

ЧИПУРЕНКО ЕЛЕНА ВИКТОРОВНА

**МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА
И ОЦЕНКИ ВЛИЯНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
НА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

**Специальности: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика;
08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит**

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук**

Москва — 2011

Диссертация выполнена на кафедре экономического анализа и финансового менеджмента ФГБОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет»

Научный
консультант

Доктор экономических наук, профессор
Пласкова Наталия Степановна

Официальные
оппоненты:

Доктор экономических наук, профессор
Горский Игорь Васильевич

Доктор экономических наук, профессор
Когденко Вера Геннадьевна

Доктор экономических наук, профессор
Чайковская Любовь Александровна

Ведущая
организация

ФГБОУ ВПО
«Государственный университет управления»

Защита состоится 5 марта 2012 г. в 12 часов на заседании Диссертационного совета Д 446.004.01 по экономическим наукам при ФГБОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет» по адресу: 125993, Москва, ул. Смольная, 36, РГТЭУ, ауд. 209.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет».

Объявление о защите и автореферат размещены на сайте РГТЭУ www.rsute.ru и направлены по адресу referat_vak@obrnadzor.gov.ru для размещения в сети Интернет Министерством образования и науки Российской Федерации 5 декабря 2011 г.

Автореферат разослан «_____» _____ 2011 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Ю. К. Харакоз

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Образовавшись в результате синтеза ряда специальных и отраслевых областей научных знаний, и только в XX веке став самостоятельной наукой, экономический анализ, под действием вновь возникающих потребностей практики, создает новые перспективные научные направления, одним из которых, является налоговый анализ как инструмент оценки результатов и последствий налогообложения.

Изначально появление налогового анализа связано с функциями финансового менеджмента на государственном уровне по воздействию на финансовые процессы посредством механизма налогообложения, где налоговое право отчетливо выражает все особенности, присущие управленческой финансовой деятельности государства, являясь по своему юридическому назначению управленческим правом. Ориентируясь на количественные оценки налогообложения как допустимой доли изъятия национального дохода, налоговый анализ способствовал уяснению действия налогов на хозяйственную жизнь и рационализации налоговой политики, как определил в начале XX века Соколов А. А.¹, делая ее более послушным и гибким общеэкономическим орудием правительства. Практическая потребность в оценке результатов налогообложения и задачи налогового анализа в настоящее время вышли за рамки только количественных оценок. Изучение социальных феноменов, которые испытывают влияние налогообложения, уделяя внимание логике налоговой рациональности участников налоговых отношений, что в социальном контексте подразумевает социологическое моделирование налоговой политики, налогоплательщика и налогового равенства, является новым подходом.

Развитие стратегического менеджмента на уровне организации привело к появлению налогового планирования как элемента управления финансами организации с целью снижения негативного влияния налогообложения на результаты деятельности, реализация которого требует разработки процедур налогового анализа. Признание активной роли внешней среды в деятельности организации позволило переосмыслить значение налогового анализа, не ограничивая его задачи оптимизацией налоговых расходов. Для гармоничного взаимодействия организации с окружающей социально-экономической средой налоговый анализ обеспечивает согласование интересов в процессе налогообложения, отражающего взаимосвязь структурных уров-

¹ Соколов А. А. Теория налогов. — М.: ООО «ЮрИнфо-Пресс». 2003.

ней — государственных финансов и финансов хозяйствующих субъектов как агентов экономических отношений.

Удовлетворяемая налоговым анализом потребность в необходимой информации и, одновременно, в инструментах менеджмента на разных уровнях экономической системы, привела к созданию разнообразных методик оценивания процессов в финансовой системе страны под действием налогообложения, результатов и последствий воздействия налогообложения на экономику, которые на сегодняшний день образуют необходимый базис для разработки научно-обоснованной методологии анализа. Следует говорить о налоговом анализе не только в прикладном, но и в научном аспекте, как о формирующемся самостоятельном научном направлении одной из отраслей экономических знаний.

Особую актуальность развитие методологии налогового анализа приобретает в связи с необходимостью поддержания финансовой стабильности, означающей наличие устойчивых источников финансирования, возможность привлечения средств на рынке капиталов, накопление ресурсов для расширения производства и развития общественного сектора экономики. Кризисная ситуация проявила необходимость согласования интересов государства и коммерческих организаций в целях дальнейшего экономического и социального развития, что требует оценки получаемых результатов на соответствие задаваемым целям и постоянного мониторинга последствий воздействия системы налогообложения на экономику.

Разработка концептуальной теоретической основы налогового анализа открывает возможности для решения целого ряда практических проблем, что по оценке экспертов по актуальным проблемам социально-экономической стратегии России на период до 2020 года особенно важно для экономики стран с развивающимися рынками, когда налоговая нагрузка не позволяет достичь конкурентных преимуществ, компенсирующих технологическое и институциональное отставание, и в конечном итоге консервирует неразвитость рынков, их слабую включенность в мировую торговлю и международное разделение труда.

Степень разработанности проблемы. В диссертационном исследовании использовались труды ведущих отечественных и зарубежных экономистов, содержащие многообразие подходов авторов по широкому кругу вопросов, охватывающих различные аспекты теории и практики экономического анализа, бухгалтерского учета, теории налогов, организации финансов, финансового менеджмента.

Большой вклад в разработку методологической базы экономического анализа внесли такие ведущие отечественные ученые, как М.И. Баканов, В.И. Бариленко, С.Б. Барнгольц, Н.Р. Вейцман, Л.Т. Гиляровская, И.М. Дмитриева, О.В. Ефимова, И.В. Захаров, В.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, Н.П. Любушин, А.Ш. Маргулис, М.В. Мельник, Е.В. Негашев, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.В. Патров, В.И. Петрова, Н. С. Пласкова, И.И. Поклад, М.З. Рубинов, Г.В. Савицкая, Я.В. Соколов, С.К. Татур, А.Н. Хорин, М.Б. Чиркова, А.Д. Шеремет, И.А. Шоломович и др. Ведущими зарубежными специалистами в экономико-аналитической предметной области являются Г.Дж. Александер, Х. Андерсон, Й. Бетге, Л.А. Бернштейн, М. Бретт, Ю. Бригхем, Дж.В. Бэйли, М.Ф. Ван Бреда, Т.Р. Карлин, Ч. Ли, В. МакКензи, Б. Нидлз, Ж. Ришар, Д. Стоун, Р. Томас, Г. Харман, К. Хеддервик, Э.С. Хедриксен, Э. Хелферт, К. Хитчинг, Дж.К. Ван Хорн, У.Ф. Шарп, Й.А. Шумпетер, Р. Энтони и др.

Исследование многочисленных публикаций показало недостаточность проработки вопросов анализа результатов хозяйственной деятельности экономических субъектов с учетом фактора налогообложения на разных уровнях управления.

Вопросам теории налогообложения посвящены труды классиков, в числе которых Д. Рикардо, Ш. Монтескье, О. Мирабо, Ф. Аруэ (Вольтер), Ж. Сисмонди, Ф. Эджуорт, Н. Канар, К. Рау, А. Шеффле и А. Вагнер, Р. Майер, И. К. Виксель, М. Панталеоне, Э. Селигмен. Современные тенденции развития научной мысли в области налогообложения отражены в работах А. Лаффера, И. Фишера, Н. Калдора и др. В современной России проблемы теории налогов, налоговой политики и государственного налогового менеджмента, налогового планирования и реформирования широко представлены в работах Л.И. Абалкина, С.В. Барулина, А.В. Брызгалина, О.В. Врублёвской, Е.С. Вылковой, С. Ю. Глазьева, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, А.Г. Грязновой, А.З. Дадашева, Л.В. Дуканич, Е.Н. Евстигнеева, В.Г. Князева, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачёва, С.Г. Пепеляева, В.М. Пушкарёвой, М.В. Романовского, М.А. Сажинной, Р.Г. Самоевой, В.В. Степаненко, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной и др. Однако отсутствует целостная система анализа влияния налогообложения на хозяйственную деятельность экономических субъектов, базирующаяся на взаимосвязи методологии анализа с процессами управления и прогнозирования, не разработаны организационно-методические вопросы налогового анализа на разных уровнях управленческой иерархии.

Для развития теоретической базы экономического анализа необходимо форми-

рование научного терминологического аппарата налогового анализа, определение его структуры, обобщение и классификация системы инструментов, совершенствование методических основ, способствующих их интеграции в целостную систему методов и приемов менеджмента экономических субъектов хозяйствования и практику управления бизнес-процессами. Обобщение накопившегося практического опыта и теоретических исследований создает основу для формирования методологии налогового анализа и оценки влияния системы налогообложения на деятельность коммерческих организаций как самостоятельного учетно-аналитического направления в экономическом анализе.

Объектом исследования являются процессы финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, осуществляемые в условиях налогообложения, а также финансовые результаты деятельности, сущность воздействия налогообложения на которые раскрывается на основе использования методологических подходов налогового анализа.

Предметом исследования является комплекс теоретико-методологических вопросов экономического анализа и оценки результатов деятельности коммерческих организаций, формируемых под воздействием системы налогообложения.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в разработке теоретических и методологических основ налогового анализа деятельности коммерческих организаций для информационно-аналитического обеспечения процесса принятия управленческих решений в условиях действующей системы налогообложения.

Для достижения указанной цели в исследовании поставлены и решены следующие задачи:

— выявить особенности становления и развития методологии экономического анализа для оценки результатов и последствий влияния налогообложения как самостоятельного прикладного аналитического направления — налогового анализа, установить его содержание, определить цели, предмет и метод;

— исследовать, уточнить и дополнить понятийный аппарат используемый для анализа влияния налогообложения на хозяйственную деятельность на разных организационных уровнях;

— определить понятие «налоговая среда» и систематизировать ее качественные и количественные характеристики, формируемые нормами налогового законодательства и оказывающие воздействие на экономических агентов в границах определенного государства;

— обосновать новое аналитическое направление — налоговый анализ деятельности коммерческой организации в системе экономического анализа;

— сформировать концепцию налогового анализа деятельности коммерческих организаций;

— установить концептуально значимые особенности налоговой среды, формируемые российской системой налогообложения, для разработки методологии налогового анализа коммерческой организации;

— отобрать и систематизировать показатели учетной системы организации, отражающие непосредственное воздействие налоговой среды на хозяйственную деятельность, необходимые для установления причинно-следственных связей результатов деятельности с процессом налогообложения;

— дать системное представление информационного обеспечения оценки влияния налогообложения на хозяйственную деятельность в связи с необходимостью интеграции данных, формируемых различными видами учета в обобщенной учетной системе организации;

— выявить источники возникновения налоговых рисков, разработать методы их оценки и учета в анализе последствий налогообложения для хозяйственной деятельности организации;

— разработать комплекс требований, обеспечивающих сопоставимость данных учетной системы организации в целях формирования показателей налоговой нагрузки для оценки влияния налоговой среды на хозяйственную деятельность, обеспечивающих достоверность результатов налогового анализа;

— предложить подходы к формированию адаптируемой к запросам пользователей системы показателей налоговой нагрузки с учетом уровня контроля влияния налогообложения на хозяйственную деятельность коммерческой организации.

Методологической основой исследования являются сочетание общенаучных диалектических методов, в числе которых: анализ и синтез, индукция и дедукция, детализация и обобщение, аналогия и моделирование, системность и комплексность; представленные в трудах отечественных и зарубежных специалистов основные положения экономической науки в целом и экономического анализа в частности; методы научных классификаций, морфологический анализ, позволяющий раскрыть качественное содержание показателей и параметров хозяйственной деятельности организаций в динамике

их развития; результаты обобщения и систематизации практики оценивания тяжести налогообложения, сформировавшейся с развитием теории налогообложения, методологии финансового менеджмента и экономического анализа в процессе совершенствования системы управления хозяйственной деятельностью; законодательные акты и нормативные документы по регулированию деятельности хозяйствующих субъектов; национальные и международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Исследование строилось на принципах системного подхода с использованием методов сравнительного, межстранового и системно-структурного анализа социально-экономических процессов, систематизации и типологизации, экспертных оценок.

Область исследования. Исследование выполнено в рамках Паспорта отрасли наук «Экономические науки» по специальностям в соответствии с кодом ВАК РФ:

— 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит», пунктов 3.14. Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов; 3.15. Оптимизация налогового портфеля хозяйствующих субъектов; 3.16. Мониторинг налогового вклада хозяйствующих субъектов; 3.19. Теория принятия решений и методы управления финансовыми и налоговыми рисками; 3.30. Налоговый учет как элемент налогообложения;

— 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика», пунктов 1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей; 1.8. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности; 2.3. Развитие методологии комплекса методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности; 2.11. Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа.

