пользователей. Эффективность осуществления текущей деятельности предприятия напрямую зависит от принятия решений в финансово-хозяйственной сфере, что, в свою очередь, влияет на налоговую среду предприятия, определяющую условия формирование его налоговой стратегии.

В настоящее время российская система налогового менеджмента недостаточно развита, в виду того, что имеет относительно короткий жизненный период своего развития в России. Поэтому проблемы использования опыта зарубежных стран, обусловленные характерной спецификой национального налогового законодательства, отсутствие сформированного понятийного аппарата, концептуальных элементов, информационного обеспечения формирования налоговой стратегии предприятия обуславливают актуальность разработки направлений снижения негативного воздействия налогов на принятие стратегических и тактических решений в учетно-аналитической системе.

В связи с этим, существует необходимость разработки как теоретических основ, так и научно-методических рекомендаций по формированию налоговой стратегии в учетно-аналитической системе предприятия, позволяющих оптимизировать уровень налоговой нагрузки, снижать налоговые риски, привлекать дополнительные собственные финансовые ресурсы для расширения производства, что определило новизну выбранной темы исследования, структуру анализируемых проблем и логическое изложение материала.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросы информационного обеспечения стабильного развития предприятия рассматривались в работах Л.И. Абалкина, К.В. Балдина, В.В. Дика, А.И. Змитровича, А.М. Карминского, Н.В. Макаровой, А.Н. Романова, Г.А. Титоренко, В.Б. Уткина и др.

Значительный вклад в исследование налоговой политики предприятия, ее учетно-аналитического обеспечения внесли В.А. Арсеньева, Т.В. Бодрова, П.С. Безруких, Н.Г. Варакса, М.В. Васильева, В.Г. Иванова, Н.П. Кондраков, И.А. Коростелкина, И.А. Маслова, В.Ф. Палий, Л.В. Попова, Я.В. Соколов, Л.З. Шнейдман, С.П. Суворова и др.

Вопросами финансового, управленческого и налогового анализа занимались

С.А. Агапцов, В.Р. Банк, Н.В. Бондарчук, В.В. Бочаров, Е.В. Галкина, Л.Т. Гиляровская, О.М. Горелик, Е.Н. Лавренчук, Б.Г. Маслов, О.Г. Маслова, О.А. Шапорова и другие.

Подходы, принципы и методы к взаимодействию элементов учетно-аналитической системы налогооблагаемых показателей представлены в работах Е.А. Бобровой, Е.Г. Дедковой, Е.Ю. Золочевской, В.Г. Крючкова, Е.В. Чипуренко, Г.И. Хотинской и других.

Однако, несмотря на внесенный научный вклад этими учеными, остаются нерешенными теоретические и практические проблемы, связанные с определением налоговой стратегии предприятия, анализа влияния структурных показателей динамики на налоговую стратегию и финансово-хозяйственную деятельность предприятия. Выбор темы, определение цели и задач исследования обусловлены актуальностью данных вопросов и практической значимостью в современных условиях хозяйствования.

Цель диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке научно-методических положений и практических рекомендаций по формированию налоговой стратегии в учетно-аналитической системе предприятия, а также ее информационно-аналитического обеспечения.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи**:

- определить место учетно-аналитической системы в общей системе управления, раскрыть налоговую составляющую учетно-аналитической системы и ее информационное обеспечение;
- предложить модель взаимодействия элементов информационно-аналитического обеспечения при построении эффективной налоговой стратегии на микроуровне;
- раскрыть методику формирования налогооблагаемых показателей как структурного элемента налоговой стратегии предприятия;
- разработать научно-методические рекомендации по проведению финансового анализа налоговой стратегии предприятия;
- предложить систему внутреннего аудита для целей повышения качества информационно-аналитического обеспечения формирования налоговой стратегии;
- определить направления информационно-аналитического обеспечения налогового планирования в целях совершенствования налоговой стратегии предприятия.

Объектом исследования является реализация налоговой политики предприятия в долгосрочном периоде по достижению крупномасштабных целей в налоговой сфере.

Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие в процессе формирования и реализации налоговой стратегии в учетно-аналитической системе предприятия.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальностей ВАК 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит» п. 3.14 «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов», 3.30 «Налоговый учет как элемент налогообложения» и 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» (экономические науки).

Методологическую и теоретическую основу исследования составляют труды ведущих российских и зарубежных ученых по вопросам согласования налоговых элементов учетно-аналитической системы, определения концептуальных основ формирования корпоративной налоговой политики и ее составляющих, законодательные и нормативно-правовые акты в области учета и налогообложения, научно-методическая литература, публикации ученых в периодических изданиях, материалы монографий и научно-практических конференций.

При написании диссертационной работы применялись общенаучные методы исследования (анализ, синтез, обобщение, классификация, системный и графический методы), а также специальные методы учета, анализа и аудита (счета, документирование, отчетность, системный, трендовый, факторный анализ, метод экстраполяции, расчетно-аналитические методы).

Информационная база исследования включает статистическую отчетность, аналитические данные Минфина РФ, Федеральной налоговой службы, совокупность налогооблагаемых показателей деятельности предприятий разных отраслей экономики, формирующиеся в учетных регистрах, налоговой и финансовой отчетности.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в научном обосновании и разработке теоретико-методических рекомендаций по формированию налоговой стратегии в учетно-аналитической системе предприятия, исследовании факторов внешней и внутренней среды и степени их

воздействия на налоговые показатели, а также на оптимизацию налоговой нагрузки и снижение налоговых рисков.

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

по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:

- с авторской позиции раскрыта сущность налоговой стратегии предприятия как совокупности мероприятий, направленных на поиск оптимальных вариантов исполнения налоговых обязательств, обеспечивающих законное уменьшение налоговой нагрузки, выявление ресурсного потенциала, гармонизацию взаимоотношений государства и предприятий в налоговой сфере, а также предложена модель взаимодействия элементов информационно-аналитического обеспечения при построении корпоративной налоговой стратегии (п. 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

- разработана классификация налогооблагаемых показателей по отношению к производственному циклу и к счетам учета, в соответствие с которой обосновываются особенности их отражения в учетно-аналитической системе, обеспечивающие согласованность данных финансового и налогового учета и формирующая своевременную достоверную и полную информацию о налогооблагаемых показателях (пп. 3.14, 3.30 паспорта специальности 08.00.10);

- предложены научно-методические рекомендации по проведению анализа налоговой стратегии предприятия, учитывающие взаимосвязь между основными параметрами оценки ее эффективности и показателями динамики уровня и структуры налогообложения с возможностью корректировки в соответствии с установленными факторами, условиями или ограничениями (п. 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

- выделены основные информационно-аналитические направления налогового планирования, характеризующие реализацию корпоративной налоговой стратегии и способствующие подготовке и принятию эффективного управленческого решения в налоговой сфере (пп. 3.14, 3.30 паспорта специальности 08.00.10).

