

Симонов Денис Валерьевич

Развитие системы управленческого учета и анализа
налоговых затрат

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Орел – 2013

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

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Попова Людмила Владимировна

Официальные оппоненты:

Шاپорова Ольга Александровна, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный институт экономики и торговли», кафедра «Управленческий учет и аудит», профессор

Филиппов Кирилл Владимирович, кандидат экономических наук, доцент, Новомосковский институт Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российский химико-технологический университет имени Д.И. Менделеева», кафедра «Экономика, финансы и бухгалтерский учет», доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Поволжский государственный технологический университет**»

Защита диссертации состоится 27 сентября 2013 г. в 15 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-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, 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 27 августа 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-unpk.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 диссертационного исследования. В условиях развитой конкурентной среды каждому экономическому субъекту необходима эффективно работающая система управления, которая способна оперативно и адекватно реагировать на постоянные изменения внешней и внутренней среды. Система управленческого учета и анализа позволяет оперативно получать массив данных для того, что использовать информационно обоснованную стратегию и тактику внутреннего управления в деятельности экономического субъекта.

Вопросы организации системы управленческого учета и анализа находятся в тесной взаимосвязи с системой управления затратами. Поскольку большинство предприятий имеют сложную структуру производства, то необходимо формировать информационные массивы данных не только для принятия эффективных управленческих решений в производственной и финансовой деятельности, но и в налоговой политике. Прежде всего, это связано с динамичным развитием экономики и, как следствие, принятием регулярно изменяющегося законодательства, обязательного к исполнению.

Среди всей структуры затрат, большое значение играют налоговые затраты, особенность которых состоит в том, что они должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и проанализированы. Грамотно выстроенная система управленческого учета и анализа позволяет осуществлять налоговые платежи равномерно и рационально, обеспечивающими репутацию добросовестного налогоплательщика при снижении общего уровня налоговых обязательств и помогает сформировать оптимальную модель налогообложения в зависимости от вида деятельности, привести в соответствие с этой моделью договорную базу, элементы учетной политики и систему внутреннего контроля.

В связи с этим разработка теоретико-методических положений и практических рекомендаций, направленных на развитие системы управленческого учета и анализа налоговых затрат представляется актуальной и своевременной в современных экономических условиях.

Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в разработку теоретических и научно-методических положений управленческого учета и анализа привнесли труды известных зарубежных ученых: А. Апчера, Х.В. Грюнинга, К. Друри, М. Коэна, Ч.Т. Хонгрена, Дж. Фостера и др.

Отечественную теорию и практику производственного и управленческого учета исследовали И.А. Аврова, Ю.А. Бабаев, М.И. Баканов, О.Н. Волкова, В.Б. Ивашкевич, Г.Ю. Касьянова, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, В.В. Ковалев, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Л.В. Попова, Я.В. Соколов, С.П. Суворова, К.В. Филиппов и др.

Вопросами организации и проведения управленческого анализа занимались С.А. Бороненкова, М.А. Вахрушина, Н.А. Казакова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Г.И. Паширорева, А.Д. Шеремет, О.А. Шапорова и т.д.

Проблемам качественных характеристик информационных данных посвящены работы О.А. Букиной, Т.В. Зыряновой, С.И. Колесникова, Т.Д. Поплаухиной.

Теоретико-методические положения по формированию затрат в целом, и налоговых затрат в частности, исследованы в трудах Л.В. Бабиной, С.М. Бычковой, П.С. Безруких, Н.А. Бобровой, М.В. Васильевой, Л.Я. Васюковой, Е.В. Вороновой, И.В. Гейца, А.А. Гудкова, Е.Г. Дедковой, О.В. Ермаковой, М.М. Коростелкина, Б.Г. Маслова и др.

Несмотря на то, что указанные ученые в своих работах затрагивают широкий круг вопросов, непосредственно связанных с управленческим учетом и анализом затрат в целом, постоянно развивающиеся экономические процессы требуют повышения роли учета, анализа и прогнозирования налоговых затрат экономических субъектов как основы для принятия эффективных управленческих решений. Теоретическая непроработанность и бессистемность научно-методических разработок по управленческому учету и анализу налоговых затрат экономического субъекта обуславливают актуальность темы диссертационного исследования, его цель, задачи и научную новизну.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических, научно-методических положений и практических рекомендаций по развитию элементов системы управленческого учета и анализа налоговых затрат на основе качественных критериев их оценки, учитывающих динамическое развитие внешней среды хозяйствования и действующую налоговую модель экономического субъекта.

Согласно поставленной цели можно выделить следующие **задачи диссертационной работы:**

- уточнить сущность и содержание понятия «налоговые затраты»;
- выделить роль и место управленческого учета и анализа в учетно-аналитической системе экономического субъекта, определить их взаимосвязь;
- разработать научно-методические рекомендации по формированию и использованию информационной базы управленческого учета и анализа налоговых затрат;
- предложить методику индикативного планирования налоговых затрат;
- структурировать методы управленческого анализа налоговых затрат;
- разработать методические рекомендации по организации управленческого учета и анализа налоговых затрат на основе качественного подхода.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: пп. 1.7 «Бухгалтерский

(финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции», 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа» (экономические науки).

Предметом диссертационного исследования являются теоретические, научно-методические и практические положения и закономерности, связанные с формированием системы управленческого учета и анализа налоговых затрат на предприятии.

Объектом диссертационного исследования выступает финансово-экономическая деятельность в целом и система налогообложения экономического субъекта, в частности.

Методологическую и теоретическую основу исследования составили фундаментальные положения, концепции и гипотезы, обоснованные в отечественной и зарубежной литературе по вопросам управленческого учета, анализа и налогообложения; законодательные акты и нормативные документы; научно-методическая литература; периодические издания; материалы научных конференций и семинаров.

В диссертационном исследовании использовались общенаучные методы (анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, классификация, группировка, сравнение, обобщение), а также специальные приемы и процедуры учета (документирование, оценка, нормирование, бюджетирование, отчетность), анализа (системный, горизонтальный, вертикальный, трендовый, факторный) и налогообложения.