Информационной базой исследования послужили официальные статистические материалы Федеральной службы государственной статистики; Федеральной налоговой службы; Министерства экономического развития РФ, Министерства финансов РФ, Счетной палаты РФ, данные публикуемой финансовой отчетности организаций, а также результаты исследований социально-экономических процессов, проводимых отечественными и зарубежными учебными и научными учреждениями, Всемирным банком, Международным валютным фондом (МВФ), Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Бюро экономического анализа США; специальная литература по исследуемой тематике, справочные и информационные издания, интернет-ресурсы и другие материалы.

Научная новизна диссертационной работы состоит в разработке теории и методологии налогового анализа, предназначенного для исследования влияния системы налогообложения на деятельность коммерческих организаций и финансовые результаты для повышения качества информационного обеспечения процесса принятия обоснованных управленческих решений.

В диссертационном исследовании получены и выносятся на защиту следующие научные результаты.

1. В области развития методологии оценки, анализа, и прогнозирования экономической деятельности в условиях необходимости поддержания финансовой стабильности и постоянного мониторинга последствий воздействия системы налогообложения на экономику:

— обосновано формирование налогового анализа как самостоятельного аналитического направления, имеющего прикладной характер и способствующего дальнейшему развитию отрасли научных знаний — экономическому анализу; разработаны определения базовых понятий налогового анализа — предмет, цель и метод (08.00.12, п. 2.3);

— определены направления и этапы формирования методологии налогового анализа; выделены два раздела налогового анализа: анализ налоговой политики государства и налоговый анализ деятельности коммерческой организации, для каждого из которых уточнены определения цели, предмета и метода с учетом специфики комплекса решаемых задач (08.00.12, п. 2.3);

— обобщен и классифицирован понятийный аппарат экономического анализа, применяемый для оценки воздействия налогообложения на разных уровнях управления хозяйственной деятельности; сформулировано определение единого понятия «налоговая нагрузка» для комплексной количественной оценки влияния налогообложения на хозяйственную деятельность организации (08.00.10, п. 3.16);

— сформулировано понятие «налоговая среда» как комплекс факторов налогообложения, оказывающих воздействие на экономических агентов в границах определенного государства; разработана типология аналитических индикаторов налоговой среды на основе обобщения данных международной статистики и межстрановых сравнений, отражающих характерные особенности условий хозяйствования, формируемые нормами налогового законодательства (08.00.10, п. 3.14).

2. В области концептуальных положений налогового анализа деятельности коммерческой организации, отражающих процесс развития и формирования теории и методологии налогового анализа:

— сформировано системное концептуальное представление налогового анализа деятельности коммерческой организации на основе интеграционного подхода в целях обеспечения гармоничного взаимодействия организации с окружающей социально-экономической средой; разработана последовательность взаимосвязанных этапов анализа, обеспечивающих решение задачи формирования качественного аналитико-информационного обеспечения отбора вариантов управленческих решений (08.00.12, п. 2.11);

— сформулировано понятие «налоговый режим», отражающее неоднородность воздействия налоговой среды на хозяйственную деятельность экономических агентов; обоснованы концептуальные положения по структуризации объекта налогового анализа с учетом понятия «налоговый режим», требующие выделения бизнес-единиц в составе совокупной хозяйственной деятельности организации – юридического лица для обеспечения достоверности оценки влияния налоговой среды (08.00.10, п. 3.16);

— разработана система взаимосвязанных уровней налогового анализа, ранжированных по степени сложности управленческих решений, требующих контроля влияния налогообложения; определена структура комплексного массива данных, формируемого налоговым анализом для информационного обеспечения достижения поставленных целей, когда границы организации определяются принадлежностью права принимать решения (08.00.12, п. 2.11).

3. В области разработки методологии и совершенствования информационного обеспечения налогового анализа деятельности коммерческой организации в условиях интеграции данных бухгалтерского и налогового учета и отчетности:

— определен перечень проявлений прямого воздействия налоговой среды на хозяйственную деятельность организации, количественные оценки которых, объединенные понятием «показатели налогообложения», необходимы для установления причинно-следственных связей результатов деятельности с процессом налогообложения (08.00.10, п. 3.14; 08.00.12, п. 2.11);

— предложена типология видов данных, формируемых в налоговом учете в процессе расчетов организации с бюджетной системой, на основе сопоставимости методов регистрации фактов хозяйственной деятельности в учетной системе организации (08.00.10, п. 3.30; 08.00.12, п. 1.7);

— разработан системный подход к формированию информационной базы налогового анализа — интегрированного многофункционального комплекса, предназначенного для целенаправленного формирования структурированного массива данных в соответствии с этапами и уровнями налогового анализа, обеспечивая запросы различных субъектов бизнес-отношений (08.00.12, п. 1.7);

— обосновано применение методики учета и формирования сегментной отчетности в соответствии с МСФО для реализации концептуального подхода с использованием бизнес-единиц в целях налогового анализа деятельности коммерческой организации (08.00.12, п. 1.8);

— разработан методика учета налоговых рисков организации на основе их классификации по степени контролируемости и уровням налогового анализа; разработана форма «Карты рисков» как многоуровневого информационного массива, структурированного с использованием налогового поля организации, отражая системность и комплексность методологии оценки влияния налоговой среды на деятельность организации (08.00.10, п. 3.19);

— обоснован расчетно-аналитический подход к оценке налоговых рисков, в том числе качественной — на базе индикаторов внутренней среды системы COSO, и количественной — с учетом «стоимости» последствий реализации риска, ориентированной на уровень законодательно установленных мер ответственности, и вероятности реализации риска в условиях налоговой среды, отличающейся определенным уровнем несовершенства системы налогового администрирования (08.00.10, п. 3.19);

— разработан комплекс правил сопоставимости данных учетной системы организации при формировании показателей налоговой нагрузки для оценки влияния налоговой среды на хозяйственную деятельность, обеспечивающих достоверность результатов налогового анализа (08.00.12, п. 1.7 и п. 1.8);

— предложен подход к формированию адаптируемой в соответствии с информационными запросами пользователей системы показателей налоговой нагрузки организации с учетом требований полноты и комплексности, что позволяет отразить «действительный экономический смысл» принимаемых управленческих решений, подтверждающий «добросовестность» организации-налогоплательщика, использующей методику налогового анализа (08.00.10, п. 3.15; 08.00.12, п. 2.11).

Практическая значимость результатов исследования. Результаты, отраженные в диссертации, являются развитием концептуальных и методологических аспек-

тов экономического анализа и, одновременно, могут рассматриваться как основа для последующих теоретических и эмпирических исследований в данной области экономических знаний.

Направленные на совершенствование информационного обеспечения процесса принятия решений, положения диссертации реализуемы в системе управления финансово-хозяйственной деятельностью коммерческих организаций вне зависимости от отраслевой принадлежности. Методологические подходы к анализу влияния налоговой среды, обеспечивая постоянный мониторинг воздействия налогообложения на результаты деятельности и контроль налоговых рисков, соответствуют потребностям менеджмента в инструментах эффективного управления финансовыми ресурсами организации.

Значительно улучшить качество и углубить детализацию информации, необходимой для целей управления и отвечающей запросам различных групп пользователей, позволит разработанный системный подход к формированию базы данных налогового анализа как интегрированного многофункционального комплекса с применением методики сегментного учета для реализации концептуального подхода с использованием бизнес-единиц. Результаты исследования позволят повысить уровень исполнения аналитических функций учетных, финансовых, планово-экономических служб коммерческих организаций, обеспечивая раскрытие информации в финансовой отчетности, соответствующее требованиям МСФО, что является одним из условий успешного функционирования российских коммерческих организаций в мировом экономическом пространстве.

Рекомендации по формированию системы показателей налоговой нагрузки являются основой для разработки уникального оценочного инструментария влияния налоговой среды в условиях деятельности конкретных коммерческих организаций, который может быть использован менеджментом при решении задач текущего и стратегического управления, а также в консалтинговой и аудиторской деятельности.

Результаты диссертационного исследования применимы как для обеспечения процесса управления деятельностью коммерческих организаций, так и в образовательном процессе при подготовке специалистов по программам разного уровня, осуществляемым высшими учебными заведениями, специализированными профессиональными учебными центрами, школами бизнеса, центрами переподготовки и повышения квалификации бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров и консультантов.

Внедрение и апробация результатов исследования. Основные научные и практические результаты диссертационного исследования прошли апробацию и внедрены в деятельности коммерческих организаций, в учреждениях высшего профессионального образования, что подтверждено справками о внедрении, в частности:

— методика налогового учета, постановка и внедрение которого осуществлялась в соответствии с требованиями налогового законодательства для информационного обеспечения деятельности международной транспортно-логистической компании «Calberson», включая систему налогового анализа и контроля операционной деятельности организации;

— методика налогового анализа деятельности коммерческой организации, разработанная с учетом конкретных условий и осуществляемых видов экономической деятельности, отражающая приоритеты менеджмента организации при отборе управленческих решений, для формирования планов развития в краткосрочной и среднесрочной перспективе в рамках оказания консалтинговых услуг ООО «Аудиторская компания «АУДИТОР-ПРОФ»;

— методика оценки влияния налоговых обязательств на результаты деятельности, использованная в практической деятельности ОАО «Московский камнеобрабатывающий комбинат» при оказании услуг по формированию годовых отчетов компании, а также в консалтинговой практике по совершенствованию корпоративного управления;

— методика налогового анализа при выборе режима налогообложения в процессе создания коммерческой организации ООО «ЛитРес» для целей оценки влияния налогообложения на прогнозируемые результаты деятельности и минимизации налоговых рисков в связи с неясностью налоговых норм.

Результаты исследования используются кафедрой Экономического анализа и финансового менеджмента Российского государственного торгово-экономического университета в преподавании учебных дисциплин «Теория экономического анализа», «Анализ финансовой отчетности», «Анализ финансовой отчетности, составленной по МСФО»; кафедрой Бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАН-ХиГС) в учебном процессе подготовки студентов и слушателей Факультета финансов и банковского дела по направлениям «Экономика» и «Менеджмент» в учебных курсах «Бухгалтерский (финансовый) учет», «МСФО», «Управленческий учет и анализ финансовой отчетности», «Налоги и налогообложение», «Основы аудита»; положения дис-

сертации использованы при разработке программ Московского института экономики, менеджмента и права (МИЭМП) по дисциплинам бухгалтерского учета, в том числе «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский (финансовый) учет», «Бухгалтерский учет и анализ внешнеэкономической деятельности», «Теоретические и практические аспекты формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий», по дисциплинам в области налогообложения «Налоги и налогообложение», «Налоговый учет и налоговая отчетность», а также программ повышения квалификации государственных и муниципальных служащих в сфере бухгалтерского учета и аудита и в сфере финансового менеджмента, проводимых Факультетом повышения квалификации Всероссийского заочного финансово-экономического института (ВЗФЭИ) по дисциплине «Налоги и налогообложение»; Учебно-Методическим центром Московской аудиторской палаты «Интеркон-интеллект» в преподавании учебных дисциплин Программы подготовки и аттестации аудиторов, а также при повышении квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Полученные теоретические, методические и практические результаты исследования обсуждались и получили одобрение на научных и практических конференциях и семинарах в период 2003—2011 гг., в том числе: Всероссийская научно-практическая конференция, проводимая ВЗФЭИ в ноябре 2003 года, Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы и основные направления повышения качества подготовки экономических кадров» (Москва, ВЗФЭИ, 2005 г.); III Международная научная конференция «Инновации и высшая школа» (Москва, МИЭМП, 29 марта 2007 года); Международная научно-практическая конференция IX Васильевские чтения «Ценности и интересы современного общества» (Москва, РГТЭУ, октябрь 2010 года); Международная научно-практическая конференция VIII Румянцевские чтения «Экономика, государство и общество в XXI веке» (Москва, РГТЭУ, апрель 2010 года); Международная научно-практическая конференция «Бакановские чтения: 100 лет со дня рождения» (Москва, РГТЭУ, октябрь 2010 года) и пр.

Результаты диссертационной работы нашли практическое применение при выполнении следующих проектов и научно-исследовательских работ: в 2005 году научно-исследовательская работа (НИР) (ВЗФЭИ) по теме «Разработка научно-методических основ проектирования программ дистанционного образования в сфере повышения квалификации», результаты которой опубликованы и зарегистрированы во ВНИИЦ за номером 0220.0

501783 (Регистрационная карта от 22.03.05 №2/492); В 2005 году научно–исследовательская работа (НИР) по теме «Трансформация российской финансовой отчетности в отчетность по МСФО» в ВЗФЭИ (результаты зарегистрированы во ВНИИЦ №0220.0 501784).