по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика:

- раскрыта роль и значение налоговой составляющей учетно-аналитической системы предприятия (учет, анализ, аудит), формирующей налогооблагаемые показатели на принципах достоверности, оперативности и комплексности и обеспечивающей их отражение в системе учета, выполнение налоговых расчетов,

формирование отчетности и проведение анализа (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- сформулированы особенности внутреннего аудита в учетно-аналитической системе предприятия, обеспечивающего реализацию корпоративной налоговой стратегии, учитывающего требования заинтересованности, преемственности, непрерывности и регламентации и направленного на выявление, оценку и управление налоговыми рисками (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке нового научного подхода к формированию налоговой стратегии в учетно-аналитической системе и прикладного механизма ее реализации, обеспечивающей баланс целей осуществления финансово-экономической деятельности предприятия и реализации фискальной составляющей налоговой политики на предприятии.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в доведении основных теоретико-методических положений формирования налоговой стратегии в учетно-аналитической системе до конкретных практических рекомендаций, направленных на повышение финансовой стабильности предприятий. Результаты исследования дадут возможность учредителям, руководителям и финансовым менеджерам предприятия сформировать стратегию принятия управленческих решений по регулированию налоговых издержек, позволяющих эффективно использовать финансовые ресурсы и обеспечивать более адекватную взаимосвязь показателей финансового анализа и налоговой стратегии предприятия.

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Основные теоретико-методические положения, выводы и практические рекомендации, по теме исследования, доложены на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях (Орел, 2011-2013 гг.).

Отдельные результаты исследования внедрены в деятельность и используются в практике предприятий разных отраслей экономики.

Научные положения и выводы, сформулированные в диссертации, используются в качестве учебно-методического обеспечения при подготовке бакалавров и специалистов по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Управленческий анализ», «Налоговый анализ», «Налоговый учет», «Планирование и прогнозирование в налогообложении» в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего

профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 8 работах общим объемом 4,9 п. л., все авторские, из них 3 статьи опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 154 источника, 2 приложений. Общий объем диссертации - 190 страниц.

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 «ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СТРАТЕГИИ В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ПРЕДПРИЯТИЯ» исследованы учетно-аналитические процессы хозяйствующего субъекта, определены особенности формирования его налоговой стратегии, а также предложена модель взаимодействия элементов учетно-аналитической системы при построении корпоративной налоговой стратегии.

Во **второй главе** диссертации «НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ФОРМИРОВАНИЮ НАЛОГОВОЙ СТРАТЕГИИ В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ПРЕДПРИЯТИЯ» представлена методика формирования налогооблагаемых показателей как структурного элемента налоговой стратегии, проведен анализ налогового поля и порядка формирования налоговых показателей, а также определена взаимосвязь показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия и уровня налогообложения в целях повышения качества принимаемых налоговых решений и минимизации налоговых рисков.

В **третьей главе** диссертации «ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СТРАТЕГИИ ПРЕДПРИЯТИЯ» предложено моделирование системы внутреннего аудита для целей повышения качества информационно-аналитического обеспечения формирования и реализации налоговой стратегии, разработаны методические подходы к построению информационно-аналитических потоков, а также предложены направления совершенствования налоговой

стратегии путем внедрения налогового планирования и бюджетирования на предприятии.

В заключении сформулированы выводы и предложения по теме диссертационного исследования.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 Раскрыта роль и значение налоговой составляющей учетно-аналитической системы предприятия (учет, анализ, аудит), формирующей налогооблагаемые показатели на принципах достоверности, оперативности и комплексности и обеспечивающей их отражение в системе учета, выполнение налоговых расчетов, формирование отчетности и проведение анализа

В диссертации доказано, что формирование учетно-аналитической системы основано на структурном подходе, который позволяет анализировать предприятие с точки зрения сложного объекта, состоящего из множества подсистем. Традиционно учетно-аналитическую систему образуют три составляющие (подсистемы): финансовая, управленческая и налоговая. Налоговая составляющая учетно-аналитической системы представлена тремя взаимосвязанными процессами: налоговый учет, налоговый анализ и налоговый аудит (Рисунок 1).