Информационной базой диссертационного исследования являются статистические и аналитические данные ФНС РФ, Минфина РФ, учетные регистры, показатели финансовой, налоговой и управленческой отчетности ряда экономических субъектов Орловской области.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций, направленных на развитие системы управленческого учета и анализа налоговых затрат, основанной на качественном подходе, позволяющих, в отличие от известных, своевременно учитывать влияние социально-экономической политики государства на различные аспекты финансово-хозяйственной деятельности, а также планировать варианты оптимизации действующей модели налогообложения экономического субъекта.

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

- уточнено содержание и дана классификация налоговых затрат экономического субъекта по степени значимости на прямые и косвенные, доказана необходимость их учета и анализа для объективной оценки и оперативного принятия управленческих решений (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- выявлена взаимосвязь управленческого учета и анализа в учетно-аналитической системе экономического субъекта и структурированы их качественные характеристики, позволяющие снижать дезориентацию внешнего и внутреннего пользователя корпоративной налоговой модели (п. 1.7, 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

- разработаны научно-методические рекомендации по формированию и использованию информационной базы управленческого учета и анализа налоговых затрат, способствующие поиску рациональных путей воздействия тематического анализа на параметры налогообложения и улучшению показателей эффективности деятельности экономического субъекта (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- предложена методика индикативного планирования налоговых затрат как элемента системы управленческого учета и анализа, позволяющая учитывать тенденции внутренних финансовых потоков и изменения внешних условий хозяйствования, реализация которой будет способствовать определению сильных сторон внутренней среды организации и возможностей, предоставляемых внешней средой (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

- разработаны методические рекомендации по организации управленческого учета и анализа налоговых затрат на основе качественного подхода к формированию информационных данных, включающие порядок формирования управленческой отчетности и центров ответственности, и позволяющие аккумулировать и наиболее полно отражать в отчетах налоговые затраты и доходы на различных уровнях управления экономического субъекта (пп. 1.7, 1.11 паспорта специальности 08.00.12);

- предложено использование интегрированных методов управленческого анализа налоговых затрат (ABC и CVP), позволяющих оптимизировать показатели деятельности экономического субъекта, уменьшать налоговую нагрузку и повышать эффективность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая значимость заключается в определении категориального аппарата диссертационного исследования: «налоговые затраты», «управленческий учет», «управленческий анализ», выявлении особенностей и качественных характеристик системы управленческого учета и анализа, обобщении подходов к оптимизации налоговых затрат и формированию налоговой политики экономического субъекта.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные научно-методические рекомендации по решению актуальных и дискуссионных вопросов организации системы управленческого учета и анализа налоговых затрат, определению ее качественных характеристик способствуют повышению достоверности, оперативности и аналитичности информации о деятельности экономического субъекта, его финансовой и налоговой политики.

Результаты проведенного исследования могут быть использованы при разработке внутрифирменных рекомендаций по организации управленческого учета и анализа на предприятиях всех сфер деятельности.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные теоретические и практические положения работы докладывались автором на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях: «Актуальные вопросы формирования налоговой системы в условиях современных методов построения эффективных многофункциональных моделей налогообложения, «Экономическая глобализация и тенденции инновационного развития национальной экономики», «Концепции гармонизации информационных потоков учетно-налоговой системы», «Приоритетные направления устойчивого развития учетно-аналитической системы в условиях интеграции международных экономических процессов», «Внедрение международных стандартов и рекомендаций в системы гарантии качества экономического образования», «Концепция развития системы налогообложения в условиях гармонизации отечественных и международных стандартов», «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем», «Тенденции и перспективы социально-экономического развития мирового сообщества» (г. Орел, 2009, 2012-2013 гг.).

Результаты диссертационного исследования апробированы и внедрены в деятельность экономических субъектов Орловской области в качестве внутрифирменных инструкций разработки элементов управленческого учета и анализа налоговых затрат и методической базы по оптимизации налоговой политики предприятий.

Научные положения и выводы, сформулированные в диссертации, используются в учебном процессе при подготовке специалистов, бакалавров и магистров экономического профиля по дисциплинам «Управленческий учет», «Анализ финансово-хозяйственной деятельности», «Управленческий анализ», «Контроллинг», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях», «Налоговый анализ», «Методы налоговой оптимизации» в ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 14 научных работах общим объемом 6,3, из них авторских 6,1 п.л., в том числе 4 работы - в ведущих рецензируемых журналах, рекомендованных ВАК.

Структура и объем диссертации. Структура диссертации соответствует теме, целям и задачам исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего в себя 170 источников, содержит 17 таблиц и 41 рисунок. Общий объем работы составляет 154 страницы.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, определена степень разработанности проблемы, сформулированы цель, задачи, объект и предмет

исследования, раскрыта теоретическая и методологическая база, научная новизна, положения, выносимые на защиту, теоретическая и практическая значимость работы.

В первой главе «ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА НАЛОГОВЫХ ЗАТРАТ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА» исследована экономическая сущность налоговых затрат, дана их классификация, выделены теоретические аспекты управленческого учета и анализа налоговых затрат и их качественные характеристики, обоснована взаимосвязь управленческого учета и анализа налоговых затрат с точки зрения системного подхода.

Во второй главе «ИССЛЕДОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ БАЗЫ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА НАЛОГОВЫХ ЗАТРАТ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА» определена система управленческого учета и анализа налоговых затрат на основе качественного подхода, сформирована информационная база системы управленческого учета и анализа налоговых затрат, представлена методика индикативного планирования и прогнозирования налоговых затрат.

В третьей главе «РАЗРАБОТКА НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ФОРМИРОВАНИЮ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА НАЛОГОВЫХ ЗАТРАТ» предложены этапы организации управленческого учета налоговых затрат на основе качественного подхода, раскрыты особенности формирования управленческой отчетности, включающие данные о налоговых затратах, а также предложены варианты интеграции методов управленческого анализа налоговых затрат.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования, касающиеся внедрения элементов системы управленческого учета и анализа налоговых затрат в практическую деятельность экономических субъектов.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 Уточнено содержание и дана классификация налоговых затрат экономического субъекта по степени значимости на прямые и косвенные, доказана необходимость их учета и анализа для эффективной оценки и оперативного принятия управленческих решений

Основной целью деятельности экономического субъекта является получение положительного финансового результата и максимизация прибыли, на размеры которых значительное влияние оказывают налоги. Налоговые платежи как затраты являются основным ограничителем прибыли и составляют значительную долю в финансовых потоках организаций. Налоговые платежи, формирующиеся на всех этапах производственно-хозяйственной деятельности организаций с одной стороны, и входя в

элементы цены продукта, с другой стороны, непосредственно влияют на эффективность производства, а также являются важнейшим фактором при принятии управленческих решений.