Публикации. Основные положения диссертационного исследования отражены в 50 научных и учебно-методических печатных работах авторским объемом 176,1 п.л., из них 15 статей объемом 10,2 п. л., опубликованных в периодических научных изданиях, рекомендованных ВАК РФ для публикации основных результатов диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук, монография (объемом 16 п.л.), учебники и учебные пособия (объемом 137 п.л.), в числе которых учебное пособие с грифом УМО по образованию в области бухгалтерского учета, анализа и аудита.

Объем и структура работы. Диссертационная работа изложена на 328 страницах, состоит из введения, пяти глав, выводов по каждой главе, 17 рисунков, 25 таблиц, заключения, библиографического списка, 12 приложений.

II. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ

Развитие методологии оценки, анализа, и прогнозирования экономической деятельности в условиях необходимости поддержания финансовой стабильности и постоянного мониторинга последствий воздействия системы налогообложения на экономику

Определяя предназначение и место налогового анализа в системе экономического анализа, следует говорить о его эволюции как инструмента управленческой деятельности и, одновременно как научного направления. История возникновения и становления налогового анализа непосредственно связана с практическими потребностями в количественной оценке результатов налогообложения для целей управления и с теоретическими исследованиями в области финансовой науки по поиску «справедливой» системы налогообложения. Именно поэтому эволюция налогового анализа представлена в работе пятью последовательными этапами (табл. 1), каждый из которых отличается наиболее значимым вкладом в его развитие, и вызван причинами практического и/или теоретического характера.

В прикладном аспекте налоговый анализ как самостоятельное направление экономического анализа, полностью соответствует его определению как функции систе-

мы управления, использование которой позволяет разрабатывать варианты управленческих решений и осуществлять их обоснованный выбор. В настоящий момент можно говорить о налоговом анализе не только в прикладном, но и в научном аспекте, как о формирующемся самостоятельном направлении экономического анализа, когда накопившийся практический опыт дает возможность сделать первые шаги в определении фундаментальных понятий, таких как предмет, метод и цель.

Сущность предмета налогового анализа связана с функцией налогообложения по перераспределению финансовых средств от экономических агентов для целей формирования государственных доходов, одновременно тем самым, оказывая влияние на экономическую активность хозяйствующих субъектов, на темпы и качество экономического роста. Предмет налогового анализа определен в работе как процессы, происходящие в финансовой системе страны под действием налогообложения, отражающие взаимосвязь структурных уровней — государственных финансов и финансов хозяйствующих субъектов как агентов экономических отношений, а также результаты и последствия воздействия налогообложения на экономику, образующие комплекс аналитической финансово-экономической информации.

Цель налогового анализа рассматривается в прикладном аспекте и заключается в аналитическом обосновании управленческих решений, принимаемых пользователями (субъектами) разных уровней. Учитывая несовпадающие интересы групп пользователей аналитической информации и различные потребности в результатах анализа, следует констатировать, что по организационному уровню изучаемых процессов налоговый анализ представлен двумя разделами, которым в работе определены наименования:

- анализ налоговой политики государства,
- налоговый анализ деятельности коммерческой организации.

Круг решаемых задач и особенности состава объектов, позволяют конкретизировать цели каждого из разделов налогового анализа, определяемые группами пользователей в соответствии со спецификой организационного уровня.

Целью анализа налоговой политики государства является количественная оценка воздействия налоговой политики на финансовые процессы для обеспечения формирования доходной части бюджетной системы государства посредством налогообложения, а также последствий ее реализации на экономику страны на разных уровнях организации хозяйственной деятельности.

Хронология этапов становления и развития налогового анализа

Наименование этапа	Характеристика этапа
<p align="center">Этап I. «Определение универсальной нормы справедливого налогообложения» (XVIII в.)</p>	<p>Теоретические разработки по вопросам создания «идеальной» налоговой системы и поиски универсального уровня количественной оценки «справедливости» налогообложения, рассчитанного как показатель «тяжесть налогообложения» в виде доли национального дохода, которая формирует государственный бюджет посредством налоговых платежей.</p>
<p align="center">Этап II. Обоснование расчетов с учетом конкретных условий страны» (XIX в.)</p>	<p>Критика теоретической необоснованности методики расчета универсального уровня количественной оценки «справедливости» налогообложения.</p> <p>Сделаны выводы о необходимости учета специфики экономических условий конкретной страны в определенный период времени для оценки результатов налогообложения.</p>
<p align="center">Этап III. «Расчет налоговой нагрузки для послевоенного и посткризисного регулирования экономики» (первая половина XX в.)</p>	<p>Интерес к определению результатов воздействия налогообложения на экономику после первой мировой войны, связан в Европе:</p> <ul style="list-style-type: none"> — с усилением налогового пресса в результате послевоенных реформ; — с репарационной проблемой для реализации «принципа минимума налогового бремени». <p>В США интерес к анализу воздействия налогообложения на сбалансированность в частном секторе вновь возник после Великой депрессии 1929—1933 гг. в связи с внедрением кейнсианских методов регулирования экономики.</p>
<p align="center">Этап IV. «Налоговое планирование деятельности организаций» (вторая половина XX в.)</p>	<p>Внедрение планирования в хозяйственную деятельность коммерческих организаций привело к возникновению налогового планирования как процесса оптимизации налоговых платежей, что потребовало разработки методик количественной оценки воздействия налогообложения на результаты деятельности.</p>
<p align="center">Этап V. «Проблемы эффективного использования финансовых ресурсов» (начало XXI в.)</p>	<p>Экономический и финансовый кризисы начала века потребовали пристального внимания к проблемам управления финансами и анализа использования финансовых ресурсов на всех уровнях хозяйствования, в том числе, к оценке воздействия системы налогообложения на результаты хозяйственной деятельности.</p>

Цель налогового анализа деятельности организации состоит в количественном измерении влияния налогообложения на формирование и изменение результатов хозяйственной деятельности организаций для обоснования стратегических и текущих бизнес-решений.

Каждый из разделов налогового анализа отличается комплексностью объектов исследования. В иерархической структуре анализа налоговой политики можно выделить виды анализа, соответствующие макро-, мезо- и микро-уровням. Налоговый анализ деятельности организации является инструментом учета налоговых последствий при оценке и отборе управленческих решений разного уровня сложности. Можно обозначить корпоративный, функциональный, структурный и операционный виды анализа, определяемые уровнем управления и значимостью оцениваемого решения для цикла хозяйственной деятельности и его результатов (рис. 1).

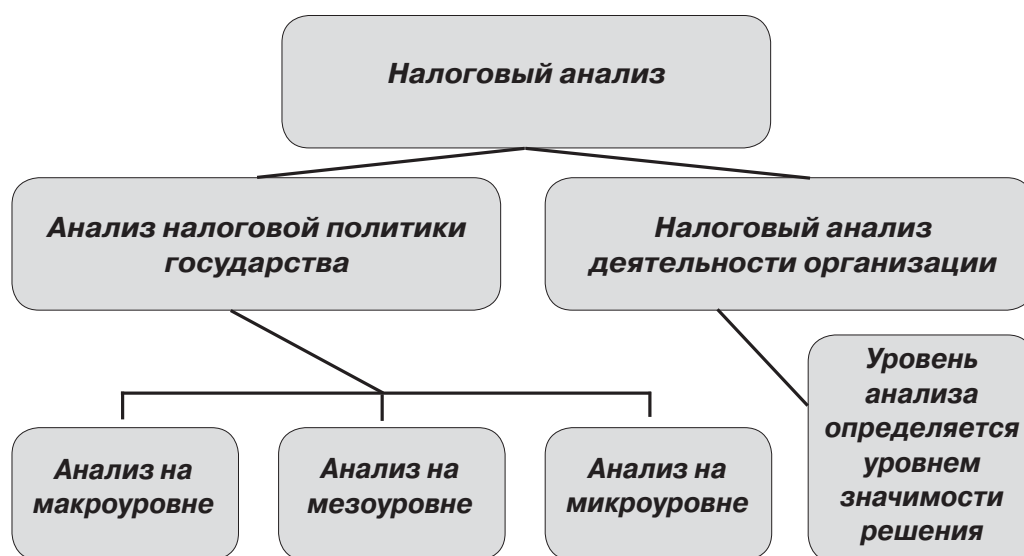


Рис. 1. Иерархическая структура налогового анализа

Методология налогового анализа находится в состоянии формирования, о чем свидетельствует отсутствию единого методологического подхода и терминологического аппарата. Используя подход экономического анализа, соответствующий диалектическому общенаучному подходу, определен метод налогового анализа как системное, комплексное изучение, измерение и обобщение результатов и последствий влияния налогообложения на процессы в финансовой системе страны, отражающие взаимосвязь структурных уровней — государственных финансов и финансов хозяйствующих субъектов как агентов экономических отношений, а также на состояние экономики на разных организационных уровнях хозяйственной деятельности, с помощью обработки системы показателей с использованием специальных приемов.

Специфическим приемом налогового анализа, вне зависимости от раздела, является количественная оценка влияния налогообложения на состояние экономики посредством расчета налоговой нагрузки. В работе вводится единое наименование «налоговая нагрузка», наиболее точно отражающее сущность количественной оценки изъятия финансовых ресурсов в процессе налогообложения. В практике налогового анализа применяются целый ряд наименований: «налоговая нагрузка», «налоговое бремя», «совокупное налоговое изъятие», «налоговый пресс», «бремя обложения», «тяжесть обложения» и т. д. Множество наименований данного явления следует рассматривать как терминологическую проблему налогового анализа в отсутствии единого концептуального и методологического подхода к его количественной оценке. Результаты проведенной классификации подтвердили многоцелевое использование показателя налоговой нагрузки.

Причина большого количества показателей является одновременно и отличительной методологической чертой налогового анализа. Необходимо оценить последствия воздействия налогообложения как основного и единственного фактора, но, как выявило исследование, задачу анализа значительно усложняют множество источников данного фактора и разнообразный характер его воздействия на экономических агентов.

Широкий спектр источников и последствий действия фактора налогообложения позволяет говорить о том, что он формирует определенную среду хозяйственной деятельности, для наименования которой применяется понятие «налоговая среда». Для целей налогового анализа определено понятие «налоговая среда» как совокупность политико-правовых, экономических и социальных факторов, связанных с системой налогообложения, оказывающих прямое и косвенное воздействие на экономических агентов в границах определенного государства.

Преследуя цели аналитического обоснования управленческих решений, принимаемых пользователями (субъектами) разных уровней, процедура налогового анализа должна начинаться с определения состояния налоговой среды. Если в анализе налоговой политики государства это необходимо для осуществления контроля за ходом реализации налоговой политики и оценки ее качества, то налоговый анализ деятельности коммерческой организации требует определить изначально возможности и угрозы налоговой среды для достижения поставленных целей. Разнообразие проявлений налоговой среды возможно описать с использованием комплекса показателей. В теории налогового анализа данный подход уже реализован в определении налоговой нагрузки,

как группа показателей, входящих в перечень универсальных базовых характеристик налоговой системы, фиксирующих текущее внутреннее состояние системы налогов и необходимых для осуществления контроля за ходом реализации налоговой политики. Эта группа показателей включает перечень базовых характеристик налоговой системы и одновременно занимает промежуточное место при переходе к аналитическим показателям.

Предполагается, что отбор показателей, формирующих налоговую нагрузку, определяется экспертно в зависимости от поставленной задачи. В исследовании предложен перечень индикаторов налоговой среды и их типология для целей налогового анализа деятельности коммерческой организации, полученные на основе проведенного межстранового сравнения норм налогового законодательства, определяющих специфику налоговой среды страны. Выделены три уровня индикаторов: индикаторы, сформированные на уровне страны; индикаторы, характеризующие отдельные территории и отрасли; индикаторы, рассчитанные на уровне групп налогоплательщиков, в том числе организаций.

Ретроспективный анализ выявил индикативность показателей, отражая свойство «пороговости» экономических систем и демонстрируя, что для определенных экономических условий в границах некоторого временного периода есть «свой определенный предел» налоговой нагрузки. Типология видов индикаторов по уровням позволяет проследить процесс перераспределения налоговой нагрузки между налогоплательщиками. Изначально определяемой нормами налогового законодательства нейтральный характер налоговой системы искажается под действием отраслевых, территориальных и прочих условий хозяйственной деятельности. При распределении налоговой нагрузки между налогоплательщиками очевидно, что она не остается на том уровне, который определен законодательно, поэтому и оценка ее в процессе налогового анализа деятельности организации требует иного подхода.

В диссертационной работе определено понятие «налоговая нагрузка» для целей налогового анализа деятельности коммерческих организаций. Налоговая нагрузка организации — группа показателей, позволяющих получить целостную картину состояния организации и результатов ее хозяйственной деятельности с учетом воздействия налоговой среды, и необходимых для осуществления контроля влияния налогообложения на реализацию функций организации и отбора управленческих решений.