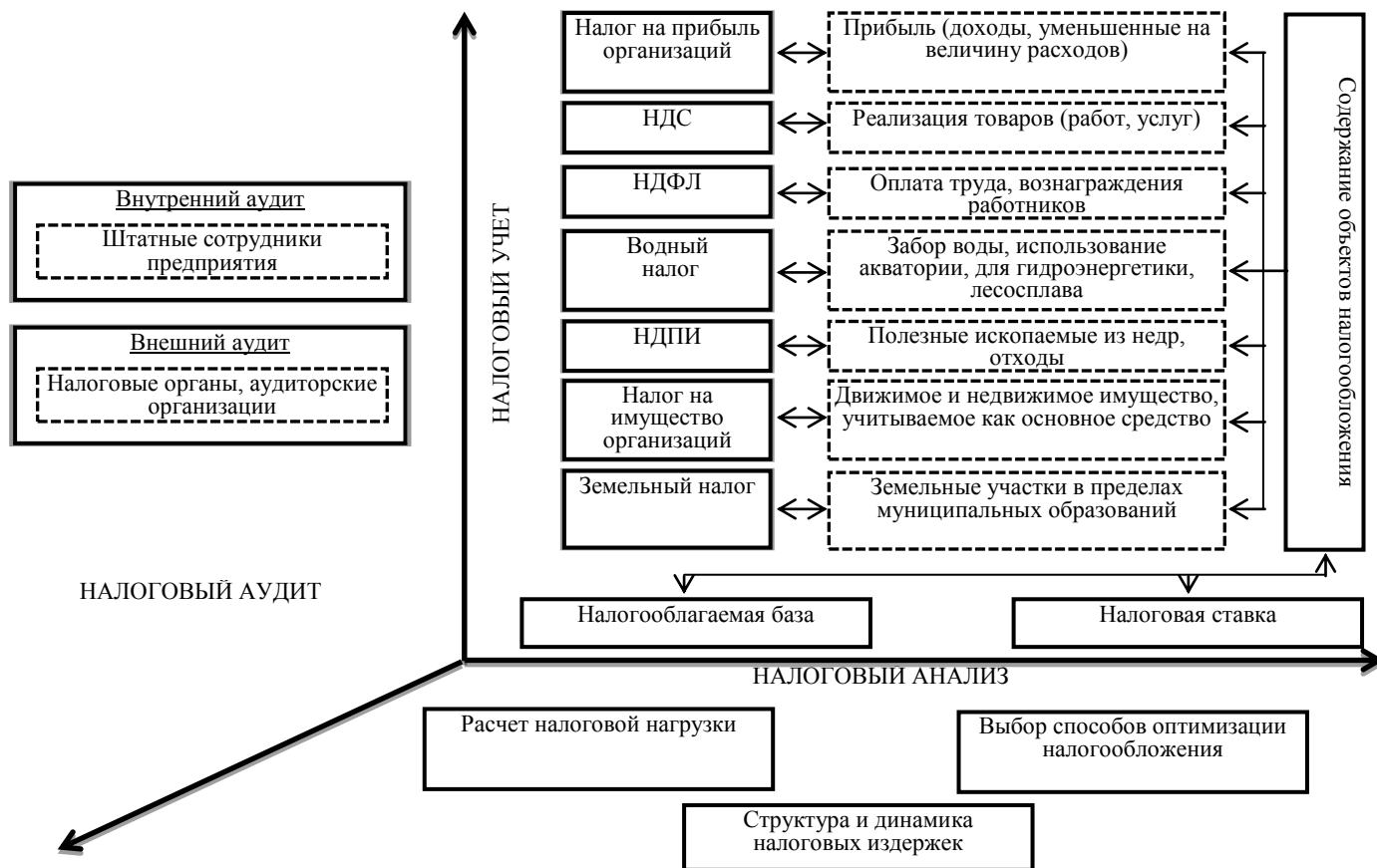


Рисунок 1 – Налоговая составляющая учетно-аналитической системы предприятия

Информационное обеспечение учетно-аналитической системы включает в себя качественно организованные вертикальные и горизонтальные коммуникации, способствующие достоверному формированию и отражению налогооблагаемых показателей.

Особенностью информации является ее асимметричное распределение, которое возникает под влиянием субъективных, зависящих от профессионализма сотрудников, и временных издержек передачи информации. В диссертации установлено, что сложность формирования информационной базы предприятия заключается в ее многофункциональности, различных правил генерирования информационных данных в учетно-аналитической системе, а также ее целевой направленности.

Информационной базой учетно-аналитической системы является учетно-отчетное пространство, которое имеет сложную структуру, включающую процессы и элементы учета и оставления отчетности. Налоговая учетная информация служит основой для разработки корпоративной налоговой политики, формирования налоговой стратегии, прогнозов и моделей оптимизации налогообложения.

2 С авторской позиции раскрыта сущность налоговой стратегии предприятия как совокупности мероприятий, направленных на поиск оптимальных вариантов исполнения налоговых обязательств, обеспечивающих законное уменьшение налоговой нагрузки, выявление ресурсного потенциала, гармонизацию взаимоотношений государства и предприятий в налоговой сфере, а также предложена модель взаимодействия элементов информационно-аналитического обеспечения при построении корпоративной налоговой стратегии

Налоговая политика входит в структуру общей финансовой политики предприятия, и определяется как комплекс действий предприятия в налоговой среде. Оказывая влияние на совокупные результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, налоговая политика должна разрабатываться в сочетании с другими составляющими финансовой политики предприятия (политика ценообразования, кредитная политика и т.д.).

Доказано, что реализация эффективной налоговой политики на практике должна иметь разносрочные планы ее выполнения, выраженные через формирование налоговой стратегии и налоговой тактики. При этом налоговая стратегия охватывает более длительный период времени и предусматривает достижение крупномасштабной цели, а тактика выступает инструментом ее реализации и направлена на решение промежуточных задач.

Исходя из общего определения стратегии и применения данного понятия к налоговой сфере предприятия, исходим из того, что налоговая стратегия хозяйствующего субъекта представляет собой недетализированный план реализации налоговой политики хозяйствующего субъекта, описывающий способ достижения цели налоговой оптимизации, разработанный на длительный промежуток времени, в условиях ограниченности ресурсов. Принципиальная информационно-аналитическая схема разработки налоговой стратегии предприятия представлена на рисунке 2.



Рисунок 2 - Принципиальная информационно-аналитическая схема разработки налоговой стратегии предприятия

Налоговая оптимизация представляет собой, не только законную минимизацию налоговых платежей предприятия при учете влияния налоговых рисков, но также обоснованное снижение негативного воздействия налогов на принятие управленческих решений в финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В практической деятельности предприятий налоги являются значимым инструментом экономического воздействия на формирования финансовой политики предприятия и имеют большую степень влияния на принятие стратегически значимых решений.

Среди существенных аспектов разработки и реализации налоговой стратегии предприятия в диссертации выделены:

1. Источники формирования и распределения ресурсов (структура капитала, распределение ресурсов)

2. Организационно-управленческие мероприятия общей (корпоративная структура предприятия, профессиональная компетенция сотрудников) и специфической (структура налогового отдела, профессиональная этика специалистов по налогообложению и бухгалтеров, взаимоотношения с налоговыми органами, привлечение консультантов) направленности

3. Характеристики налоговой среды предприятия:

- основные (структура прямого и косвенного налогообложения, порядок уплаты налогов);

- производные (эффективная налоговая ставка, налоговые риски).

На формирование налоговой стратегии предприятия оказывает влияние множество факторов, определяющих масштабы деятельности, режим и специфику налогообложения, величину налоговой нагрузки, ресурсный потенциал, а также требованиям оптимальности, оперативности и экономичности.

В процессе формирования налоговой стратегии выделяют несколько связанных между собой этапов, сконцентрированных на снижении налоговых обязательств предприятия (Рисунок 3).