В диссертации налоговые затраты определяются как совокупность расходов экономического субъекта, связанных с возникновением и исполнением обязанностей по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей перед бюджетом. Все налоговые затраты на предприятии целесообразно разделить на прямые и косвенные (Рисунок 1).



Рисунок 1 – Классификация налоговых затрат

К прямым затратам относятся непосредственно налоговые обязательства: текущие налоговые платежи (налог на прибыль организаций, НДС, налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог и т.д.), налоговая задолженность и претензии налоговых органов (штрафы, пени, неустойки).

Косвенные затраты, в свою очередь, подразделяются на внутренние и внешние. К внутренним налоговым затратам можно отнести обслуживание «налогового жизненного цикла» экономического субъекта (учет, планирование, налоговый учет, подготовка налоговых деклараций, налоговый анализ, налоговые споры и т.д.), затраты на налоговое управление и расходы на автоматизацию учета, особенно если используются ERP-системы, расходы на привлечение налогового консультанта, в обязанности которого входит не только разработка и обоснование применения эффективного налогового режима, корпоративной налоговой политики и налогового бюджета, но и осуществление налогового планирования, прогнозирования и бюджетирования, обеспечение выполнения внешнего налогового контроля и т.д.

К внешним косвенным затратам в диссертации отнесены расходы по кредитам на финансирование налоговой задолженности и претензий налоговых органов, затраты, которые связаны с кассовым разрывом в результате неудачного налогового планирования и бюджетирования, а также расходы на услуги налогового аудитора.

Прямые затраты, формирующие налоговую нагрузку экономического субъекта, имеют наибольший удельный вес в совокупных налоговых затратах, поэтому их учет и анализ имеют важное значение для эффективной оценки и оперативного принятия управленческих решений.

2 Выявлена взаимосвязь управленческого учета и анализа в учетно-аналитической системе экономического субъекта и структурированы их качественные характеристики, позволяющие снизить дезориентацию внешнего и внутреннего пользователя корпоративной налоговой модели

Проанализировав теоретические основы организации учетно-аналитической системы и ее управленческих элементов в диссертации обосновано, что управленческий учет представляет собой способ фиксации хозяйственных операций в виде единого информационного пространства, применяемого в управленческих целях, их планирование, бюджетирование, управление основными бизнес-процессами, анализ и контроль. Место и роль управленческого учета в учетно-аналитической системе экономического субъекта представлены на рисунке 2.



Рисунок 2 – Роль и место управленческого учета в учетно-аналитической системе экономического субъекта

Правильно организованный управленческий учет дает возможность определять стратегию будущего развития организации, формулировать цели и выявлять пути их достижения, оценивать эффективность функционирования каждого структурного подразделения, центра ответственности, проводить качественную оценку их деятельности, увеличивать эффективность распределения стоимостных и материальных потоков, формировать систему управления расходами с целью их оптимизации, внедрить

эффективную систему бюджетирования и контроллинга, а также принимать обоснованные управленческие решения краткосрочного и долгосрочного характера.

В диссертации доказано, что управленческий анализ не только оценивает текущее состояние бизнеса, но и осуществляет поиск внутренних ресурсов и возможностей экономического субъекта для решения стратегических проблем. Управленческий анализ - это анализ, основывающийся на оперативной релевантной информации, которая имеет конфиденциальный характер и перспективную направленность, осуществляемый с учетом специфики отрасли деятельности экономического субъекта. Результаты данного анализа принимаются менеджментом для разработки текущих и перспективных управленческих решений.

Задача управленческого анализа состоит в обеспечении управленческого аппарата экономического субъекта информацией, которая необходима для управления и контроля, а также возможности выполнения других функций учетно-аналитической системы. Поэтому именно применение системного подхода к взаимодействию управленческого анализа (как концепции управления) и управленческого учета (как концепции информационной поддержки управления) позволяет снизить риск принятия ошибочных управленческих решений (Рисунок 3).



Рисунок 3 – Взаимосвязь управленческого анализа (как концепции управления) и управленческого учета (как концепции информационной поддержки управления) экономического субъекта

Управленческий учет и анализ используют единую информационную базу, которая обязана отвечать качественным характеристикам (Таблица 1), так как многие учетно-аналитические данные носят оценочный характер. При этом возникает риск сознательной и непроизвольной дезориентации пользователя, предоставления некачественной информации, на основе которой возможно принятие неверного управленческого решения.

Таблица 1 – Качественные характеристики информационных данных системы управленческого учета и анализа

Характеристика	Содержание
Уместность, ценность для пользователя	Управленческая информация обязана быть уместной, ценной для пользователя при принятии управленческих решений
Своевременность	Управленческая информация, показывающая реальное положение дел, пользователю должна поступать своевременно
Прогностичность	Управленческая информация должна являться качественной основой для прогнозирования деятельности экономического субъекта
Достоверность	Управленческая информация должна правильно отражать экономические явления и хозяйственные процессы объекта учета (организации)
Проверяемость	Управленческая информация должна обеспечивать возможность проверки ее достоверности
Нейтральность	Управленческая информация должна быть объективной и позволять ее пользователям принимать правильные управленческие решения
Сопоставимость	Управленческая информация должна быть адекватна и сопоставима с другими информационными данными, формирующимися в учетно-аналитической системе экономического субъекта
Существенность	Управленческая информация должна содержать существенные сведения для принятия управленческих решений, снижающие степень неточностей и ошибок

Управленческий учет и анализ непрерывно взаимодействуют друг с другом: управленческий анализ базируется на информации, сформированной в управленческом учете, а управленческий учет, в свою очередь, использует данные, полученные в рамках анализа для принятия эффективных управленческих решений. Предложенные качественные характеристики информационных данных системы управленческого учета и анализа в полной мере характеризуют любой объект учета и анализа, в том числе и налоговые затраты экономического субъекта.