Расчет налоговой нагрузки организации в рамках научного методологического подхода налогового анализа с максимально возможной результативностью требует признания базовых принципов экономического анализа. Комплекс методологических принципов экономического анализа применим в методологии налогового анализа с учетом соблюдения интеграционного подхода к массиву анализируемых данных и сопоставимости методов подготовки данных различных учетных систем, что обеспечивает комплексность и системность анализа экономических процессов и явлений, достоверность и точность аналитических расчетов.

Концептуальные положения налогового анализа деятельности коммерческой организации, отражающие процесс развития и формирования теории и методологии налогового анализа

Налоговый анализ деятельности коммерческой организации позволяет сравнивать и отбирать управленческие решения посредством использования критерия налоговой нагрузки, ориентированного на получение налоговой выгоды, которая, при прочих равных условиях, обеспечивается организации решением с наименьшими затратами на налогообложение. Противоположные интересы сторон налоговых правоотношений — государства и организаций-налогоплательщиков, порождают проблему понимания пределов «налоговой выгоды». Отсутствие четкого согласованного сторонами понимания по данной проблеме подтверждает неснижаемое количество судебных разбирательств по налоговой выгоде: 2009 год — 4,443 тыс. судебных решений, 2010 год — 4,695 тыс., первый квартал 2011 года — 1,057 тыс. На сегодняшний день в практике налогообложения проблема допустимых пределов налоговой выгоды решается с помощью оценочных категорий, сформулированных ВАС РФ, что потребовало в диссертационном исследовании введения концептуальной основы налогового анализа коммерческой деятельности организации.

Как субъект налогового анализа, имея собственные интересы и цели, организация адаптируется к налоговой среде посредством «налогового поведения», определяемого как составляющая экономического поведения, связанная с уплатой налогов и взаимодействием с окружающим миром по данному поводу. Адаптация к налоговой среде рассматривается в рамках интеграционного подхода как проявление процесса совершенствования

ния организации с целью обеспечение гармонического взаимодействия с окружающей средой, стремление к наилучшей реализации функций организации, т.е. в сущности, продолжение ее существования. Минимизация допускается только с соблюдением законодательных норм как поддержание суммы налогов на удовлетворительном для организации уровне и одновременно достаточном для отнесения её к группе «благонадежных налогоплательщиков», что означает компромисс, приемлемый для сторон налоговых правоотношений. Такой подход к налоговому анализу соответствует оценочным категориям ВАС РФ в отношении признания налоговой выгоды обоснованной.

В диссертации предлагается налоговый анализ рассматривать как одну из составляющих процесса совершенствования организации с целью наилучшей реализации ее функций посредством адаптации к налоговой среде для достижения компромисса, приемлемого для сторон налоговых правоотношений. В соответствии с концептуальным подходом налоговый анализ включает два этапа, представленных как ряд последовательных взаимосвязанных шагов (рис.2).

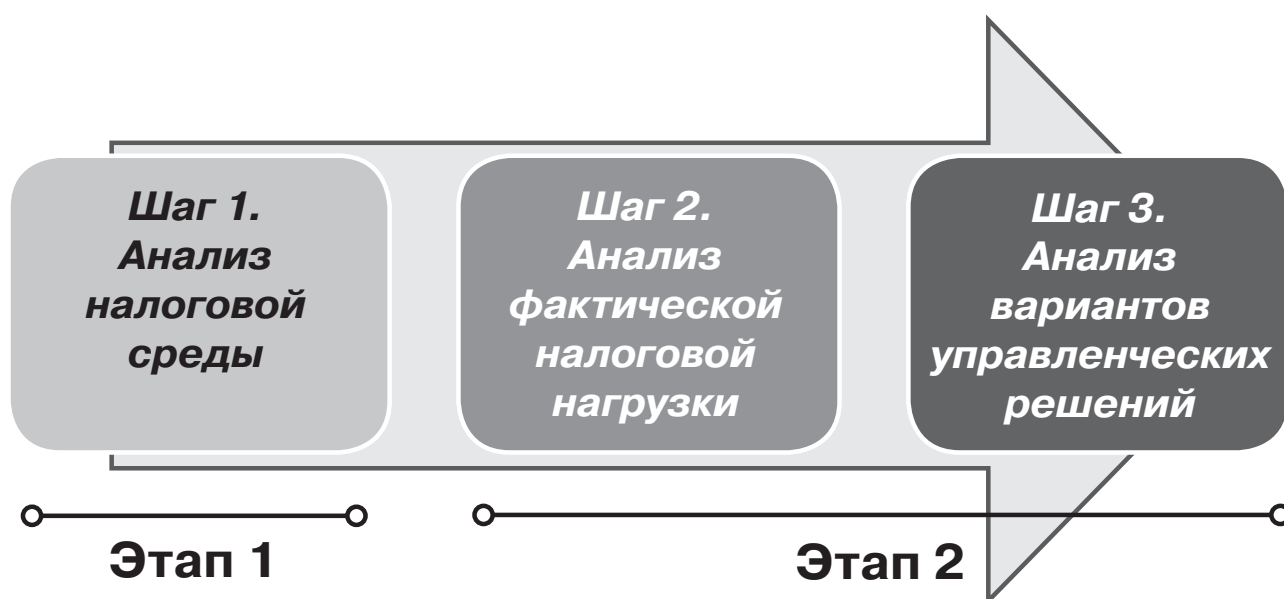


Рис. 2. Последовательность шагов в процессе налогового анализа деятельности коммерческой организации

Первый этап, определяемый в работе как «Анализ внешней среды», представлен Шагом 1. «Анализ налоговой среды», необходимым для выявления специфики налоговой среды страны.

На втором этапе, называемом «Анализом внутренней среды организации», ретроспективный налоговый анализ внутренней среды, который необходим для определе-

ния имеющегося уровня налоговой нагрузки организации, сочетается с перспективным налоговым анализом потенциала внутренней среды с учетом возможностей и угроз налоговой среды. Второй этап представлен двумя последовательными шагами.

Шаг 2. «Анализ фактической налоговой нагрузки организации» исследование и оценка потенциала организации, который рассматривается как совокупность ресурсов и возможностей, определяющих ожидаемые характеристики развития организации при тех или иных реальных сценариях изменения окружающей среды.

Шаг 3. «Анализ вариантов управленческих решений» предполагает оценку и отбор решений на основе критерия налоговой нагрузки, который не возможен без двух самостоятельных, но взаимосвязанных предыдущих шагов, так как результат анализа является синтезом выводов, полученных на каждом из них.

Концептуальный подход налогового анализа деятельности коммерческой организации требует учета особенностей налоговой среды, в условиях которой он осуществляется. С учетом особенностей российской налоговой среды сформулирован ряд последовательных взаимосвязанных концептуальных положений для формирования научно-обоснованного подхода.

Для соблюдения принципов полноты и комплексности определен состав платежей в бюджетную систему, которые следует рассматривать при расчете налоговой нагрузки организации, нельзя ограничивать анализ воздействия налоговой среды только налогами и сборами, установленными НК РФ. Необходимо учитывать иные платежи — таможенные платежи, взносы на обязательное социальное страхование, дополнительные платежи за пользование недрами. Единым наименованием «обязательные платежи» объединены все установленные законодательно обязательные платежи организации в бюджетную систему Российской Федерации. Таким образом, для целей анализа более широкий смысл вкладывается в определение «налоговый».

Весь перечень обязательных платежей в бюджетную систему формирует заданную законодательно налоговую нагрузку на уровне страны, но подходить к ее оценке на микроуровне можно только на основе понятия «налоговый режим», что предполагает выбор из всего перечня совокупности платежей, тяжесть которых несет данная организация или группа организаций. Результатами диссертационного исследования норм российского налогового законодательства обосновано, что распределение налоговой нагрузки между налогоплательщиками и ее фактический уровень для каждой органи-

зации определяется видом экономической деятельности, который отличается наличием конкретного процесса производства и выпуска определенной продукции (услуг, работ), связанного с данным процессом имущественного комплекса; организационно-правовой формой и масштабами деятельности. В качестве обязательного условия, определяющего уровень налоговой нагрузки, следует учитывать территориальное расположение организации. Полномочия субфедеральных властей в России по формированию бюджетных доходов, связанные с наличием региональных и местных налогов, а также наличием особых условий введения специальных налоговых режимов, проявляются в форме территориальной неоднородности налогообложения.

В целях налогового анализа понятие «налоговый режим» следует рассматривать как совокупность условий обложения организации обязательными платежами в бюджетную систему, предусмотренных законодательством для определенного вида (видов) экономической деятельности с учетом масштабов, организационно — правовых и территориальных особенностей ведения деятельности.

Налоговое законодательство рассматривает в качестве налогоплательщика организацию в целом как юридическое лицо, обладающее очень важной характеристикой для целей налогообложения — обособленностью. Данная характеристика выражается в замкнутости внутренних процессов и наличии границ, отделяющих организацию от внешнего окружения, что также позволяет обособить её налоговые обязательства для целей контроля. Однако наличие нескольких видов деятельности и/или территориальный разброс приводит к «неоднородности» налогообложения совокупной хозяйственной деятельности юридического лица по причине совмещения различных налоговых режимов. Результаты расчета налоговой нагрузки совокупной хозяйственной деятельности организации будут адекватны поставленной задаче только при проведении налогового анализа информации о более однородных единицах и группах однородных единиц в составе неоднородной совокупности. Возникает необходимость представления структуры организации в качестве объекта налогового анализа на базе единого классификационного подхода, основанного на видах экономической деятельности, как совокупность бизнес-единиц, что позволит определить границы информационного массива, достаточного для описания однородной единицы в составе организации.

С учетом использования бизнес-единиц структура организации как комплекс объектов исследования позволяет конкретизировать иерархию взаимосвязанных, последо-

вательных уровней налогового анализа, обеспечивающего информационную поддержку соответствующих организационных уровней управленческих решений.

Первый уровень налогового анализа необходим для оценки налоговых последствий при принятии решений об отдельных операциях в хозяйственной деятельности организации в границах каждой бизнес-единицы (Уровень I «Налоговый анализ операций»). Второй уровень анализа поддерживает управленческие решения по изменению состава видов экономической деятельности (бизнес-единиц), осуществляемых организацией (Уровень II «Налоговый анализ вида деятельности»). Третий уровень сложности, представленный в иерархии налогового анализа, обеспечивает аналитической информацией принятие управленческих решений, связанных с организацией как с юридическим лицом (Уровень III «Налоговый анализ юридического лица»). Это решения по реорганизации юридического лица, смене организационно-правовой формы деятельности, изменению территориального расположения организации и т. д. Четвертый уровень предполагает анализ налоговых последствий при принятии управленческих решений, касающихся группы связанных между собой юридических лиц (Уровень IV «Анализ налоговой нагрузки корпорации»), когда цикл хозяйственной деятельности может выходить за рамки одного юридического лица, что предполагает анализ последствий налогообложения на совокупные результаты деятельности группы (корпорации).

Следуя концептуальному подходу к иерархии налогового анализа используется термин «организация» не в традиционном понимании как юридическое лицо, а определяя границы организации принадлежностью права принимать решения, связанные с контролем влияния налоговой среды.

**Разработка методологии и совершенствование информационного обеспечения
налогового анализа деятельности коммерческой
организации в условиях интеграции данных бухгалтерского
и налогового учета и отчетности**

Сформулированные концептуальные положения позволили перейти к формированию научно-обоснованного методологического подхода налогового анализа на основе изучения разнообразных и многочисленных, значительно отличающихся друг от друга, методик оценки налоговой нагрузки. Классификационный подход позволил установить

несогласованность взглядов авторов по ряду методологических вопросов, в т. ч., по составу обязательных платежей в бюджетную систему, принимаемых в расчет налоговой нагрузки, результирующих показателей налоговой нагрузки, источников информации и учетных методов подготовки данных налогового анализа.

Результаты обобщения и систематизации методик позволили определить начальную точку формирования единого методологического подхода налогового анализа — необходимо установить проявления прямого воздействия налоговой среды на организацию, которые, по мнению автора, представлены тремя составляющими. Первая составляющая отражает обязательный характер налогообложения, что подтверждается наличием расчетов организации с бюджетной системой по всем обязательным платежам. Обособление расчетов каждого налогоплательщика реализуется в соответствии с принципом самостоятельного их исполнения, однако следует учитывать, что в российской системе налогообложения практикуются различные формы расчетов по налогам — самостоятельно налогоплательщиком и с участием налогового агента. Поэтому у организации могут возникнуть два типа обязательств как участника налоговых правоотношений. Обязательства налогоплательщика (НО) являются следствием наличия у организации объекта налогообложения. Обязательства налогового агента (НОА) — как результат исчисления и удержания налогов «третьих» лиц, для которых организация является источником соответствующего налогооблагаемого дохода. Следует учитывать, что размер налоговых обязательств определяется величиной налоговых баз, представляющих оценки объектов налогообложения, к которым применяется налоговая ставка. При этом сумма возникших налоговых обязательств может быть уменьшена при их фактической выплате путем применения налоговых вычетов (НВ), предусмотренных, например, методикой исчисления НДС, акцизов, единого налога по упрощенной системе налогообложения и т. д.