Налоговая стратегия предприятия должна основываться на системе финансовых показателей деятельности. Считаем, что разработанная модель взаимодействия показателей финансового анализа для реализации эффективной налоговой стратегии предприятия должна определять направления налоговой оптимизации в долгосрочной перспективе согласно задачам развития и выбору более результативных путей их достижения (Рисунок 4).



Рисунок 3 - Процесс формирования налоговой стратегии предприятия

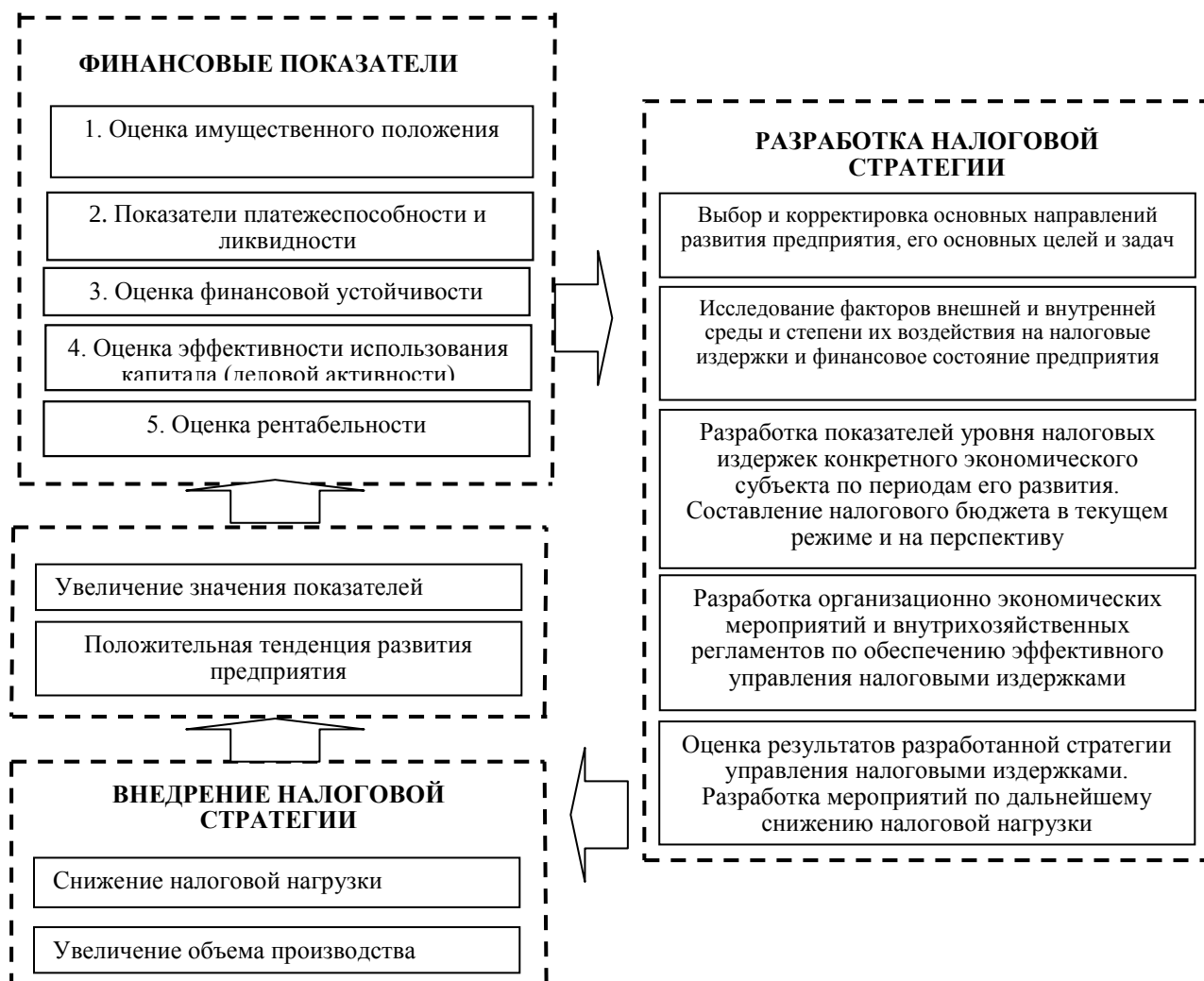


Рисунок 4 - Модель взаимодействия показателей финансового анализа для эффективной налоговой стратегии предприятия

Ослабление воздействия внешней среды на текущую и перспективную деятельность предприятия, а также обеспечение равновесия между фискальной и регулирующей функциями налогов можно осуществить через разработку налоговой стратегии и ее реализацию. Налоговая стратегия заключается в проведении последовательной и целенаправленной совокупности налоговых и финансово-хозяйственных действий, обеспечивающих корпоративную и отдельные функциональные стратегии предприятия. Раскрытие особенностей реализации налоговой стратегии предприятия представляет собой основу формирования тактики налогообложения в системе внутрифирменного планирования.

3 Разработана классификация налогооблагаемых показателей по отношению к производственному циклу и к счетам учета, в соответствие с которой обосновываются особенности их отражения в учетно-аналитической системе, обеспечивающие согласованность данных финансового и налогового учета и формирующая своевременную достоверную и полную информацию о налогооблагаемых показателях

В диссертации под налогооблагаемыми показателями понимаются параметры, имеющие стоимостную, физическую или иную измеряемую характеристику предмета налогообложения, исчисляемые по документально подтвержденным данным и служащие основанием для расчета налоговой базы.

Автором предложена классификация налогооблагаемых показателей по двум основным признакам: по отношению к производственному циклу (Рисунок 5) и по отношению к счетам учета (Рисунок 6).

Формально налоговое учетно-отчетное пространство отличается от финансового, однако за последним законодательно зафиксирована функция, обеспечивающая их согласованность и формирующая своевременную достоверную и полную информацию о налогооблагаемых показателях, которую можно подтвердить в процессе аудиторской проверки по регистрам, документам первичного учета и финансовой отчетности. Считаем, что финансовый учет по отношению к налоговому выступает в качестве информационного источника данных, необходимых для правильного исчисления налогов. Однако непосредственно учет налогооблагаемой базы, процесс расчета и регистрации уплачиваемой суммы налога относятся к корпоративной налоговой стратегии.

В диссертации проведен анализ информационных составляющих, служащих основой для формирования налоговой стратегии: первичные документы, аналитические регистры и расчет налоговой базы.