3 Разработаны научно-методические рекомендации по формированию и использованию информационной базы управленческого учета и анализа налоговых затрат, способствующие поиску рациональных путей воздействия тематического анализа на параметры налогообложения и улучшение показателей эффективности деятельности экономического субъекта

Информационная система налогообложения и управленческого анализа базируется в значительной мере на данных управленческого учета. Основными документами, содержащими в себе расчетные показатели налоговых затрат, являются налоговые декларации по соответствующим видам налогов, уплачиваемым экономическим субъектом, а также аналитическая информация по субсчетам и субконто счетов финансового учета, связанных с показателями налогообложения.

Предлагаемый процесс формирования информационной базы системы управленческого учета и анализа налоговых затрат представлен на рисунке 4.

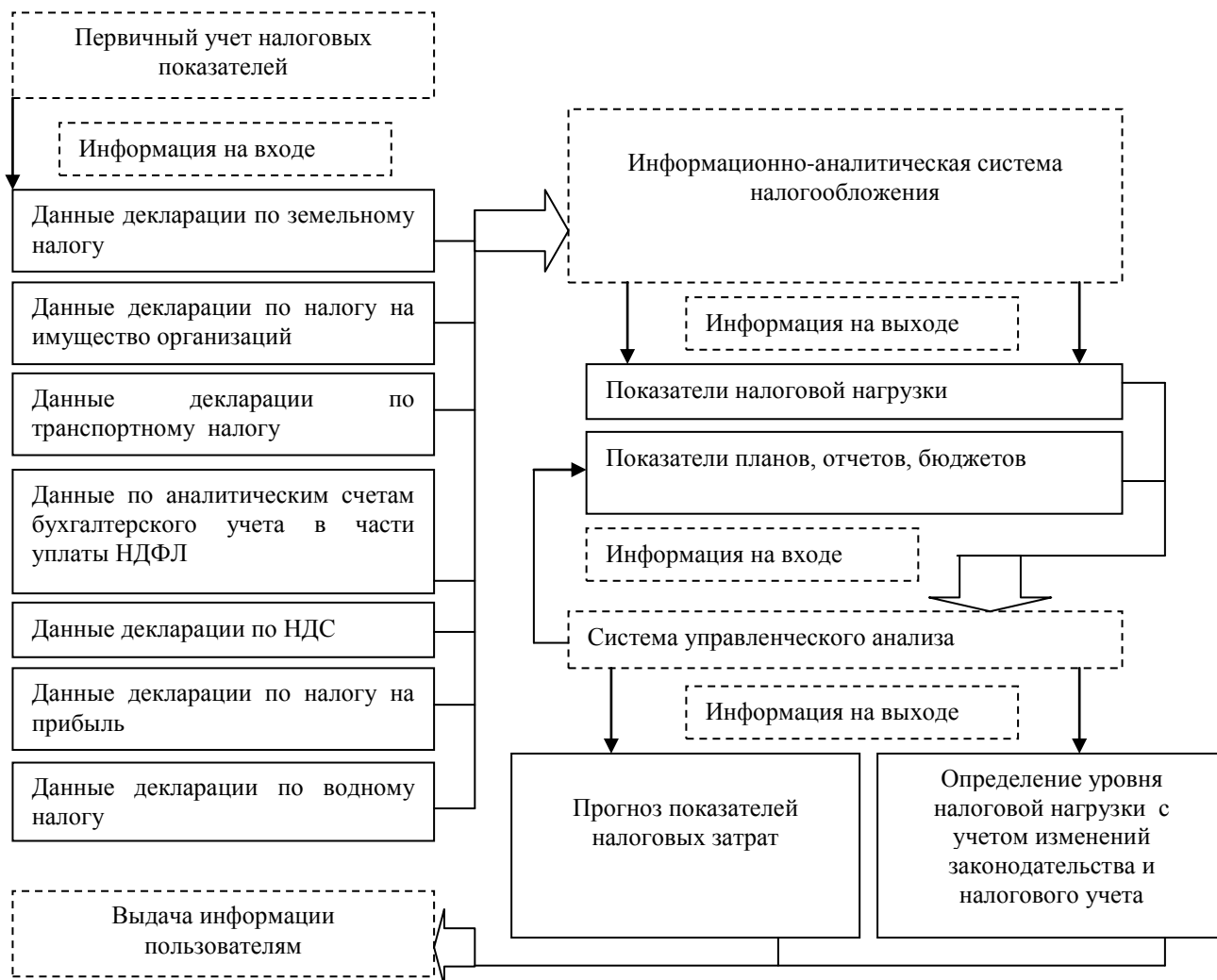


Рисунок 4 – Формирование информационной базы управленческого учета и анализа налоговых затрат

Входящие потоки в информационно-аналитическую систему в целях определения основных показателей налоговой нагрузки включают в себя данные учетных и аналитических регистров, а также декларационные данные по все налоговым платежам.

На выходе с помощью автоматизированных средств обработки массивов данных (например, MS Excel, ERP-системы, IT-системы) будут рассчитываться основные показатели налоговой нагрузки (например, налоговая нагрузка на добавленную стоимость по мультипликативной методике Е.С. Вылковой, налоговая нагрузка на расчетную прибыль и т.д.), которые обеспечивают взаимосвязку между показателями налоговых затрат и основными показателями эффективности деятельности экономического субъекта. Это позволяет определять прогностические значения налоговых затрат на основе данных производственных и финансовых планов на перспективные периоды. Кроме того, в системе управленческого учета и анализа целесообразно использовать алгоритмы определения колебаний уровня налоговой нагрузки в зависимости от изменения налогового и учетного законодательства, а также

от изменения учетной политики в сфере налогообложения. Это позволит манипулировать уровнем налоговых затрат в различных условиях, оперативно реагируя адекватными управленческими решениями на изменения как внешних, так и внутренних условий налогообложения экономического субъекта. Полученные в информационно-аналитической системе данные по налоговым затратам можно структурировать в разработанном регистре управленческой отчетности «Сведения о налоговых затратах и налоговой нагрузке организации».

Таким образом, формирование информационной базы управленческого учета и анализа налоговых затрат экономического субъекта необходимо не только для реализации аналитических, но и прогностических целей.