Показатели обязательств и вычетов формируются в системе налогового учета, наличие которого обусловлено как нормативными требованиями законодательства, так и объективными причинами различия правил оценки объектов налогообложения в финансовом учете и для целей налогообложения. Методика расчета налоговой базы для каждого из налогов, определяется нормами налогового законодательства, и представляет собой комплекс специальных правил учета и оценки операций и/или объектов, возникающих в хозяйственной деятельности организации, и, иногда, требующих выбора и разработки учетной политики.

Следующая составляющая — специальные обязанности, исполнение которых предусмотрено налоговым законодательством, в том числе, регистрация, ведение налогового учета и представление налоговой отчетности, взаимоотношения с налоговыми и иными контролирующими органами и т. д. Полнота и качество их исполнения составляет суть налогового поведения организации. Затраты на исполнение данных обязанностей — это транзакционные издержки экономических агентов на налогообложение, являющиеся одной из причин недовольства субъектов хозяйствования и потенциальных инвесторов налоговым климатом, учет которых в условиях трансформационной экономики приобретает особую актуальность.

Третья составляющая воздействия налоговой среды на организацию определена в диссертации термином «налоговые риски», который является достаточно новым, еще не определен окончательно финансовой наукой и не используется в российском налоговом законодательстве. Рассматривая налоговый риск как вероятность ущерба для организации в виде возможного ослабления ее финансово-экономического потенциала, автор предлагает количественно его оценить как вероятную сумму потерь в размере дополнительно предъявленных контролирующими органами налоговых обязательств, пени, штрафов в случае реализации риска.

Для массива данных, являющихся количественными оценками трех составляющих: показатели расчетов с бюджетом по обязательным платежам, суммы транзакционных издержек, вероятные потери, связанные с налоговыми рисками; автор использует единое наименование «показатели налогообложения», возникающие в хозяйственной деятельности как свидетельства воздействия налоговой среды.

Для обеспечения процесса принятия решений необходимо установить причинно-следственные связи между показателями налогообложения и хозяйственными процессами организации. Количественная оценка влияния налоговой среды и контроль ее воздействия требует создания информационной базы налогового анализа путем объединения данных бухгалтерского и налогового учета, которая отличалась бы адаптивностью к изменениям внутренней и внешней среды организации.

Предложен подход к разработке базы данных налогового анализа на основе информационной модели бухгалтерского учета, представляющей финансовую структуру внутренней среды организации в соответствии с технологической концепцией, как выделенного из внешней среды объекта. Понятие «хозяйственная операция» признается

минимальной учетной единицей событий хозяйственной жизни, следствием которых являются финансовое положение организации и финансовые результаты ее деятельности. Хозяйственные операции и объекты, формируемые в результате хозяйственных операций, как элементы внутренней среды организации, можно объединить в однородные группы, характеризующие взаимосвязанные процессы в рамках каждого вида экономической деятельности (бизнес-единицы).

В информационной модели бухгалтерского учета деятельность бизнес-единицы имеет циклический характер, отражающий кругооборот капитала в виде трех последовательных этапов: этап I «Приобретение необходимых ресурсов для ведения деятельности (создание запасов ресурсов)»; этап II «Производство продукции (работ, услуг)»; этап III «Продажа продукции (работ, услуг) и формирование финансового результата». Каждый этап является автономным и идентифицируется в бухгалтерском учете по соответствующей группе хозяйственных операций и сформированных в результате объектов учета. Этапы последовательно взаимосвязаны в единый цикл хозяйственной деятельности, заканчивающийся формированием финансового результата. Такое представление внутренней среды является унифицированным для любой бизнес-единицы.

При формировании информационной базы налогового анализа обособление информации о каждой бизнес-единице в совокупной хозяйственной деятельности организации — юридического лица предложено реализовать с применением сегментного учета, установленного стандартами международного и российского финансового учета.

Использование данных, формируемых в разных видах учета, требует обеспечения достоверности, сопоставимости и непротиворечивости показателей налогового анализа, т. е. процесса интеграции информационных потоков в учетной системе организации, который предполагает согласование учетных методов. Операции отражаются в бухгалтерском учете методом временной определенности фактов хозяйственной деятельности — на момент их осуществления, независимо от времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими событиями. Фиксация операции означает признание объектов бухгалтерского учета. Если объекты учета являются и объектами налогообложения, то в бухгалтерском учете появляются операции начисления налогов, момент возникновения которых определяется налоговым законодательством — специальными условиями признания объекта налогообложения. Операция начисления налога методом двойной записи означает отражение начисленных обязательств

налогоплательщика ($НО_{\text{начисл}}$) и, одновременно, затрат организации, связанных с налогообложением. Начисленные обязательства налогового агента ($НОА_{\text{начисл}}$) не являются затратами организации-налогового агента. Операция их начисления уменьшает задолженность налогового агента перед получателем дохода, но увеличивает общую сумму его налоговых обязательств, что сказывается на финансовом состоянии и требует учета при исчислении налоговой нагрузки. С признанием соответствующих объектов отражаются в бухгалтерском учете и суммы начисленных налоговых вычетов ($НВ_{\text{начисл}}$), которые накапливаются до момента наступления права на их использование, определяемого НК РФ.

В рамках определенного анализируемого периода отобранные данные учетной системы о хозяйственных операциях, структурированных по этапам деятельности, и возникших как их следствие суммах начисленных налоговых обязательств и вычетов, позволяют получить Налоговое поле бизнес-единицы. Такая информационная база налогового анализа представлена совокупностью взаимосвязанных данных, интегрированных в процесс формирования финансового результата с использованием единого учетного метода — метода начислений, что делает налоговые обязательства сопоставимыми с финансовым результатом. Начисленные налоговые обязательства «встроены» в «реальный» поток факторов производства и выпускаемой продукции (работ, услуг), представляют картину воздействия налогового режима на процесс хозяйственной деятельности в рамках бизнес-единицы, локализуя точки налогообложения. Налоговое поле может быть представлено как в статической форме в виде совокупных данных по итогам анализируемого периода о начисленных обязательствах, так и в динамической форме как процесс накопления информации о хозяйственных операциях и соответствующих им начислениях налоговых обязательств и вычетов в течение периода.

Налоговое поле организации-юридического лица потребует агрегирования данных бизнес-единиц с сохранением аналитики до уровня отдельных хозяйственных операций и пополнения данными о транзакционных издержках. Соответствующие процедуры необходимы и для получения корпоративного налогового поля.

Операции погашения налоговых обязательств ($НО_{\text{выпл}}$ и $НОА_{\text{выпл}}$) осуществляются в более поздние сроки и/или в форме аванса с применением вычетов ($НВ_{\text{применены}}$) и отражаются в учетной системе организации кассовым методом. Ретроспективная информация о данных операциях позволит сформировать дополнительный массив данных

налогового анализа о расходовании денежных средств на цели налогообложения для расчета налоговой нагрузки на денежные потоки. Получить перспективную картину налоговых платежей для принятия решений возможно на основе прогнозируемых данных динамического налогового поля и установленных законодательно сроков выплаты налогов. Такой информационный массив в исследовании поименован как График налоговых выплат, демонстрирующий предполагаемый отток денежных средств на расчеты с бюджетом в течение анализируемого периода. Таким образом, совокупный массив данных налогового анализа включает многоуровневое налоговое поле и график налоговых выплат. Адаптивность динамической формы массива, отражающего причинно-следственные связи финансового результата и процесса налогообложения деятельности, позволяет проводить перспективный налоговый анализ решений для каждого случая изменений внешней и внутренней среды организации.

Однако результаты анализа не будут реалистичны и следовать принципу комплексности без данных о налоговых рисках, которые могут быть реализованы в различных формах от дополнительных финансовых изъятий сумм доначисленных налогов, пени, штрафов, «блокирования» операций на банковских счетах, ареста имущества и до приостановления или даже прекращения хозяйственной деятельности. Управление налоговыми рисками предполагает процессы выявления, оценки и контроля возможных событий или ситуаций для обеспечения разумных гарантий достижения организацией своих целей.

Для налогового анализа предложена структуризация причин возникновения налоговых рисков, использованная затем при построении их классификации. Изначально источником налоговых рисков является несовершенство налогового законодательства, в том числе, нестабильность, сложность норм для понимания и процедур для исполнения, неоднозначность формулировок, требующая трактования. В работе определен этот перечень как «фундаментальные причины» возникновения налоговых рисков, которые проявляются опосредованно через процесс налогообложения, постоянно провоцируя спорные ситуации между участниками налоговых правоотношений. В России неясность налогового законодательства оценивается организациями как основной внешний фактор возникновения рисков.

Фундаментальные причины приводят к двум производным группам причин налоговых рисков организации — внутренним и внешним. Сложность и неопределен-

ность законодательства предъявляет повышенные требования к системе внутреннего контроля организации, несоответствие которым сказывается в форме «истинных ошибок» и непреднамеренных нарушениях налоговых норм. Несовершенство системы внутреннего контроля организации автор определяет как внутренние причины налоговых рисков.

Источником внешних причин налоговых рисков в исследовании названо несовершенство налогового администрирования, которое проявляется в ошибочных суждениях налоговых органов по спорным вопросам, что часто приводит к выявлению «мнимых ошибок» налогоплательщиков. Но в силу превалирования мнения налоговых органов, а также их полномочий, предусмотренных налоговым законодательством, и процедур разрешения спорных вопросов, реализуются налоговые риски. Актуальной проблемой социально-экономической стратегии России на период до 2020 года названа экспертами высокая степень неопределенности налогового законодательства и правоприменительной практики на фоне неэффективной судебной системы, не обеспечивающей налогоплательщику реальных возможностей по защите своих прав. Последствия рисков в части случаев могут быть нивелированы в судебном порядке, но по прошествии значительного времени и, чаще всего, после фактического исполнения решения налоговых органов.

В силу отсутствия единого подхода к определению видов налоговых рисков в диссертационном исследовании предложена двухуровневая классификация, отражающая степень их контролируемости организацией и уровень принятия управленческих решений, сопряженных с налоговым риском. Риски, возникшие по причинам несовершенства налогового администрирования, организация может лишь выявлять, оценивать и снижать вероятность их возникновения, избегая спорных ситуаций. Контролировать эту группу рисков организация не может. Риски, вызванные несовершенством собственной внутренней среды, организация может контролировать посредством изменений внутренней среды.

В соответствии с уровнем принимаемого решения и одновременно уровнем сложности налогового анализа определены четыре подгруппы: налоговые риски, связанные с отдельными операциями организации; налоговые риски бизнес-единиц; налоговые риски организации-юридического лица; корпоративные налоговые риски. Подгруппы отличаются последовательной вложенностью друг в друга, где группа более высокого

уровня дополняет предыдущую. Если на уровне отдельных операций в основном имеют место риски, связанные с непреднамеренными ошибками исчисления налоговых обязательств или выбора неблагонадежного контрагента, то на уровне бизнес-единицы к уже перечисленным могут добавиться риски несоответствия критериям налогового режима, ведения налогового учета, представления налоговой отчетности и т. д. Уровень организации-юридического лица будет дополнять перечень рисками нарушения иных обязанностей, связанных с налогообложением, в числе которых, участие в мероприятиях налогового контроля (регистрация обособленных подразделений, недвижимого имущества, представление информации в налоговые органы в соответствующих случаях и т. д.). На корпоративном уровне могут возникнуть риски взаимоотношений юридических лиц в едином цикле хозяйственной деятельности в силу взаимозависимости или аффилированности.

В процессе налогового анализа риски, обусловленные несовершенством налогового администрирования, выявляются на этапе «Анализ налоговой среды» (Шаг 1.) и могут быть оформлены в виде реестра, построенного на основе классификационного подхода, где определены значимые риски, способные в определенном промежутке времени оказать существенное влияние на достижение целей организации.

Реализованные налоговые риски, определяются в процессе ретроспективного анализа внутренней среды (Шаг 2.) и отражаются в Карте реализованных рисков бизнес-единицы, которая формируется на основе налогового поля с полным комплексом точек налогообложения, в которых представлены данные по видам потерь (доначисление налоговых обязательств, пени, штрафы, невозмещенные налоговые вычеты). Путем объединения информации будет сформирована карта организации-юридического лица и/или корпоративных рисков с учетом дополнительных потерь от рисков, реализованных на каждом уровне. Карта реализованных рисков дает возможность получить данные о проблемных точках налогообложения для организации по классификационным уровням принимаемых решений.