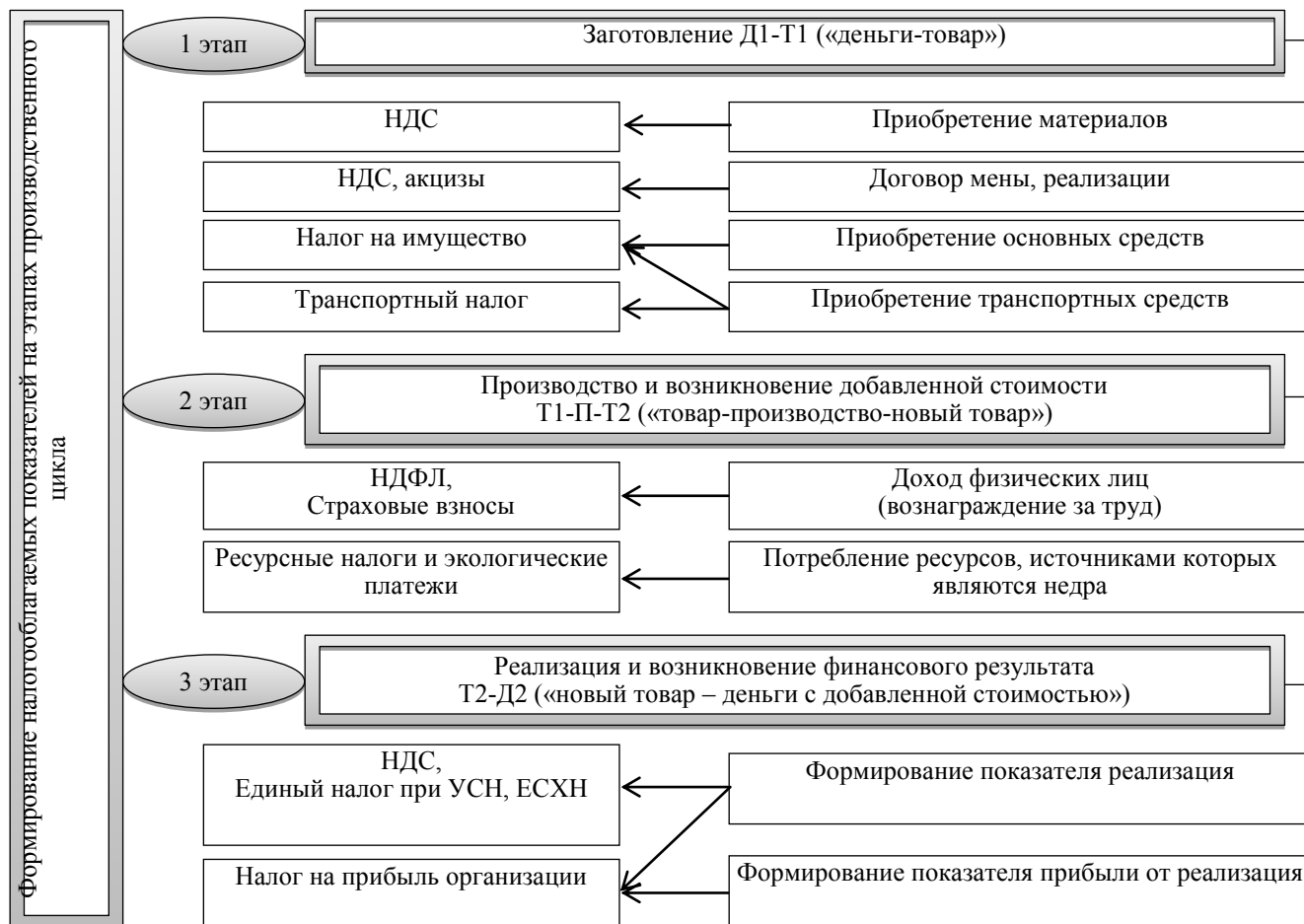


Рисунок 5 - Формирование налогооблагаемых показателей на этапах производственного цикла



Рисунок 6 – Систематизация бухгалтерских счетов, применяемых при формировании показателей налогообложения

При этом законодательством предусмотрены разные вариации группировки информации для целей налогообложения. Процесс сбора и накопления информации о доходах и расходах может осуществляться с применением регистров бухгалтерского учета, при недостаточности имеющейся информации для формирования и расчета налогооблагаемых баз, могут использоваться бухгалтерские регистры с дополнительными реквизитами, также могут использоваться специальные регистры налогового учета. Налогоплательщик вправе самостоятельно осуществить выбор модели налогового учета, исходя из требуемой степени автономности бухгалтерского и налогового учета.

Вся совокупность информационных потоков, циркулирующих на предприятии и участвующих в расчете налогооблагаемых баз, классифицируется в зависимости от типа налоговой стратегии, сформированной по данным внутреннего и внешнего информационного обеспечения в соответствии с действующим законодательством.

В диссертации проведен анализ налогового поля, порядок формирования налоговых показателей как элемента налоговой стратегии и положения учетной политики коммерческой организации, которая закрепляет параметры налогообложения и является следствием разумного сочетания государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке учетно-аналитической системы.

4 Предложены научно-методические рекомендации по проведению анализа налоговой стратегии предприятия, учитывающие взаимосвязь между основными параметрами оценки ее эффективности и показателями динамики уровня и структуры налогообложения с возможностью корректировки в соответствии с установленными факторами, условиями или ограничениями

Налоговый анализ как элемент учетно-аналитической системы представляет собой непрерывный, сложный процесс исследования финансово-хозяйственной деятельности предприятия, действующего налогового законодательства, составных частей системы налогообложения и его налоговой стратегии.

В диссертации определены основные параметры оценки эффективности налоговой стратегии предприятия, обеспечивающие повышение качества принимаемых управленческих решений в финансово-налоговой сфере и минимизацию налоговых рисков (Рисунок 7).