4 Предложена методика индикативного планирования налоговых затрат как элемента системы управленческого учета и анализа, позволяющая учитывать тенденции внутренних финансовых потоков и изменения внешних условий хозяйствования, реализация которой будет способствовать определению сильных сторон внутренней среды организации и возможностей, предоставляемых внешней средой

Считаем, что для целей прогнозирования налоговых затрат с учетом структуры предложенного в диссертации регистра управленческой отчетности «Сведения о налоговых затратах и налоговой нагрузке организации» целесообразно применять не только метод прямого счета, предполагающий оценку каждого элемента налоговых затрат с их последующим суммированием, но и метод индикативного планирования налоговых затрат на основе заданных показателей производственного и финансового плана с использованием модели информационно-аналитической базы налоговых затрат.

Апробация методики индикативного планирования налоговых затрат проведена по показателям финансового и производственного плана экономического субъекта. Прогнозирование осуществлялось из расчета уровня налоговой нагрузки за 2011 и 2012 годы, что позволило рассчитать интервальные оценки уровня налоговой нагрузки на основе усредненных значений удельных весов каждого вида налогов в структуре совокупных налоговых затрат (Таблица 2).

По результатам применения индикативного планирования уровень совокупных налоговых затрат составил 457 918 рублей, что соответствует наблюдаемым тенденциям их динамики. Представленные прогнозные показатели учитывают оптимальный, оптимистический сценарий развития деятельности экономического субъекта, реализации которого будут способствовать сильные стороны внутренней среды организации и возможности, предоставляемые внешней средой.

Управленческая модель основана на вариативности возможного развития событий, в связи с чем, в части налогового прогнозирования целесообразно запланировать расходы на погашение штрафов, пеней и неустоек в случае сбоев в графике платежного

календаря экономического субъекта, а также воздействия факторов риска: неплатежеспособности дебиторов, повышения уровня финансовой зависимости, падения платежеспособного спроса.

Таблица 2 - Расчет уровня налоговых затрат по методу индикативного планирования на основе заданных показателей производственного и финансового плана в системе управленческого учета и анализа

Показатель	2011 год	2012 год	Прогноз налоговых затрат на 2013 год (по уровню налоговой нагрузки и усредненной структуре 2011 года)	Прогноз налоговых затрат на 2013 год (по уровню налоговой нагрузки и усредненной 2012 года)
1. Показатели налоговых затрат по видам налогов, тыс. руб.				
1.1. Земельный налог	106984	109314	108847	110118
1.2. Налог на имущество организаций	3164	3323	3309	3302
1.3. Водный налог	1290	1306	1300	1322
1.4. Транспортный налог	1864	20803	20714	11470
1.5. Налог на доходы физических лиц	51203	49621	49409	51340
1.6. Налог на добавленную стоимость	206034	207368	206482	210476
1.7. Налог на прибыль организаций	59124	61260	60998	61285
Итого налоговых затрат, тыс.руб.	446441	452995	457681	457918
2. Ключевые индикаторы деятельности организации				
2.1. Амортизация основных средств, тыс.руб.	635	934	1124	1124
2.2. Фонд оплаты труда, тыс. руб.	7079	7022	7090	7090
2.3 Чистая прибыль, тыс.руб.	12228	5464	7815	7815
2.4. Средний срок полезного использования амортизируемого имущества, лет	10	10	10	10
2.5. Средний срок фактического использования амортизируемого имущества, лет	1	2	2,5	2,5
2.6. Прочие расходы, тыс. руб.	67	723	0	0
2.7. Выручка-нетто, тыс.руб.	35011	29070	32000	32000
3. Уровень налогообложения				
3.1. Ставка НДС	18	18	18	18
3.2. Ставка НДФЛ	13	13	13	13
3.3. Ставка налога на прибыль	20	20	20	20
3.4. Ставка налога на имущество	2,2	2,2	2,2	2,2
4. Показатели налоговой нагрузки				
4.1. Налоговая нагрузка на добавленную стоимость по мультипликативной методике Е. Вылковой	-0,064	0,2164	-	0,2164
4.2. Налоговая нагрузка на расчетную прибыль	0,9733	0,9881	0,9733	0,9881

В диссертации рассчитан уровень налоговых затрат при различном значении платежного недостатка (Таблица 3): при уровне платежного недостатка, варьирующемся в пределах от 10 до 50% в сопоставлении с размером налоговых обязательств, они будут колебаться от 315 до 1574 руб.

Таблица 3 – Прогнозирование совокупных расходов экономического субъекта на налогообложение в условиях платежного недостатка

Показатель	Прогноз налоговых затрат на 2013 год (по уровню налоговой нагрузки и усредненной структуре 2011 года)	Прогноз налоговых затрат на 2013 год (по уровню налоговой нагрузки и усредненной 2012 года)
1. Налоговые затраты	457681	457918
2. Платежный недостаток		
в % от уровня налоговых затрат – 10%	45768,08	45791,8
20%	91536	91584
30%	137304	137375
40%	183072	183167
50%	228841	228959
3. Размер штрафов при платежном недостатке, руб.		
в % от уровня налоговых затрат – 10%	315	315
20%	629	630
30%	944	944
40%	1259	1259
50%	1573	1574
4. Сумма налоговых расходов при платежном недостатке, руб.		
в % от уровня налоговых затрат – 10%	457996	458233
20%	458310	458548
30%	458625	458862
40%	458940	459177
50%	459254	459492

Таким образом, диапазон, в котором будет находиться прогнозируемая величина расходов на налогообложение в условиях платежного недостатка, имеет границы:

- при прогнозе по уровню налоговой нагрузки и усредненной структуре 2011 года: от 457 996 руб. до 459 254 руб.;

- при прогнозе по уровню налоговой нагрузки и усредненной 2012 года: от 458 233 руб. до 459 492 руб.

По результатам индикативного планирования при заданных уровнях налоговой нагрузки экономический субъект может учитывать не только тенденции внутренних финансовых потоков, но и изменения внешних условий в виде ставок налогов, что повышает прогностический потенциал предлагаемой методики.

5 Разработаны методические рекомендации по организации управленческого учета и анализа налоговых затрат на основе качественного подхода к формированию информационных данных, включающие порядок формирования управленческой отчетности и центров ответственности, и позволяющие аккумулировать и качественно отражать в отчетах налоговые затраты и доходы на определенных уровнях управления экономического субъекта

Для эффективного управления организацией и принятия эффективных решений необходимо использовать достоверную и надежную информацию о реакции

управляемой системы на управляющее воздействие. В диссертации доказано, что качественная информация управленческого учета может непосредственно использоваться в основе принятия управленческих решений. Процесс постановки управленческого учета представлен на рисунке 5. Качественные характеристики управленческого учета - это критерии, благодаря которым возможно унифицировать и облегчить процесс толкования и правильного применения финансовой и управленческой информации.