На последнем шаге налогового анализа (Шаг 3.) для отбора вариантов управленческих решений формируется Карта перспективных налоговых рисков на основе реестра рисков налоговой среды, карты реализованных рисков и налогового поля каждого из вариантов решения. Для оценки рисков предложены качественные и количественные составляющие возможных последствий реализации. Качественную оценку последствий

предлагается осуществить с помощью подверженных налоговым рискам индикаторов состояния внутренней среды, перечень которых определен Концепцией управления рисками организации COSO: достоверность и целостность информации о финансово-хозяйственной деятельности; эффективность и результативность деятельности; сохранность активов; соответствие требованиям законов, нормативных актов и договорных обязательств. Использование индикаторов позволяет установить потенциальную качественную результативность каждого налогового риска в случае его реализации, т. е. определить возможные негативные изменения в состоянии внутренней среды. Важна универсальность качественных индикаторов, используемых и внешними контролирующими органами при проверке обоснованности налоговой выгоды организации.

Количественная оценка налогового риска определяется как уровень риска (формула (1)) путем произведения стоимостной оценки возможных последствий реализации риска (СО) и вероятности наступления события, реализующего риск (ВН):

$$\text{УРОВЕНЬ РИСКА} = \text{СО} \times \text{ВН} \quad (1)$$

Стоимостную оценку последствий, предлагается рассчитывать исходя из трех элементов, в числе которых: суммы доначисленного налога, пени, штрафные санкции.

Исходя из состава элементов следует, что чем выше сумма налоговой выгоды, тем выше стоимостная оценка последствий риска. Существенные значения стоимостных оценок располагаются в интервале от СО_{\min} до СО_{\max} и зависят от перечня мер ответственности, предусмотренных НК РФ и Кодексом об административных правонарушениях, с учетом их вариативного характера. Нижняя граница оценки (СО_{\min}) определяется экспертным путем в зависимости от политики организации в области рисков. Критическая максимальная величина (СО_{\max}) — сумма, при достижении которой последствия осуществления риска будут абсолютно неприемлемые для организации. Учитывая, что меры ответственности установлены НК РФ, Кодексом об административных правонарушениях в РФ, а также Уголовным кодексом РФ, в качестве унифицированного ориентира предложено рассматривать для условий российской налоговой среды, сумму, с которой возможно наступление уголовной ответственности за налоговые правонарушения, когда любой экономический эффект уже не будет иметь смысла.

Наиболее распространенным к определению вероятности реализации налогового риска является экспертный подход, зависящий от квалификации аналитика, используемых им оценочных критериев и т.д. В работе предложено повысить объективность

результатов налогового анализа, определяя вероятность алгоритмически (формула (2)), модифицируя инструментарий Международных стандартов аудита, как соотношение трех составляющих:

$$\text{ВЕРОЯТНОСТЬ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО РИСКА} = \frac{\text{НР} \times \text{РСК}}{\text{РОС}}, \text{ где} \quad (2)$$

НР — вероятность реализации неотъемлемого риска;

РК — вероятность реализации риска средств контроля;

РОС — вероятность реализации риска ошибочного суждения налоговых органов.

Наличие фундаментальных причин налоговых рисков означает, что всегда существует неотъемлемый риск (НР) как подверженность хозяйственных операций и информации о них, содержащейся в учетной системе организации непреднамеренным ошибкам, которые могут быть существенными при отсутствии необходимых средств внутреннего контроля. Возможности системы контроля ограничены уровнем совершенства внутренней среды организации и всегда имеет место риск средств контроля (РСК), т. е. отсутствие своевременного обнаружения и предотвращения ошибок, связанных с налогообложением. Произведение (НР × РСК) позволяет оценить эффективность компенсирующих мероприятий и определяется как вероятность остаточных рисков после анализа запланированных или предпринятых организацией действий по совершенствованию системы внутреннего контроля.

Предлагаемый показатель вероятности риска ошибочного суждения налоговых органов (РОС) — следствие несовершенства системы налогового администрирования, как ошибочность позиции налоговых органов, выраженной в решении и/или в действиях по принуждению налогоплательщика к исполнению данного решения, в том числе, с применением обеспечительных мер и процедур исполнения требований. При этом, вероятность реализации негативного события будет повышаться за счет вероятности риска ошибочного суждения налоговых органов. Определить количественную оценку данного элемента формулы (2) можно путем ранжирования — высокий, средний и низкий уровни, на основе имеющейся правоприменительной практики.

Состав данных Карты перспективных налоговых рисков зависит от уровня принимаемых решений и позволит также оценить репутационные последствия и агрегированный эффект портфельных рисков. Принимая во внимание невозможность полного устранения налогового риска, выбор варианта осуществляется с помощью понятия «приемле-

мый риск», уровень которого определяется налоговым поведением организации. Решение с приемлемым риском означает принятие риска, поскольку все доступные способы его снижения не являются экономически целесообразными по сравнению с последствиями его реализация.

Ранжирование рисков осуществляется экспертным путем с применением абсолютных и/или относительных показателей существенности. Абсолютные суммы дополнительных потерь и/или доля потерь от реализации каждого риска в общей сумме результатов реализации рисков за период, где базой являются показатели финансовых результатов за период или суммарные показатели налоговых обязательств, начисленных организацией. Для относительного критерия существенности рисков, возникших в результате конкретных хозяйственных операций, возможно проводить сравнение потерь со стоимостной оценкой данной операции и т. д. Структурированная на базе налогового поля и классификации рисков по уровням принятия решений, карта рисков представляет собой часть информационной базы налогового анализа.

Полученный структурированный массив данных налогового анализа позволяет перейти к расчету налоговой нагрузки. Критерием отбора управленческих решений организации, подвергнутых налоговому анализу, будет налоговая нагрузка, отражающая удовлетворительный уровень затрат на налогообложение и уровень налоговых рисков, приемлемые для сторон налоговых правоотношений и соответствующие компромиссу между участниками налогового процесса. Проблемы объективной оценки налоговой выгоды требуют обоснованного подбора показателей налоговой нагрузки, отражающих, по определению ВАС РФ, реальный экономический эффект в результате деятельности организации от изменения условий налогообложения, одновременно снижая риск признания уклонения от налогообложения. Для достижения полноты оценки влияния налоговой среды в исследовании предложено исходить из следующих предпосылок (рис. 3):

- учитывать все показатели налогообложения, отражающие воздействие налоговой среды на хозяйственную деятельность организации;
- оценить максимально возможный спектр воздействий налоговой среды на хозяйственную деятельность путем отбора различных показателей налоговой нагрузки.

Итоговые показатели, представленные в единой системе данных финансовой отчетности, выполняющей информационную и контрольную функции, характеризуют

**СОВОКУПНЫЕ ДАННЫЕ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ, ВОЗНИКАЮЩИЕ
В ПРОЦЕССЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

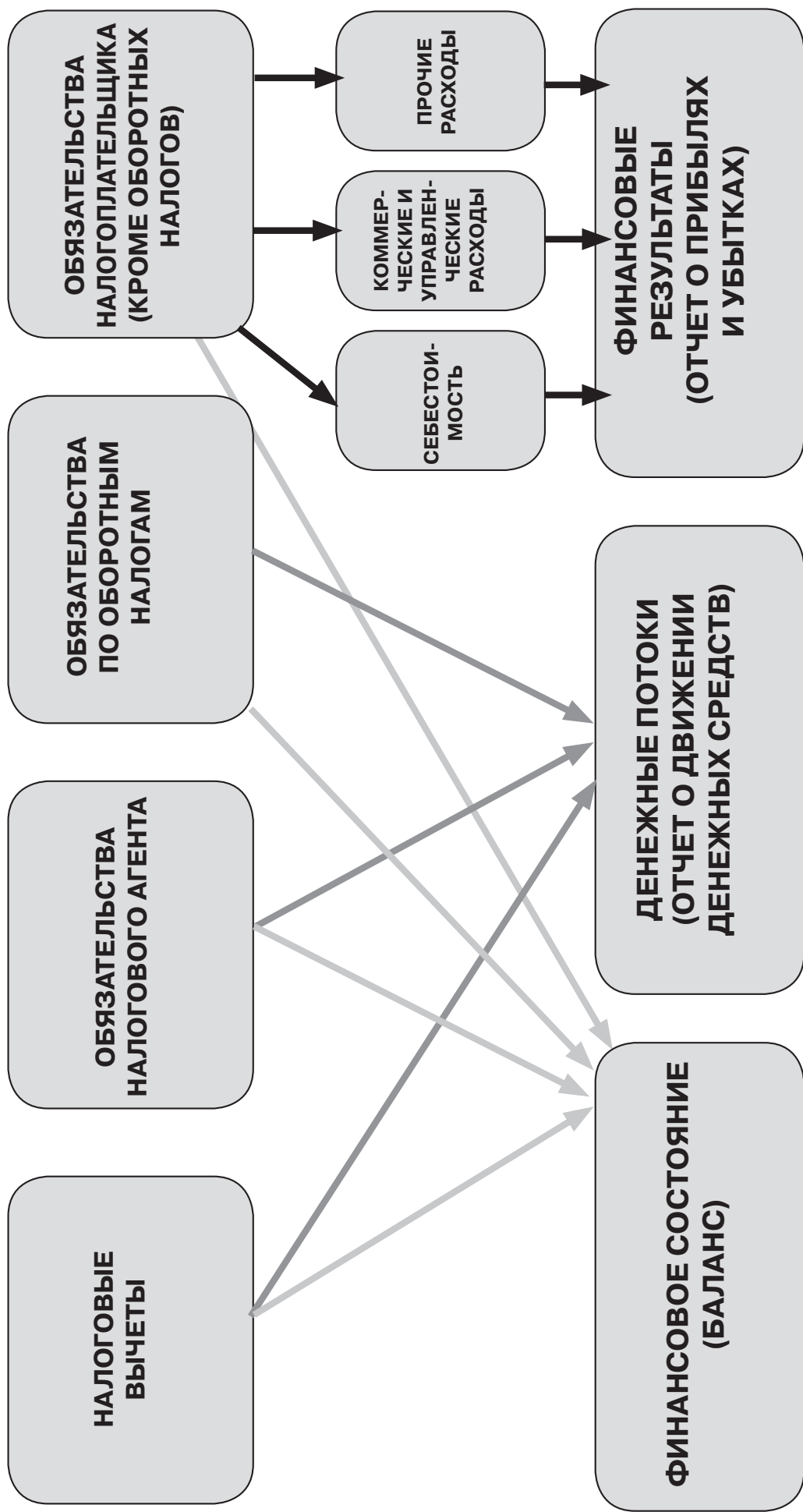


Рис. 3. Группировка учетных данных, возникающих в процессе налогообложения, обеспечивающая взаимосвязь с результатами деятельности организации, представленными в финансовой отчетности

финансовое положение и финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта, результаты управления ресурсами при завершении каждого учетного цикла. Эффективность хозяйственной деятельности оценивается по финансовым результатам в Отчете о прибылях и убытках, которые отражают способность организации вызывать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов. Финансовое положение организации, представленное данными Баланса, определяется существующими в ее распоряжении ресурсами, структурой источников этих ресурсов, ликвидностью и платежеспособностью организации, а также ее способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования. Информация об изменениях в финансовом положении организации, вызванная денежными потоками содержится в Отчете о движении денежных средств, которая необходима для оценки способности организации привлекать и использовать денежные средства. Для соблюдения принципа сопоставимости при расчете показателей налоговой нагрузки на основе данных финансовой отчетности и показателей налогообложения организации сформулированы следующие правила (рис. 3).

Правило отчетного периода состоит в необходимости определить временной промежуток, по итогам которого проводится налоговый анализ и расчет налоговой нагрузки. Сопоставимы будут данные финансовой отчетности и показатели налогообложения, сформированные за один и тот же период времени. Обоснованием данного правила является несовпадение понятий «отчетный период» в бухгалтерском и налоговом учете.

Правило аналогичных методов признания и Правило взаимосвязи показателей требуют при расчете налоговой нагрузки показатели налогообложения и данные финансовой отчетности сравнивать с учетом процесса их формирования. В бухгалтерском учете процесс признания фактов хозяйственной деятельности организации включает определение даты события, его стоимостную оценку и процедуру классификации, т. е. выбор объектов, на которых данное событие сказалось, что в итоге приводит к формированию статей финансовой отчетности. В соответствии с МСФО финансовая отчетность должна быть составлена на основе метода начисления, за исключением информации о движении денежных средств. В рамках определенного периода сформулированные правила сопоставления показателей налогообложения и данных финансовой отчетности будут реализованы следующим образом:

— финансовые результаты подлежат сопоставлению с расходами на налогообложение, признанными при формировании прибыли отчетного периода, в т. ч. дополнительны-

ми расходами на налогообложение, начисленными обязательствами налогоплательщика, реализованными или вероятными потерями по налоговым рискам;

— влияние налогообложения на денежные потоки следует оценивать путем сопоставления с суммами фактически произведенных в отчетном периоде выплат на цели налогообложения, в т. ч. погашение обязательств налогоплательщика и налогового агента с учетом использованных налоговых вычетов, оплату дополнительных затрат, связанных с исполнением обязанностей налогоплательщика, и потерь по реализованным рискам;

— непогашенные обязательства налогоплательщика и налогового агента на отчетную дату, а также суммы накопленных, но не примененных налоговых вычетов, отраженные в Балансе, следует сопоставлять с имеющими место на данную дату статьями Баланса организации.