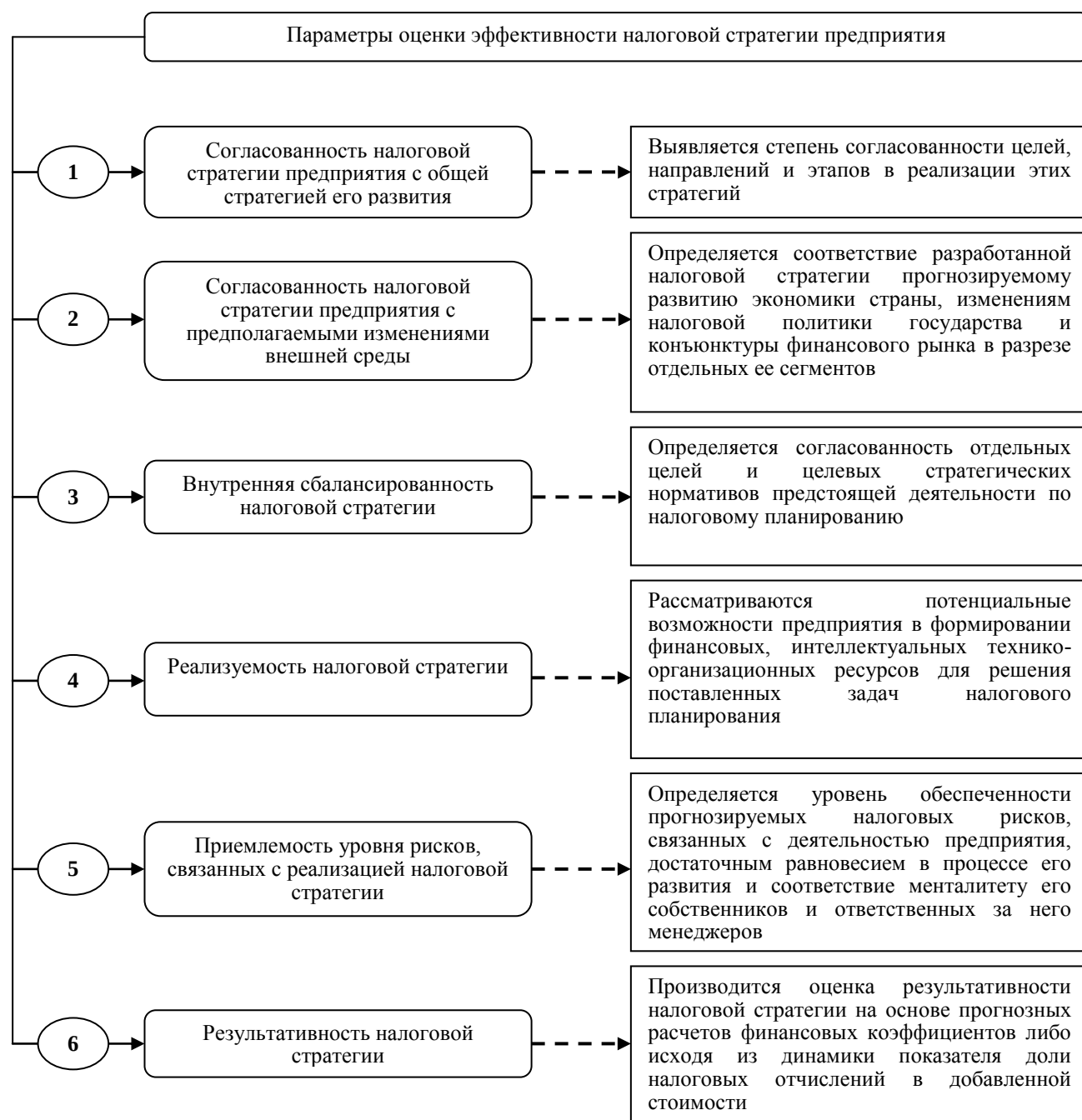


Рисунок 7 – Основные параметры оценки эффективности налоговой стратегии предприятия

Доказано, что анализ налоговой стратегии предприятия следует осуществлять на основе анализа взаимосвязи факторных и результирующих показателей. Проведенные в диссертации расчеты свидетельствуют о наличии тесной взаимосвязи показателей налогообложения с ключевыми показателями финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта (Таблица 1).

Таблица 1 – Динамика развития налоговых показателей промышленного предприятия

Показатель	По показателям налогообложения						
	Отклонение	Налоговые издержки (начисления)		Налоговые денежные потоки		Налоговые балансовые остатки	
		2011 ¹	2012	2011	2012	2011	2012
Значение показателя по данным отчетности, тыс. руб.		35 405	38 057	70 619	74 668	4 978	6 424
Динамика уровня показателя	абсолютное, тыс. руб.	4791	2652	10680	4049	191	1446
	темп роста, %	115,65	107,49	117,82	105,73	103,99	129,05
	темп прироста, %	15,65	7,49	17,82	5,73	3,99	29,05
Удельный вес показателя в выручке, %		28,47	27,65	56,78	54,24	4,00	4,67
Структурная динамика показателя от выручки	абсолютное отклонение удельного показателя, %	-2,23	-0,82	-3,33	-2,54	-0,8	0,67
	темп роста доли показателя, %	92,74	97,12	94,46	95,53	83,33	116,75

В диссертации разработана методика анализа взаимосвязи факторных и результирующих налоговых показателей, основанная на использовании рядов динамики и модели экспоненциального сглаживания. При этом допустима корректировка в соответствии с факторами, условиями или ограничениями, которые не учитывались при разработке статистической модели полученных уравнений, которые характеризуют начисления налога на имущество организаций.

Предложенная методика анализа налоговой стратегии предприятия является основой для разработки долгосрочных целей снижения налоговых затрат. Использование на предприятии системы налогового планирования в рамках реализации налоговой стратегии позволит сформировать систему оптимальных управленческих решений в налоговой сфере, определяющих прогнозируемую величину роста производства.

5 Сформулированы особенности внутреннего аудита в учетно-аналитической системе предприятия, обеспечивающего реализацию корпоративной налоговой стратегии, учитывающего требования заинтересованности, преемственности, непрерывности, регламентации и направленного на выявление, оценку и управление налоговыми рисками

Одним из направлений формирования налоговой стратегии является анализ и оценка качества информации, циркулирующей в учетно-аналитической системе. В диссертации обосновано, что обеспечением данной функции должна заниматься система внутреннего аудита, которую можно определить как совокупность организационных и методических мер, направленных на повышение эффективности мероприятий по реализации налоговой стратегии (Рисунок 8).

¹ рассчитано по сравнению с 2010 г.