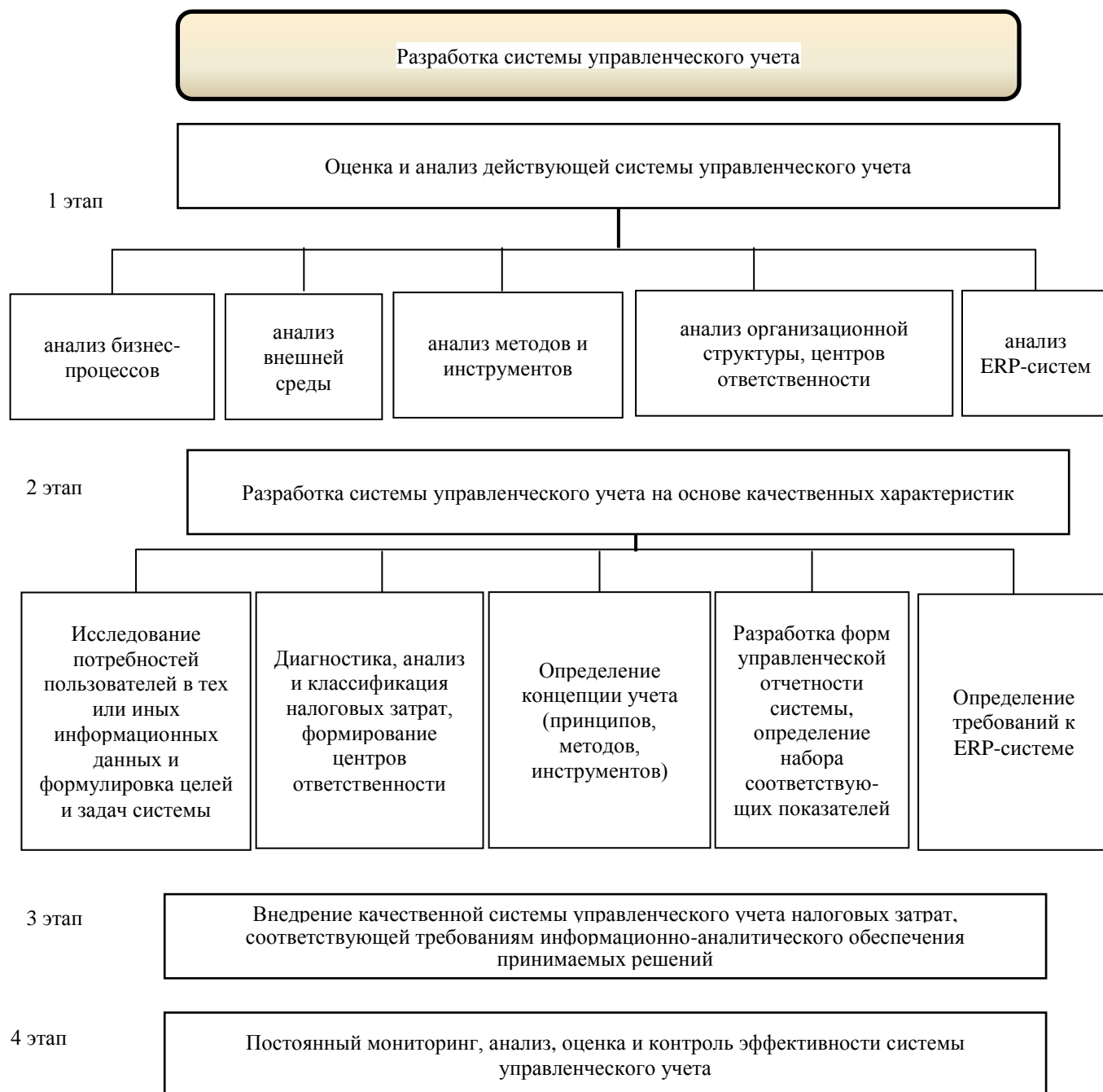


Рисунок 5 – Этапы организации управленческого учета налоговых затрат, отвечающего качественным характеристикам

Предлагаемая система управленческого учета и анализа налоговых затрат должна быть интегрирована в учетно-аналитическую систему как составная часть

информационной системы управления и предназначена для ее информационного обеспечения по функциям, а также по уровням управления. Система управленческого учета и анализа налоговых затрат на выходе должна обеспечивать потребности в формировании внутренней отчетности, в которую включаются бюджетные планы с включением в них элементов налогообложения и налоговой нагрузки, отчеты о выполнении планов, аналитические таблицы и графики.

Взаимосвязь управленческого учета и управленческого анализа с финансовым и налоговым учетом позволяет оптимально распределять нагрузку между центрами ответственности. Универсальность учетных регистров внутренней отчетности позволяет ускорить документооборот, что значительно повышает эффективность учетных процедур по формированию финансовых результатов организации.

Управленческая отчетность составляется с целью обеспечения необходимой информацией внутрифирменное управление путем предоставления стоимостных и натуральных показателей, которые дают возможность оценить и проконтролировать, спрогнозировать и спланировать деятельность отдельных структурных подразделений организации (отдельных направлений его деятельности).

В связи с этим, для повышения результативности управленческой деятельности представляется целесообразным введение ряда управленческих отчетов, которые позволят более объективно оценивать реальную ситуацию: отчеты о закупках, производстве, продажах, кредиторской и дебиторской задолженности, отчет о движении денежных средств и т.д.

Отчеты целесообразно составлять ежемесячно, что позволит более оперативно и эффективно управлять организацией. Формирование управленческой отчетности по данным направлениям позволит не только отслеживать налоговые затраты на каждой стадии жизненного цикла продукта, но и проводить анализ деятельности экономического субъекта, планировать операции по продаже, контролировать запасы, отслеживать поступления выручки по различным контрактам, тем самым формировать объективную картину о сумме налоговых расчетов и их оптимизации.

Помимо составления управленческой отчетности, целесообразным представляется формирование центров ответственности, которые позволили бы экономическому субъекту более оперативно аккумулировать финансовые ресурсы и осуществлять контроль за их движением. Таким образом, организационный аспект системы управленческого учета и анализа налоговых затрат на основе выделения центров ответственности примет следующий вид (Рисунок 6).