Налоговая среда характеризуется определенным соотношением налоговых платежей² в процессе формирования налоговой нагрузки экономических агентов (рис. 4.), поэтому Правило критериев признания расходов дополняет Правило взаимосвязи показателей для оценки налоговой нагрузки на финансовые результаты. Влияние показателей налогообложения сказывается только в случае, если они признаны расходами в анализируемом периоде. Характер влияния зависит от их участия в процедуре формирования прибыли посредством включения в состав соответствующих статей Отчета.

Для соблюдения данного Правила предложен подход к группировке

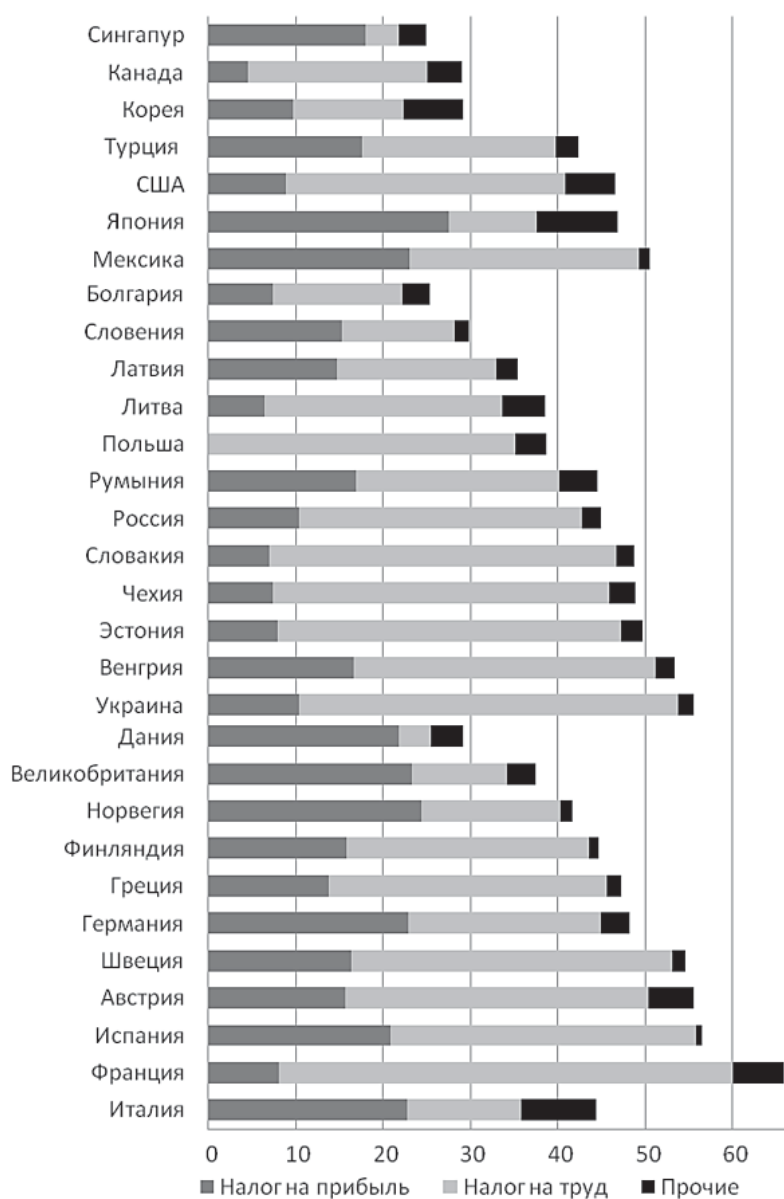


Рис. 4. Структура общей налоговой ставки организации (TTR) в 2011 году (в % от коммерческой прибыли)

²«Paying Taxes 2011. The global picture». www.pwc.com/payingtaxes

обязательных платежей в бюджетную систему, состав которых будет зависеть в каждом случае от налогового режима бизнес-единицы.

Группа (1) — налоги, возникающие при отражении доходов от продажи и прочих доходов, к числу которых относятся оборотные налоги — НДС и акциз, а также экспортные таможенные пошлины. Показатели данной группы участвуют в количественной оценке налоговой нагрузки на финансовый результат, но принимаются в расчет при прогнозировании доходов и определении соответствия отпускной цены рыночной. Кроме того, суммы погашенных обязательств по оборотным налогам учитываются при расчете налоговой нагрузки на денежные потоки организации.

Группа (2) — налоги, признаваемые в составе статьи прочих расходов, к которым относятся имущественные налоги — налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог. В группу (2) следует включить налог на прибыль, который признается в качестве самостоятельной статьи расходов при формировании чистой прибыли (единый налог по упрощенной системе, единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог). Группа (3) — налоги, признаваемые в составе коммерческих и управленческих расходов. Суммы налогов групп (2) и (3), начисленные в течение анализируемого периода, в полной сумме участвуют в формировании чистой прибыли и соответственно должны быть учтены в расчете налоговой нагрузки на финансовый результат.

Для Группы (4) — налогов, отражаемых в составе производственных затрат и затем формирующих себестоимость в Отчете о прибылях и убытках, при включении в расчет налоговой нагрузки следует учитывать, что существует временной разрыв между моментом начисления налога в составе затрат и его признанием в качестве расхода при расчете прибыли. Длительность временного периода зависит от технологических особенностей деятельности предприятия, в том числе, наличия незавершенного производства; периодичности выпуска готовой продукции из производства; скорости оборачиваемости запасов готовой продукции.

Следуя предпосылкам и правилам предложена адаптируемая к запросам пользователей комплексная система показателей налоговой нагрузки, представленных двумя блоками (рис. 5). Первый блок включает структурные характеристики процесса налогообложения организации и сформирован путем обобщения и сопоставления данных Налогового поля, Графика налоговых выплат и Карты рисков организации. Это абсолютные суммы начисленных налоговых обязательств по каждому платежу, предусмотренному налоговым ре-

жимом, а также их доли в общей сумме обязательств, определяющие их существенность и значимость для хозяйственной деятельности. Определяется доля участия каждого этапа хозяйственной деятельности в формировании показателей налогообложения в разрезе отдельных налоговых платежей. Оценивается вклад бизнес-единиц в формирование показателей налогообложения юридического лица и/или корпорации, т. е. по данным налогового поля определяются наиболее значимые точки налогообложения цикла хозяйственной деятельности. По данным Графика налоговых выплат определяется структура платежей в бюджет, периоды наибольшей потребности в денежных средствах, значение отдельных обязательных платежей в расходовании денежных ресурсов, а также влияние каждого организационного уровня и/или этапа хозяйственного цикла в формировании денежного оттока и пр. Соответствующие структурные характеристики предоставляет Карта налоговых рисков.

Второй блок представлен аналитическими показателями, сформированными сопоставлением статей финансовой отчетности и данных структурированного массива налогового анализа, применение которых позволяет оценить воздействие налоговой среды на финансовые результаты, денежные потоки и финансовое состояние



Рис. 5. Комплекс показателей налоговой нагрузки

организации. При этом статьи финансовой отчетности скорректированы с применением специальных процедур, позволяющих как бы нивелировать влияние налогообложения. Этот подход позволяет не только оценить долю изъятия на цели налогообложения прибыли и денежного потока, но и сравнить с помощью применения традиционных показателей фактическое или прогнозируемое финансовое положение в условиях налоговой среды и гипотетическое состояние при отсутствии налогообложения.

Влияние налоговой среды на финансовые результаты хозяйственной деятельности организации предложено оценить с помощью абсолютной или относительной величины изъятия прибыли отчетного периода для целей налогообложения на базе показателя общей налоговой ставки — Total Tax Rate (TTR)³, который определяется для каждого варианта управленческого решения и характерен в целом для налоговой среды страны (рис. 6) в силу особенностей налогового законодательства.

Оценку влияния налоговой среды на денежные потоки организации предложено реализовать как налоговую нагрузку на чистый денежный поток по текущей (операционной) деятельности, скорректированный на платежи, связанные с налогообложением. Оценка влияния налоговой среды на финансовое состояние предполагает использование данных статей Баланса, в том числе: налоговые обязательства в общей сумме кредиторской задолженности, налоговые вычеты в составе активов. Такие данные позволяют оценить существенность налоговых обязательств в структуре внешних обязательств организации и существенность налоговых выче-

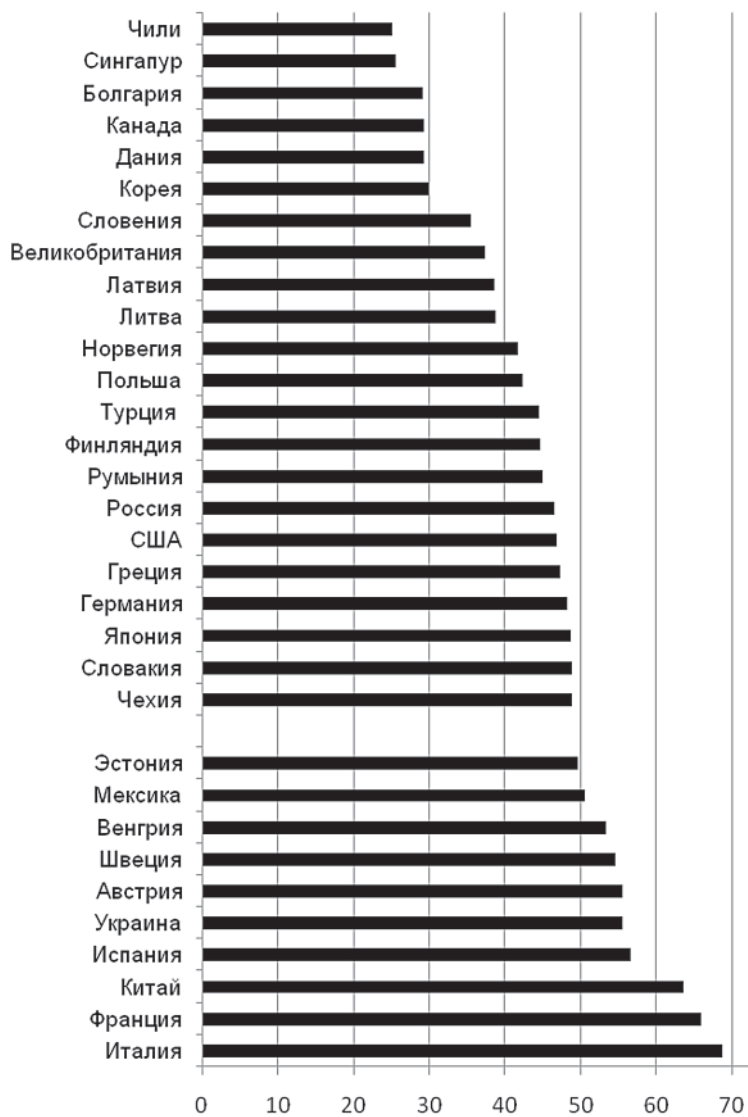


Рис. 6. Сравнение общей налоговой ставки организации (в % от коммерческой прибыли, 2011)

³«Paying Taxes 2011. The global picture». www.pwc.com/payingtaxes

тов в общей сумме оборотных активов, что позволит сделать выводы о необходимости дальнейшего анализа.

Информация о налоговой нагрузке на финансовое состояние организации предлагается дополнить сопоставлением коэффициентов текущей и срочной ликвидности, коэффициента долгосрочной платежеспособности, коэффициентов достаточности потоков денежных средств, рассчитанных с использованием фактических (прогнозируемых) данных финансовой отчетности и данных скорректированной финансовой отчетности. Кроме того, используя всю совокупность данных финансовых отчетов и скорректированные данные можно дополнительно рассчитать показатели доходности капитала и доходности денежных средств.

Таким образом, налоговая нагрузка организации представлена комплексом взаимосвязанных и взаимодополняющих показателей, позволяющих представить достаточно полно спектр последствий воздействия налоговой среды на хозяйственную деятельность коммерческой организации, применимым для ретроспективной оценки достигнутого уровня воздействия и для перспективного налогового анализа принимаемых решений с учетом изменения данного уровня нагрузки. Разработанные в диссертации рекомендации, позволяют создать ориентированную на реализацию целей коммерческих организаций, трансформируемую в зависимости от информационно-аналитических потребностей лиц, принимающих решения, эффективную систему оценки влияния налоговой среды, направленную на полное удовлетворение управленческих запросов участников рыночных отношений.