Рисунок 8 – Концептуальные основы системы внутреннего аудита

Систему внутреннего аудита можно определить как совокупность организационных и методических мероприятий учетно-аналитической системы, направленных на обеспечение эффективности формирования и реализации налоговой стратегии предприятия. Анализ системы контроля промышленного предприятия показал, что необходимо принятие мер по внедрению службы внутреннего аудита, целью деятельности которой будет предупреждение возникновения налоговых рисков. В этой связи задачами ее функционирования будут являться:

1. Анализ качества бухгалтерской документации, как основного источника информации при формировании налогооблагаемых баз;
2. Выявление существующих рисков финансового и налогового характера;
3. Разработка системы управления рисками.

В диссертации рассчитан эффект от внедрения службы внутреннего аудита исходя из соотношения затрат на ее содержание и затрат на привлечение внешних аудиторов для исполнения функций службы внутреннего аудита (Таблица 2).

Эффективность внедрения системы внутреннего аудита предусматривает комплексную оценку системы управления налоговыми рисками и имеет следующие преимущества:

- 1) повышается эффективность корпоративного управления и качество оперативного контроля за реализацией налоговой политики предприятия;

2) повышается уверенность руководства и собственников в результативности бизнес-операций;

3) повышается эффективность информационного обеспечения реализации налоговой стратегии в учетно-аналитической системе предприятия.

Таблица 2 – Расчет затрат на привлечение внешнего аудитора для выполнения функций, возложенных на отдел внутреннего аудита

Должностные обязанности внутренних аудиторов	Количество процедур в год	Стоимость услуг внешнего аудитора		Затраты на отдел внутреннего аудита
		Минимальная стоимость одной процедуры (руб.)	Затраты в год (руб.)	
1. Общий аудит финансовой отчетности предприятия	Поквартальная оценка – 4 раза в год	70 000	280 000	З/п начальника отдела – 25 000 (ежемес.); з/п аудиторов – по 10000 (ежемес.); техническое оснащение - 100000
2. Налоговый аудит (формирование налогооблагаемых баз, отчетности)	Поквартальная оценка – 4 раза в год	50 000	200 000	
3. Устные консультации по различным вопросам (целесообразности заключения сделок, условий договоров и пр.)	В среднем от 120 консультаций	1 500	180 000	
4. Письменные консультации (для целей представления в различные гос. органы и судебные инстанции)	В среднем 12 раз	3 000	36 000	
Итого:			696 000	640 000
Эффект в виде экономии:				-56 000

Основной задачей службы внутреннего аудита является выявление, оценка и управление рисками, связанными с возможностью искажения информации, служащей основой формирования налогооблагаемых баз, так как неправильное отражение данных может привести к значительным штрафным санкциям в будущем.

6 Выделены основные информационно-аналитические направления налогового планирования, характеризующие реализацию корпоративной налоговой стратегии и способствующие подготовке и принятию эффективного управленческого решения в налоговой сфере

Налоговое планирование представляет собой деятельность, связанную с непрерывным генерированием способов налоговой оптимизации предприятия. Внедрение налогового планирования на предприятии дает возможность устанавливать рамки функционирования значимых элементов налогового процесса, обеспечивающие стабильное развитие налоговой системы. Это связано с тем, что налоговому планированию свойственно принятие определенного варианта развития системы налогообложения, которое предусматривает систему количественных показателей, обязательных к исполнению. Реализация

требований, предъявляемых в рамках налогового планирования к анализу деятельности предприятия, во многом зависит от качества и объема информации о состоянии анализируемого объекта.

В диссертации предложена модель информационно-аналитических потоков в системе налогового планирования, которая позволяет выделить логическую структуру модулей учетно-аналитической системы предприятия для целей реализации налоговой стратегии (Рисунок 9).

