

УДК 336.22:005

Г. А. Якубенко (galina-yakubenko@tut.by),
кандидат экономических наук, доцент
Белорусского торгово-экономического
университета потребительской кооперации

Т. А. Езерская (redsoxblr@gmail.com),
кандидат экономических наук, доцент
Белорусского государственного
экономического университета

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА И РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО ИХ РЕШЕНИЮ

В статье приведены рекомендации по методологическому, методическому, информационному обеспечению налогового менеджмента, являющегося основой для разработки и реализации эффективной налоговой политики организации, сформулированы подготовительные этапы его внедрения, а также разработаны инструменты налогового менеджмента, которые будут способствовать достижению поставленных целей и задач. Особое внимание уделено проблемам оценки эффективности налогового менеджмента и разработке рекомендаций по их решению.

The article provides recommendations on methodological, methodical, informational support of tax management, which is the basis for the development and implementation of effective tax policy of the organization. It formulates the preparatory stages of its implementation, as well as developed tools of tax management, which will contribute to the achievement of goals and objectives. Special attention is paid to the problems of assessing the effectiveness of tax management and the development of recommendations for their solution.

Ключевые слова: инструменты налогового менеджмента; налоговый менеджмент; налоговое планирование; оценка эффективности налогового менеджмента; принятие налоговых управленческих решений; управление налоговым риском; управление налоговыми потоками; цели и задачи налогового менеджмента.

Key words: tax management tools; tax management; tax planning; assessment of the effectiveness of tax management; tax management decision-making; tax risk management; tax flow management; goals and objectives of tax management.

Введение

Налоговый менеджмент является относительно новым направлением в теории и практике управления. Несмотря на имеющиеся научные разработки в области налогового менеджмента и накопленный научный потенциал, комплексные исследования по созданию системы управления налоговыми платежами являются актуальным направлением научных исследований. Это обусловлено, с одной стороны, постоянным развитием и усложнением налоговой системы, а с другой – необходимостью обеспечения эффективной и результативной деятельности организаций в условиях реформирования налоговой системы. Вместе с тем, для поддержания и развития бизнеса необходимо более эффективное управление налоговыми потоками, в связи с чем налоговый менеджмент становится объективно необходимой частью управления организацией. Для того чтобы процессы были эффективными и результативными, необходимо своевременно скорректировать налоговые механизмы к изменениям экономических показателей на всех уровнях. Это позволит плательщикам адаптироваться к сложившейся ситуации.

Чтобы эффективно управлять организацией в современных условиях, руководство организации должно иметь инструменты, позволяющие понимать внутреннюю структуру, ключевые бизнес-процессы, владеть достоверной информацией для принятия управленческих решений, в том числе в области налогообложения. Эффективность налогового менеджмента достигается за счет использования совокупности инструментов и последовательного выполнения процедур и функций. Инструменты налогового менеджмента представляют собой совокупность средств, методов и технологий, которые используются для управления налоговыми потоками в организации и могут быть направлены на достижение различных целей: оптимизацию налоговой нагрузки, снижение налоговых рисков, повышение эффективности налогового планирования, недопущение факта нарушения налогового законодательства и др.

Важной проблемой оценки эффективности налогового менеджмента является отсутствие единого подхода к определению его целей. В зависимости от целей организации оценка эффективности налогового менеджмента может оцениваться по показателю снижения налоговой нагрузки. Для организации, которая стремится к снижению рисков, эффективность налогового менеджмента может оцениваться по показателю минимизации налоговых рисков. Для организации, которая ставит цель недопущения факта нарушения налогового законодательства, эффективность налогового менеджмента может оцениваться по показателю отсутствия сумм штрафных санкций.

Проблемы формирования инструментария налогового менеджмента как способа обеспечения эффективного управления социально-экономической системой микроуровня исследованы в монографии коллектива авторов под редакцией Г. А. Якубенко [1]. Процесс разработки инструментов налогового менеджмента в организации является комплексным, состоящим из взаимосвязанных и взаимозависимых этапов, которые требуют тщательной подготовки. На рисунке 1 представлены подготовительные этапы, которые необходимо осуществить ответственным за подготовку информации для принятия налоговых решений.