Заключение

В исследовании предложен концептуальный и методологический подход к налоговому анализу деятельности коммерческой организации. Необходимость разработки концептуального подхода обоснована неоднозначным толкованием и оценкой налоговой выгоды, которая, при прочих равных условиях, обеспечивается организации решением с наименьшими затратами на налогообложение, порождает проблему понимания пределов «налоговой выгоды». Способы ее получения могут рассматриваться государством как действия организации по уклонению от налогообложения, а налоговый анализ теряет смысл. Концепция налогового анализа предлагает рассматривать приспособление организации к налоговой среде как процесс достижения компромисса, приемлемого для сторон нало-

говых правоотношений, включающий два последовательных взаимосвязанных этапа: налоговый анализ внешней среды и анализ внутренней среды организации, что позволяет оценить потенциал организации в условиях определенной системы налогообложения.

Следуя принципам полноты и комплексности концептуальный подход предполагает более широкий взгляд на использование понятия «налоговый платеж», рассматривая в процессе налогового анализа все установленные законодательно обязательные платежи организации в бюджетную систему Российской Федерации, формирующие заданную законодательно налоговую нагрузку на уровне страны. При этом для оценки налоговой нагрузки на уровне организации предлагается использовать понятие «налоговый режим» как совокупность условий обложения организации обязательными платежами в бюджетную систему, предусмотренных законодательством для определенного вида (видов) экономической деятельности с учетом масштабов, организационно-правовых и территориальных особенностей ведения деятельности. В исследовании структура организации как объекта налогового анализа рассматривается на базе единого классификационного подхода, основанного на видах экономической деятельности, — совокупность бизнес-единиц, что позволило определить структуру информационного массива и конкретизировать иерархию взаимосвязанных, последовательных уровней налогового анализа, когда границы организации для целей налогового анализа определяются принадлежностью права принимать решения, связанные с контролем влияния налоговой среды.

Разработанные концептуальные положения позволили перейти в исследовании к формированию научно-обоснованного методологического подхода налогового анализа. В качестве проявлений прямого воздействия налоговой среды на организацию в исследовании предложено рассмотреть три составляющие, в числе которых: расчеты организации с бюджетной системой по всем обязательным платежам; специальные обязанности, исполнение которых предусмотрено налоговым законодательством; налоговые риски. Предложены подходы к количественной оценке трех составляющих, формирующих массив данных, для которых введено единое наименование «показатели налогообложения», возникающие в хозяйственной деятельности как свидетельства воздействия налоговой среды. Путем объединения данных бухгалтерского и налогового учета на основе информационной модели бухгалтерского учета, представляющей финансовую структуру внутренней среды организации в соответствии с технологической концепцией, разработан подход к формированию информационной базы налогового анализа организации, отра-

жающей причинно-следственные связи между показателями налогообложения и хозяйственными процессами организации как выделенного из внешней среды объекта. Такое структурированное представление, предусматривающее согласование учетных методов, предложено именовать как налоговое поле бизнес-единицы, отражающее совокупность взаимосвязанных данных, интегрированных в процесс формирования финансового результата, локализуя точки налогообложения. Налоговое поле предлагается дополнить информационным массивом, который в исследовании поименован как График налоговых выплат, демонстрирующий предполагаемый отток денежных средств в процессе налогообложения. Совокупный массив данных налогового анализа отличает адаптивность его динамической формы, отражая причинно-следственные связи финансового результата и процесса налогообложения деятельности, позволяя проводить перспективный налоговый анализ решений для каждого случая изменений внешней и внутренней среды организации.

Для решения задачи повышения достоверности в отношении результатов налогового анализа в процессе разработки методологии предложены подходы к учету влияния налоговых рисков на результаты деятельности организации, основанные на структуризации причин их возникновения и последующей их классификации. Методологический подход предусматривает количественную оценку налогового риска, предлагая к рассмотрению элементы стоимостной оценки последствий и алгоритмический способ расчета вероятности реализации риска. Процедуры выявления и оценки рисков на основе классификационного подхода реализованы в исследовании по этапам налогового анализа, результатом которого является формирование дополнительного информационного массива на базе налогового поля организации в форме Карты налоговых рисков, представляющей собой часть информационной базы налогового анализа.

Методологическим подходом налогового анализа деятельности организации предусмотрены принципиальные правила формирования комплекса показателей налоговой нагрузки для объективной оценки налоговой выгоды, отражения реального экономического эффекта организации от изменения условий налогообложения и, одновременно снижения риска признания уклонения от налогообложения. В исследовании предлагается экспертный подход рассматривать как базовый для подбора комплекса показателей налоговой нагрузки, что обосновано конкретными задачами оценки и сравнения управленческих решений, требующих прогнозирования и анализа последствий налогообложения. Адап-

тируемая к запросам пользователей комплексная система показателей налоговой нагрузки формируется на основе сопоставления статей финансовой отчетности и данных структурированного массива налогового анализа, представляя достаточно полно весь спектр последствий воздействия налоговой среды на хозяйственную деятельность коммерческой организации.

Ключевые положения диссертационного исследования нашли отражение в следующих основных публикациях автора.

III. СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

I. Монографии, в том числе наиболее значимые:

1. Чипуренко Е.В. Налоговый анализ деятельности коммерческой организации. Монография. — М.: Дюжина и К, 2011. — 16 п. л.
2. Чипуренко Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление. — М.: Налоговый вестник. 2008. — 14 п.л.
3. Чипуренко Е.В. Особенности налогового учета. Налог на доходы физических лиц. — М.: Питер. 2002. — 16 п.л.
4. Чипуренко Е.В. Налог на доходы физических лиц (2-е издание, переработанное и дополненное). — М.: Питер. 2003. — 16 п.л.
5. Чипуренко Е.В. Уплата НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. — М.: Налоговый вестник. 2004. — 10 п.л.
6. Чипуренко Е.В. Налогооблагаемые выплаты в пользу физических лиц. — М.: Налоговый вестник. 2005. — 10 п.л.
7. Чипуренко Е.В. Применение вычетов по налогу на добавленную стоимость. — М.: Налоговый вестник. 2005. — 10 п.л.
8. Чипуренко Е.В. Отложенные налоги в МСФО 12 и ПБУ 18/02: методы расчета и порядок отражения в отчетности. — М.: «Финансовая газета», 2005. — 3 п.л.
9. Чипуренко Е.В. Расчеты по ЕСН и обязательному социальному страхованию. — М.: Налоговый вестник. 2007. — 10 п.л.
10. Чипуренко Е.В. Отложенные налоги: учет и отражение в отчетности. Учебное пособие. — М.: Бухгалтерский учет, 2007. — 8,5 п.л.

II. Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

11. Чипуренко Е.В. Учет инвестиций в ассоциированные компании // Бухгалтерский учет, 2005, №18. — 0,6 п.л.
12. Чипуренко Е.В. Сравнение некоторых вопросов учета отложенных налогов по МСФО 12 и ПБУ 18/02 // Бухгалтерский учет, 2005, №19. — 0,6 п.л.
13. Чипуренко Е.В. Единый социальный налог: изменения в 2005 // Аудиторские ведомости, 2005, №1. — 0,7 п.л.
14. Чипуренко Е.В. НДС как фактор формирования финансового результата // Бухгалтерский учет, 2006, №17. — 0,5 п.л.
15. Чипуренко Е.В. Признание ЕСН в качестве расхода в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет, 2006, №18. — 0,5 п.л.
16. Чипуренко Е.В. Когда бухгалтерская и налоговая прибыль различаются // Бухгалтерский учет, 2006, №19. — 0,5 п.л.
17. Чипуренко Е.В. Учет и оценка импортируемых активов // Бухгалтерский учет, 2007, №15. — 0,5 п.л.
18. Чипуренко Е.В. Применение налоговых вычетов при исчислении НДС // Бухгалтерский учет, 2007, №20 и №21. — 1,4 п.л.
19. Чипуренко Е.В. Варианты организации раздельного учета по НДС // Бухгалтерский учет, 2007, №22. — 0,8 п.л.
20. Чипуренко Е.В. Особенности формирования налоговой отчетности по налогу на прибыль // Бухгалтерский учет, 2008, №2. — 0,8 п.л.
21. Чипуренко Е. В. Расчет налоговой нагрузки: первые шаги // Налоги и налоговое планирование, 2010, №5. — 1,0 п.л.
22. Чипуренко Е. В. Учет видов деятельности и территориального расположения организации при расчете налоговой нагрузки // Налоги и налоговое планирование, 2010, №7. — 0,6 п.л.
23. Чипуренко Е. В. Формирование «индивидуального налогового поля» организации при расчете налоговой нагрузки // Налоги и налоговое планирование, 2010, №9. — 0,8 п.л.
24. Чипуренко Е. В. Учет видов деятельности и территориального расположения организации при расчете налоговой нагрузки // Кавказские научные записки, 2010, №2. — 0,8 п.л.

25. Чипуренко Е. В. Налоговый анализ.: существует ли новое научное направление? // Международный бухгалтерский учет, 2011, №14. — 0,8 п.л.

26. Чипуренко Е. В. Налоговая среда и цели налогового планирования организации // Международный бухгалтерский учет, 2011, №13. — 0,7 п.л.

27. Чипуренко Е. В. Налоговые риски в хозяйственной деятельности коммерческой организации // Международный бухгалтерский учет, 2011, №24. — 0,6 п.л.

28. Чипуренко Е. В. Оценка налоговых рисков в анализе стратегических решений организации // Международный бухгалтерский учет, 2011, №27. — 0,7 п.л.

29. Чипуренко Е. В. Концепция сегментного налогового учета и анализа для структурирования внутренней среды организации // Международный бухгалтерский учет, 2011. — 0,8 п.л.

III. Статьи в профессиональных журналах и научных сборниках, доклады на конференциях, научно-методические работы, в том числе наиболее значимые:

30. Чипуренко Е. В. Сравнительный анализ особенностей расчета выручки для целей налогообложения и бухучета // Все о налогах, 2003, №1. — 1,0 п.л.

31. Чипуренко Е. В. НИОКР: особенности налогового и бухгалтерского учета расходов // Все о налогах, 2003, №2. — 0,7 п.л.

32. Чипуренко Е. В. Налогообложение доходов от долевого участия в деятельности организации (дивиденды) и порядок отражения в налоговом учете // Все о налогах, 2003, №3. — 0,7 п.л.

33. Чипуренко Е. В. Учет затрат // Бухгалтерия в вопросах и ответах, 2003, №4. — 0,5 п.л.

34. Чипуренко Е. В. Учет готовой продукции // Бухгалтерия в вопросах и ответах, 2003, №4. — 0,5 п.л.

35. Чипуренко Е. В. МСФО 12: особенности метода расчета отложенных налогов // Международный финансовый еженедельник «Финансовая газета», 2005, №1(681). — 0,5 п.л.

36. Чипуренко Е. В. О необходимости разработки единого методологического подхода к формированию налоговых баз // Сборник научных статей «Методология и организация бухгалтерского учета и экономического анализа в условиях рыночной экономики» / Под редакцией Л. Т. Гиляровской. — М.: Современная экономика и право, 2004. — 0,5 п.л.

37. Чипуренко Е. В. Представление в финансовой отчетности данных о налоге на прибыль // Международный финансовый еженедельник «Финансовая газета», 2006, №1(733), №3 (735). — 0,5 п.л.

38. Чипуренко Е. В. Использование дистанционных форм обучения в системе повышения квалификации специалистов // Сборник научных статей и материалов «Экономика и образование» Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы и основные направления повышения качества подготовки экономических кадров». — М.: ВЗФЭИ, 2005. — 0,5 п.л.

39. Чипуренко Е. В. Проблемы определения даты и оценки в рублях для принятия на учет импортируемых активов в бухгалтерском и налоговом законодательстве // Сборник научных трудов «Экономико-правовое развитие современной России». Выпуск 5. — М.: МИЭИП, 2007. — 0,5 п.л.

40. Чипуренко Е. В. Учёт, анализ и контроль налоговой нагрузки организации // Сборник материалов Международной научно-практической конференции Румянцевские чтения. — М.: РГТЭУ, 2010 год. — 0,8 п. л.

41. Чипуренко Е. В. Анализ налоговой среды коммерческой организации // Сборник материалов Международной научно-практической конференции Васильевские чтения. — М.: РГТЭУ, 2010. — 0,6 п. л.

Подписано в печать
Формат 60x84/16
Бумага офсетная. Печать офсетная.
Усл. печ. л. 2,0
Тираж 150 Экз. Заказ № _____
Типография ООО «Ай-клуб» (Печатный салон МДМ)
119146, г. Москва, Комсомольский пр-кт, д.28
Тел. 8-495-782-88-39