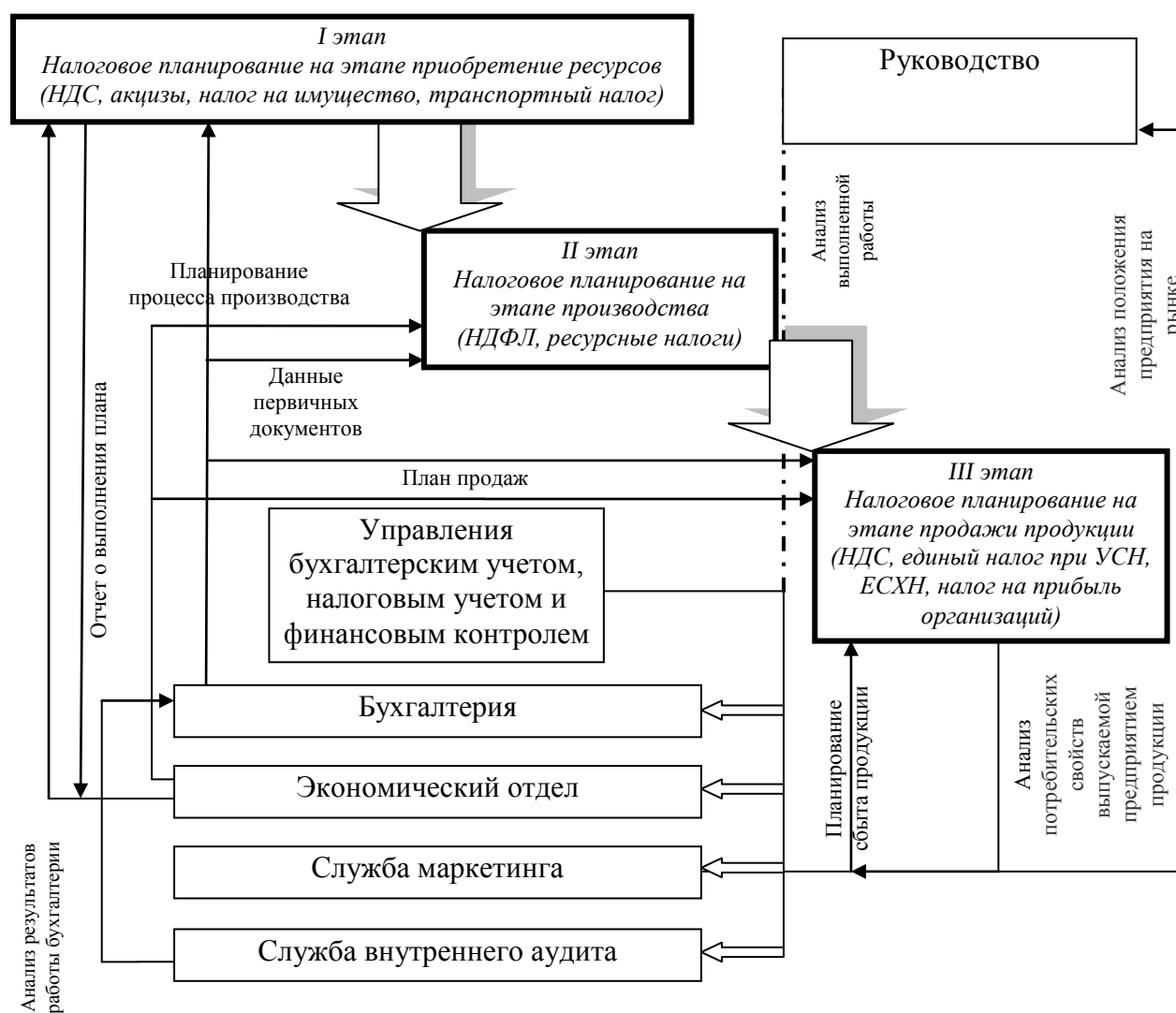


Рисунок 9 - Основные информационно-аналитические потоки в рамках налогового планирования на предприятии

Аналитическое обеспечение управления информационными потоками в системе налогового планирования предприятия базируется на определенном инструментарии, к которому можно отнести методику комплексного экономического анализа, позволяющую произвести диагностику сложившейся финансово-экономической ситуации. В процессе исследования производится структурирование каждого вида анализа и схемы управленческих процедур для

того, чтобы обосновать целесообразность формирования информационных потоков (Таблица 3).

Таблица 3 – Этапы анализа информационных потоков в системе налогового планирования и их характеристика

Этапы анализа	Оценка состояния	Решение
Общая диагностика предприятия и анализа ситуаций	Производится оценка трудовых, финансовых, материальных, производственных ресурсов, системы управления, деловой активности и репутации	Принятие общего стратегического решения о притоке или оттоке активов для осуществления финансового потока
Анализ и оценка активов	Оценивается ликвидность, влияние на расходы, доходы и деловую активность	Группируются активы с целью их выделения или поступления
Анализ факторов, которые влияют на принятие решения	Оцениваются доходы, расходы, деловая активность и репутация	Учитывается влияние факторов для принятия стратегических решений о стоимости активов к выделению или поступлению
Анализ прогнозных показателей после формирования финансового потока	Оценивается экономическая модель вновь созданного предприятия после осуществления движения активов или обязательств	Принятие управленческого решения по оптимизации движения потоков

В диссертации выделены направления налогового планирования, которые способствуют подготовке эффективного управленческого решения в налоговой сфере:

- оптимизация налогообложения;
- эффективное распределение налоговых обязательств с учетом временного фактора;
- формирование информационных потоков по реализации элементов налоговой стратегии предприятия.

Таким образом, непрерывно действующая учетно-аналитическая система способствует повышению качества и расширению области использования информации в целях реализации налоговой стратегии предприятия, положительно влияет на качество формирования и представление отчетности и на отчетные учетно-налоговые показатели.

3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Налоговая стратегия предприятия представляет собой определенные действия, направленные на достижение целей в области налогообложения, поставленных перед предприятиями, в области развития производства, предпринимательства, стимулирования инвестиционной деятельности.

Формирование налоговой стратегии предприятия необходимо проводить с помощью показателей, определяющих направления развития корпоративной

налоговой политики. Организуя налоговое планирование, предприятие может планировать налоговые отчисления с помощью налогового бюджета, который является одним из способов принятия налоговых решений на основе данных учетно-аналитической системы. Практическая значимость предложенных рекомендаций заключается в разработанных научно-методических рекомендациях по формированию налоговой стратегии предприятия, ее анализа и функционирования системы внутреннего аудита в учетно-аналитической системе предприятия.

4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК

1. Люкманов, К.М. Взаимосвязь показателей финансового анализа и эффективности налоговой стратегии на предприятии / К.М. Люкманов // Управленческий учет. – 2013. - №10. – 0,8 п.л.
2. Люкманов, К.М. Информационно-аналитическая составляющая формирования налогооблагаемых показателей на уровне предприятия / К.М. Люкманов // Управленческий учет. – 2013. - №8. – С. 80-87. - 0,7 п.л.
3. Люкманов, К.М. Использование в процессе формирования налоговой стратегии предприятия финансового анализа / К.М. Люкманов // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №7. – С. 92-101. - 0,6 п.л.

Статьи в других научных изданиях

4. Люкманов, К.М. Совершенствование налоговой стратегии путем внедрения налогового планирования и бюджетирования на предприятии / К.М. Люкманов // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (23-25 апреля 2013 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2013. - 0,6 п.л.
5. Люкманов, К.М. Сущность, учет и особенности формирования налогооблагаемых показателей в соответствии с законодательством Российской Федерации / К.М. Люкманов // Материалы международной научно-практической конференции «Внедрение международных стандартов и рекомендаций в системы гарантии качества экономического образования» (17-19 октября 2012 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2012. – 314 с. – С. 285-295. - 0,8 п.л.
6. Люкманов, К.М. Теоретическое обоснование информационно-аналитического обеспечения налоговой стратегии на микроуровне в соответствии с требованиями ВТО / К.М. Люкманов // Материалы всероссийской научно-

практической конференции «Приоритетные направления устойчивого развития учетно-аналитической системы в условиях интеграции международных экономических процессов» (23-25 мая 2012 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2012. – 544 с. – С. 506-516. - 0,7 п.л.

7. Люкманов, К.М. Финансовое обеспечение общенациональных приоритетов / К.М. Люкманов // Материалы международной научно-практической конференции «Концепции гармонизации информационных потоков учетно-налоговой системы» (18-20 апреля 2012 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2012. – 446 с. – С. 334-340. - 0,3 п.л.

8. Люкманов, К.М. Взаимосвязь анализа и прогнозирования доходов и расходов государственного бюджета / К.М. Люкманов // Материалы международной научно-практической конференции «Концепции гармонизации информационных потоков учетно-налоговой системы» (18-20 апреля 2012 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2012. – 446 с. – С. 401-407. - 0,4 п.л.

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс

Лицензия №00670 от 05.01.2000

Подписано к печати 25 октября 2013 г. Формат 60х84/16

Печать офсетная. Объем 1,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.

Заказ №202/13

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе

Госуниверситет – УНПК

302030, г. Орел, ул. Московская, 65