Рисунок 1 – Подготовительные этапы внедрения налогового менеджмента в организации

Как следует из рисунка 1, основные этапы подготовительной работы заключаются в четкой формулировке основных целей и задач, которые необходимо достичь в рамках оптимизации налогообложения, тщательном анализе налогообложения, выявлении возможных налоговых рисков и потенциальных преимуществ, разработке стратегий, направленных на эффективное управление налоговыми ресурсами.

В теории налогового менеджмента рассматриваются различные подходы к классификации налоговых инструментов. Так, в качестве классификационных признаков выделяют следующие группировки инструментов: по назначению (инструменты налогового менеджмента, направленные на оптимизацию налоговой нагрузки; инструменты налогового менеджмента, направленные на снижение налоговых рисков; инструменты налогового менеджмента, направленные на повышение эффективности налогового планирования и др.), по периоду действия (стратегические инструменты,

операционные инструменты), по направленности (налоговые инструменты, неналоговые инструменты), по степени участия организации (активные инструменты, требующие активного участия организации в их реализации; пассивные инструменты, не требующие активного участия в их реализации), по степени риска (безрисковые инструменты, рискованные инструменты) и т. д.

Как отмечают в своих исследованиях по научному и прикладному подходу к определению налогового менеджмента А. А. Аксеньев и О. М. Ермоленко, «инструменты налогового менеджмента дают возможность управлять налоговыми потоками, не влияя при этом на качество финансовой информации, необходимой для принятия решений другими лицами, что расширяет свободу финансового менеджмента для реализации своих задач» [2]. Таким образом, разработка инструментов налогового менеджмента в организации представляет собой процесс создания и внедрения системы методов и подходов, направленных на оптимизацию деятельности организации по вопросам налогообложения, позволяющих эффективно управлять налоговыми процессами и достигать поставленные цели. На рисунке 2 представлены наиболее значимые инструменты налогового менеджмента, рекомендованные нами к использованию в практических целях, применение которых позволит достичь результатов по оптимизации налоговой нагрузки и снизить налоговые риски субъектов хозяйствования.



Рисунок 2 – Инструменты налогового менеджмента

Серьезной проблемой оценки эффективности налогового менеджмента является отсутствие единого подхода, который был бы принят всеми специалистами. В связи с этим организации могут использовать различные методики оценки эффективности налогового менеджмента, что затрудняет сопоставление результатов оценки.

Оценка эффективности налогового менеджмента является достаточно сложной задачей, требующей комплексного подхода и учета различных аспектов. Проблема оценки эффективности налогового менеджмента связана в первую очередь с достаточно большим количеством предлагаемых моделей, методов и методик, которые не взаимосвязаны между собой и не объединены в комплексную систему оценки. Для решения данной задачи, во-первых, следует четко разграничить терминологию, применяемую для измерения показателей эффективности налогового менеджмента. Так, в ходе анализа различных источников информации, обобщив точки зрения ученых в этой области, сформулированы термины, применяемые для оценки эффективности налогового менеджмента, результаты представлены на рисунке 3 и в таблице 1.

Термины, применяемые для оценки эффективности налогового менеджмента	Модель оценки эффективности налогового менеджмента – это теоретическое представление системы оценки эффективности налогового менеджмента, дающее описание ее основным компонентам и взаимосвязям
	Метод оценки эффективности налогового менеджмента – это совокупность приемов и правил сбора и обработки информации, которая используется для оценки эффективности налогового менеджмента в виде общих правил
	Методика оценки эффективности налогового менеджмента – это детальное описание процедуры оценки эффективности налогового менеджмента, которая включает в себя этапы оценки, используемые показатели, формулы расчета и т. д.
	Инструмент оценки эффективности налогового менеджмента – это конкретное средство (программное обеспечение, анкета, тест), которое используется для реализации методики оценки эффективности налогового менеджмента

Рисунок 3 – Термины, применяемые для оценки эффективности налогового менеджмента

Примечание – Собственная разработка на основе источников [1; 3; 4].

Таблица 1 – Различия между терминами «модель», «метод», «методика» и «инструмент», используемыми при оценке эффективности системы налогового менеджмента

Критерий	Модель	Метод	Методика	Инструмент
Определение	Теоретическое представление	Совокупность приемов	Детальное описание процедуры	Конкретное средство
Уровень детализации	Общий, концептуальный	Более конкретный	Самый подробный	Практический, прикладной
Примеры	Модель оценки налоговой нагрузки	Сравнительный анализ	Методика оценки налоговой нагрузки	Программа для расчета налоговой нагрузки
Примечание – Собственная разработка на основе источников [1; 3; 4].				