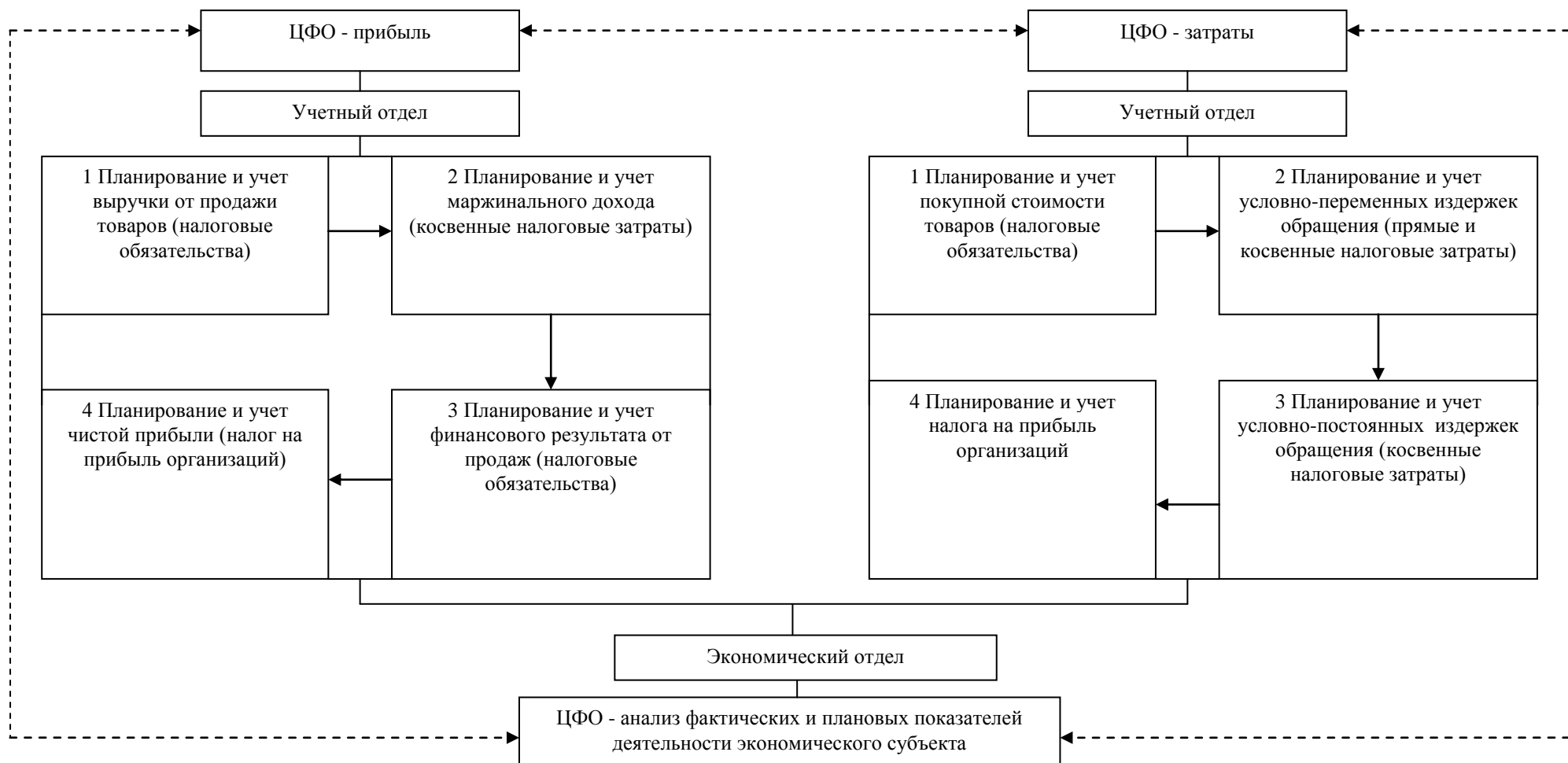


Рисунок 6 – Организация системы управленческого учета и анализа налоговых затрат на основе выделения центров ответственности

Центр финансовой ответственности - прибыль несет непосредственную ответственность за выручку от продажи, маржинальный доход, финансовый результат и чистую прибыль. Соответственно, он анализирует и сопоставляет непосредственно налоговые обязательства по НДС, акцизам, налогу на прибыль организаций и косвенные налоговые затраты. Целью деятельности данного центра ответственности является формирование эффективной ценовой политики.

Центр финансовой ответственности - затраты несет непосредственную ответственность за различные виды потребляемых ресурсов (материальных, трудовых, финансовых). В связи с этим он обязан также анализировать НДС по приобретенным ценностям, налог на имущество организаций, налог на прибыль, транспортный, земельный, водный налог и косвенные налоговые затраты.

Центр финансовой ответственности - анализ фактических и плановых показателей деятельности экономического субъекта определяет отклонения плановых показателей от фактических, анализирует их, определяет причины возникновения отклонений и т.д. В отношении налоговых затрат данный центр в основном ориентируется на налоговое бюджетирование и оптимизацию налогообложения. Его деятельность направлена на снижение косвенных налоговых затрат.

Таким образом, внедрение в практическую деятельность экономических субъектов предложенных методических рекомендаций по организации управленческого учета и анализа налоговых затрат на основе качественного подхода позволит не только оценивать выгоды, полученные в результате оптимизации налоговых платежей и снижения возможного ущерба и налоговых издержек, прогнозировать денежные потоки, но и оценивать влияние налогообложения на финансовую и инвестиционную деятельность организации.

6 Предложено использование интегрированных методов управленческого анализа налоговых затрат (ABC и CVP), позволяющих оптимизировать показатели деятельности экономического субъекта, уменьшать налоговую нагрузку и повышать эффективность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов

В качестве исходной методологии формирования налоговых показателей предлагается использовать интегрированные методы управленческого анализа налоговых затрат (ABC и CVP), позволяющие выделять в стоимости каждой хозяйственной операции ее переменную и постоянную часть. В связи с чем, все затраты экономического субъекта подразделяются на постоянные и переменные (затраты, зависящие от изменений объема товарооборота и производства). Деление затрат по такому принципу позволяет выявить экономически обоснованную взаимосвязь между показателями затрат, товарооборотом и прибылью, способствующую оперативному принятию качественных управленческих решений. Прямые налоговые затраты по

отношению к объектам калькулирования сразу относятся на себестоимость, а косвенные - проходят через систему драйверов, которые распределяют их сначала между промежуточными объектами калькулирования, а затем и между конечными.