Наиболее распространенными методами оценки эффективности управления налоговыми потоками организации, с нашей точки зрения, являются метод анализа финансовых показателей и сравнительного анализа, а также метод моделирования. Эти методы позволяют получить достаточно достоверную оценку эффективности налогового менеджмента, при этом они являются относительно простыми и доступными.

Для развития налогового менеджмента в Республике Беларусь необходимо прежде всего создать систему методических рекомендаций и учебных программ, которые позволят специалистам в области налогового менеджмента эффективно использовать современные инструменты и технологии.

На основе изучения и обобщения информации, предлагаемой отечественными и зарубежными авторами, нами разработаны и представлены в таблице 2 показатели (количественные и качественные), позволяющие дать комплексную оценку эффективности налогового менеджмента [5–9].

Таблица 2 – Рекомендуемые показатели для оценки эффективности налогового менеджмента

Инструменты	Показатели
Налоговая нагрузка	<p><i>Количественные показатели</i></p> <p>Абсолютные показатели налоговой нагрузки (суммы налогов, сборов (пошлин), подлежащие уплате в бюджет).</p> <p>Относительные показатели налоговой нагрузки:</p> <ul style="list-style-type: none"> – обобщающие показатели налоговой нагрузки (оптимистичный (идеальный), наиболее вероятный, пессимистичный (объективный) (отношение суммы налогов к выручке от реализации, к доходам, к добавленной стоимости, отрицательному денежному потоку, к среднегодовой стоимости активов, к среднегодовой стоимости краткосрочных активов и т. д.)); – частные показатели налоговой нагрузки (сумма налогов из выручки к выручке от реализации, сумма налогов, относимых на затраты, к затратам, сумма налогов из прибыли к прибыли и т. д.); – интегральные показатели налоговой нагрузки; – налоговая рентабельность. <p><i>Качественные показатели</i></p> <p>Высвобождение денежных средств за счет снижения налоговой нагрузки</p>

Окончание таблицы 2

Инструменты	Показатели
Налоговое планирование	<p><i>Количественные показатели</i> Количество налоговых льгот и преимуществ, используемых организацией. Показатель оценки эффективности принятых управленческих решений по вопросам налоговой оптимизации.</p> <p><i>Качественные показатели</i> Результаты налоговой экономии. Результаты планирования и управления хозяйственными операциями для выбора рациональной налоговой политики на перспективу</p>
Управление налоговым риском	<p><i>Количественные показатели</i> Показатели степени (величины) налогового риска: – экономия на налоговых платежах; – дополнительные платежи в виде сумм налогов, пени и штрафов; – необходимость обязательных действий в соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь.</p> <p><i>Качественные показатели</i> Критерии риска (низкий риск, средний риск, высокий риск)</p>
Процедура налогового контроля	<p><i>Количественные показатели</i> Количество налоговых проверок, проведенных в отношении организации. Количество налоговых нарушений налогового законодательства, допущенных организацией. Количество судебных решений, вынесенных в отношении организации по налоговым спорам. Сумма штрафов и пеней, уплаченных организацией. Доля штрафов, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению в расходах организации, в расходах от прочей текущей деятельности. Коэффициент полноты расчетов по налоговым платежам. Частные показатели оценки задолженности по каждому налоговому платежу. Коэффициент просроченной задолженности по налоговым платежам.</p> <p><i>Качественные показатели</i> Своевременное представление налоговых деклараций в налоговые органы. Результаты инвентаризации расчетов с бюджетов</p>
Налоговые аналитические инструменты	<p><i>Количественные показатели</i> Результаты анализа налогов (состав, структура, динамика налогов и сборов, темпы их изменений, динамика штрафных санкций за нарушение налогового законодательства и т. д.). Коэффициент соотношения темпов роста косвенных налогов и темпов роста выручки от реализации. Коэффициент соотношения темпов роста налоговых платежей, относимых на расходы от основного вида деятельности (себестоимость) над темпами роста расходов (себестоимости) от основной текущей деятельности. Коэффициент соотношения темпов роста взносов в ФСЗН и темпами роста суммы всех видов выплат в пользу работающих граждан (расходов на оплату труда). Коэффициент соотношения темпов роста налога на прибыли и темпов роста прибыли до налогообложения. Обобщающий темп роста налоговых платежей и источников их уплаты (отнесения, начисления)</p>
Налоговый учет и отчетность	<p><i>Количественные показатели</i> Суммы расчетных корректировок в соответствующих регистрах налогового учета. Показатели для налогообложения прибыли. Информация налоговых деклараций.</p> <p><i>Качественные показатели</i> Своевременная и четкая подготовка налоговых деклараций. Наличие либо отсутствие дополнительных платежей в виде сумм налогов, пени и штрафов</p>
Примечание – Собственная разработка на основе источников [5–9].	