Варианты интеграции ABC-метода с элементами CVP-анализа представлены на рисунке 7.



Рисунок 7 - Способы определения переменной и постоянной части в стоимости хозяйственных операций с помощью интегрированных методов управленческого анализа

Особенностью интегрированных методов управленческого анализа является дополнительная детализация косвенных затрат, в результате которой их дальнейшее перераспределение между конечными объектами калькулирования происходит поэтапно - сначала для переменной, а затем для постоянной части в стоимости каждой хозяйственной операции.

Предлагаемая методика позволяет не только планировать налоговые затраты по налогу на прибыль и НДС в разрезе отдельных товарных групп, но и определять прямую зависимость налоговой нагрузки на доходы от реализации. Применение данной методики в контексте совершенствования управленческого анализа налоговых затрат как элемента учетно-аналитической системы позволит осуществлять планирование расходов по расчетам с бюджетом по налогам и сборам, совершенствуя платежный налоговый календарь и избежать ситуаций с недостатком платежных средств для погашения задолженности перед бюджетом.

3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В ходе диссертационного исследования разработаны теоретико-методические положения и практические рекомендации по формированию системы управленческого учета и анализа налоговых затрат экономического субъекта.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что теоретические и научно-методические положения функционирования системы управленческого учета и анализа налоговых затрат позволяют в перспективе комплексно

исследовать вопросы внедрения управленческих методов и инструментов для формирования информационно-аналитической базы расчета абсолютной и относительной налоговой нагрузки, внутренних и внешних налоговых затрат.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные рекомендации можно использовать в целях эффективного налогового управления хозяйственными процессами экономического субъекта, а также при реализации корпоративной налоговой политики.

4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК

1. Симонов, Д.В. Информационная система формирования качественных характеристик управленческого учета для целей анализа / Д.В. Симонов // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №9. - 0,6 п.л.

2. Симонов, Д.В. Прогнозирование налоговых затрат на сельскохозяйственном предприятии на основе данных управленческого учета и анализа / Д.В. Симонов // Управленческий учет. – 2013. - №8. – С. 98-106. - 0,6 п.л.

3. Симонов, Д.В. Теоретические аспекты организации управленческого учета качественных характеристик / Д.В. Симонов // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №8. – С. 45-54. - 0,8 п.л.

4. Симонов, Д.В. Согласованная налоговая политика / Д.В. Симонов, Р.Н. Князев // Экономические и гуманитарные науки. - 2012. - № 12-2. – С. 92-95. - 0,4 п.л. (авт. 0,2 п.л.)

Статьи в других научных изданиях

5. Симонов, Д.В. Экономическое обоснование содержания и регулирования налоговых затрат / Д.В. Симонов // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (Орел, 23-25 апреля 2013 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2013. – 0,3 п.л.

6. Симонов, Д.В. Теоретические вопросы учета затрат на предприятиях, совмещающих несколько видов деятельности / Д.В. Симонов // Материалы научно-практической конференции молодых ученых «Тенденции и перспективы социально-экономического развития мирового сообщества» (27-28 февраля 2013 года, г. Орел). - М: Дело и Сервис, 2013. – 297 с. – С. 235-240. - 0,3 п.л.

7. Симонов, Д.В. Оптимизация налоговых затрат в системе управленческого учета и анализа / Д.В. Симонов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция развития системы налогообложения в условиях гармонизации

отечественных и международных стандартов» (Орел, 21-23 ноября 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – 0,4 п.л.

8. Симонов, Д.В. Методика налогового консультирования по анализу налоговых затрат / Д.В. Симонов // Материалы международной научно-практической конференции «Внедрение международных стандартов и рекомендаций в системы гарантии качества экономического образования» (Орел, 17-19 октября 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – 0,5 п.л.

9. Симонов, Д.В. Формирование информационной базы налоговых затрат на предприятии для целей управленческого анализа / Д.В. Симонов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Приоритетные направления устойчивого развития учетно-аналитической системы в условиях интеграции международных экономических процессов» (Орел, 23-25 мая 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – 0,5 п.л.

10. Симонов, Д.В. Совершенствование управленческого учета налоговых затрат для целей управленческого анализа / Д.В. Симонов // Материалы международной научно-практической конференции «Концепции гармонизации информационных потоков учетно-налоговой системы» (Орел, 18-20 апреля 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – 0,6 п.л.

11. Симонов, Д.В. Особенности составления отчета о движении денежных средств в соответствии с МСФО в 2012 году / Д.В. Симонов // Материалы научно-практической конференции молодых ученых «Экономическая глобализация и тенденции инновационного развития национальной экономики» (1 марта 2012 г., г. Орел). - М: Дело и сервис, 2012 -370с. – С. 269-274. – 0,6 п.л.

12. Симонов, Д.В. Виды анализа. Авторские трактовки / Д.В. Симонов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Актуальные вопросы формирования налоговой системы в условиях современных методов построения эффективных многофункциональных моделей налогообложения» (16 – 18 декабря 2009 года, г. Орел). – В 2 ч. Ч.2. - Орел: ОрелГТУ, 2009. – 407 с. – С. 218-224. – 0,2 п.л.

13. Симонов, Д.В. Требования к управленческой отчетности / Д.В. Симонов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Актуальные вопросы формирования налоговой системы в условиях современных методов построения эффективных многофункциональных моделей налогообложения» (16 – 18 декабря 2009 года, г. Орел). – В 2 ч. Ч.2. - Орел: ОрелГТУ, 2009. – 407 с. – С. 100-103. – 0,2 п.л.

14. Симонов, Д.В. Система учета по центрам ответственности / Д.В. Симонов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Актуальные вопросы формирования налоговой системы в условиях современных методов построения эффективных многофункциональных моделей налогообложения» (16 – 18 декабря 2009 года, г. Орел). – В 2 ч. Ч.2. - Орел: ОрелГТУ, 2009. – 407 с. – С. 66-69. – 0,3 п.л.