Заключение

Рекомендации по решению проблем оценки эффективности налогового менеджмента:

1. Установление четких целей налогового менеджмента. Для каждой организации должны быть определены четкие цели налогового менеджмента, в соответствии с которыми будет осуществляться оценка эффективности. Цели налогового менеджмента должны быть определены в соответствии с общей стратегией развития организации и должны быть конкретными, измеримыми,

достижимыми, релевантными, ограниченными во времени. Они могут быть ориентированы на максимизацию прибыли, снижение рисков, повышение эффективности использования налоговых льгот и преимуществ и т. д.

2. Учет влияния факторов, влияющих на эффективность налогового менеджмента. Оценка эффективности налогового менеджмента должна учитывать влияние всех факторов, которые могут повлиять на эффективность налогового менеджмента, как внутренних (специфика деятельности организации, квалификация персонала, система внутреннего контроля), так и внешних (налоговое законодательство, экономическая ситуация в стране, конкурентная среда и др.).

3. Разработка единого подхода к оценке эффективности налогового менеджмента. Необходимо разработать единый подход к оценке эффективности налогового менеджмента, который был бы принят всеми специалистами. Единый подход к оценке эффективности налогового менеджмента должен учитывать цели налогового менеджмента, факторы, влияющие на эффективность налогового менеджмента, а также требования к достоверности и сопоставимости результатов оценки.

Реализация этих рекомендаций позволит повысить объективность и достоверность оценки эффективности налогового менеджмента, а также сделать ее более эффективной для принятия управленческих решений.

Список использованной литературы

1. **Управление** налогами в финансовой системе организации: состояние и развитие : моногр. / Г. А. Якубенко [и др.] ; под ред. Г. А. Якубенко. – Гомель : Бел. торгово-экон. ун-т потребит. кооп., 2011. – 180 с.

2. **Аксентьев, А. А.** Научный и прикладной подход к определению налогового менеджмента / А. А. Аксентьев, О. М. Ермоленко // Вестн. НГУЭУ. – 2021. – № 2. – С. 242–259.

3. **Пименов, Н. А.** Налоговый менеджмент : учеб. / Н. А. Пименов. – 3-е изд. – М. : Изд-во Юрайт, 2021. – 328 с.

4. **Налоговый** менеджмент. Продвинутый курс : учеб. / И. А. Майбуров [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2018. – 559 с.

5. **Валиева, Р. Р.** Управление налоговыми рисками в системе налогового менеджмента организации / Р. Р. Валиева // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 3. – С. 18–23.

6. **Верещагин, А. А.** Риски и эффективность налогового планирования в компании / А. А. Верещагин // Налоги и налогообложение. – 2018. – № 10. – С. 67–76.

7. **Вострикова, И. И.** Учетная политика как инструмент налогового менеджмента / И. И. Вострикова, Т. А. Крупина, И. Н. Макаров // Ученые зап. Тамб. отд. РoCMY. – 2018. – № 11. – С. 42–49.

8. **Прокурат, А. С.** Роль классификации налоговых рисков в практике налогового менеджмента / А. С. Прокурат // Экономика и банки. – 2019. – № 1. – С. 30–39.

9. **Изварина, Н. Ю.** Актуальные подходы к построению системы корпоративного налогового менеджмента [Электронный ресурс] / Н. Ю. Изварина, Н. А. Квон // Вестн. Евраз. науки. – 2018. – № 5, Т. 10. – Режим доступа: <https://esj.today/PDF/40ECVN518.pdf>. – Дата доступа: 29.12.2023.

Получено 19.02.2024.