

УДК 336.226.12

## Определение сущности и задач корпоративного налогового менеджмента

В статье рассмотрены вопросы методологии определения сущности и задач налогового менеджмента на предприятиях в условиях модернизации налоговой системы, ее задачи, проанализированы основные современные концепции разработки стратегии развития корпоративного налогового менеджмента, а также выявлены направления, по которым государство может активно влиять на процесс поддержки здоровой конкуренции в экономике. Значительное внимание в статье уделяется вопросам формирования современной и эффективной системы корпоративного налогового менеджмента.



**Ф.О. БАЗАРОВ,**  
кандидат экономических наук,  
доцент кафедры  
«Налоги и налогообложение»

Ташкентский финансовый институт

### Ключевые слова:

*налоги, налоговый менеджмент, корпоративное налоговое планирование, стратегические и тактические цели процесса управления налогами предприятия.*

**Введение.** В «Концепции комплексного социально-экономического развития Республики Узбекистан до 2030 года», утвержденной Указами Президента Республики Узбекистан от 08.01.2019 № УП-5614, от 10.01.2019 № УП-5621 и от 17.01.2019 № УП-5635, а также поручением Администрации Президента Республики Узбекистан от 1 июля 2019 года №14983-хх, отдельное внимание уделяется институциональным реформам. Первым направлением особо отмечено «Поддержание макроэкономической стабильности» за счет эффективной фискальной политики, кардинального реформирования системы налогообложения и налогового администрирования, стимулирующей рост инвестиций и доходной части бюджета, усиления потенциала макроэкономических институтов (дальнейшая оптимизация налоговой нагрузки со снижением доли косвенных налогов), соблюдения налогового режима, обеспечивающего рост налоговых поступлений в бюджет и позволяющего конкурировать на рынках капитала с целью привлечения иностранных инвестиций. Также важную роль играют переход к принципам долгосрочного налогового администрирования, разработка специального механизма для инвесторов с заморозкой налоговых ставок, разработка эффективного механизма предоставления льгот для налогоплательщиков, занятых в приоритетных отраслях экономики Узбекистана, дальнейшая оптимизация

и упрощение налогового законодательства с целью обеспечения его стабильности и предсказуемости для налогоплательщиков.

На предприятиях налоговый менеджмент является важнейшей составляющей системы финансового менеджмента и имеет специфику, обусловленную соответствующим законодательством. В рамках государственной налоговой системы действуют правила, выполнение которых строго контролируется государственными органами.

Структура налоговых отношений между хозяйствующими субъектами и государством достаточно сложна, поэтому к процессу управления налогами предъявляются особые требования. Хорошо организованный налоговый менеджмент способен обеспечить предприятию значительные экономические преимущества благодаря законному сокращению сумм налоговых платежей и росту объемов средств, остающихся в распоряжении данной структуры и используемых с целью ее дальнейшего развития.

Для того чтобы соответствовать своему назначению, процесс организации налогового менеджмента предприятия должен опираться не столько на интуицию квалифицированных менеджеров, сколько на научно-методическую базу. Использование последней связано:

- с обоснованием стратегических и тактических целей процесса управления налогами;



- учетом действующих ставок платежей; соблюдением сроков бюджетных выплат; использованием предоставляемых льгот по уплате, обеспечивающих снижение налоговой нагрузки на товаропроизводителей;

- концептуальной организацией рассматриваемого процесса (начиная с объективной оценки предлагаемых законом систем налогообложения и заканчивая выбором наиболее рациональной из них, соответствующей составу налогооблагаемых объектов данного предприятия).

Главной целью служб налогового менеджмента отечественных предприятий является выполнение общей задачи финансового менеджмента, в частности:

- содействие достижению предприятием наилучших финансовых результатов посредством минимизации размеров выплат в бюджет;
- исключение риска экономических санкций со стороны государства, обусловленных намеренным или непредумышленным нарушением налогового законодательства.

Отметим, что в странах с развитой налоговой культурой вопросам налогообложения всегда уделялось огромное внимание. По оценкам зарубежных специалистов, при хорошо организованном налоговом менеджменте размеры нагрузки на налогоплательщиков могут быть сокращены более чем на треть.

В сложившихся условиях особую значимость приобретают разработка методических подходов к оценке результатов функционирования

корпоративного налогового менеджмента и выработка на их основе соответствующих практических рекомендаций.

Таким образом, актуальность темы данной научной статьи обладает высокой теоретической и практической значимостью, т. к. формирование современной и эффективной системы функционирования корпоративного налогового менеджмента имеет первостепенное значение для управления финансами предприятий в целом.

**Обзор литературы.** За пределами нашей страны теория и практика налогового менеджмента активно развиваются. В мировой научной среде широко известны труды таких экономистов, как Р. Брейли, С. Майерс, Ю.Ф. Брикхем, Дж. К. Ван Хорн, С. Росс [1, 2, 3, 4]. Их работы о налогообложении и управлении налогами, базирующиеся на фундаментальных постулатах основоположников экономической теории А. Смита, Д. Рикардо, учитывают специфику развития мировой экономики в условиях интеграции и глобализации.

Сегодня многие авторы, такие как В.В. Кузнецова, Т.Г. Изотова, С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко, М.П. Владимирова, С.С. Зайцева, И.И. Лютова, И.А. Майбуров, О.А. Миронова, В.Н. Тютюрюков, А.Н. Табаков, А.В. Панченко, Т.Н. Черепкова и другие, пишут про налоговый менеджмент на уровне государства и экономических субъектов.

На этом этапе исследования можно исследовать понятия «налоговая минимизация», «налоговая оптимизация», «налоговый менеджмент», «управление

налогообложением», укрупненно сгруппировав взгляды вышеперечисленных авторов по данному вопросу.

Деятельность, фактически являющаяся управлением налогообложением, рассматривается современными исследователями на микроуровне в рамках основных нижеперечисленных подходов.

Одним из подходов является обозначение действий по управлению налогообложением на микроуровне без упоминания самого управления.

Ряд исследователей рассматривают налоговое планирование, оптимизацию и менеджмент как часть общего управления (менеджмента).

Такой подход встречается в ряде экономических словарей, а также в работах некоторых исследователей, в частности Д.Ю. Мельника [5, с. 11], который считает налоговый менеджмент частью корпоративного менеджмента, Л.И. Гончаренко, которая определяет налоговый менеджмент в качестве деятельности по управлению налогами [6, с. 15].

По мнению Л.И. Гончаренко, налоговое планирование – это планирование налоговых платежей как часть управления финансовыми потоками, направленное на использование законных способов и методов оптимизации налоговых платежей [7, с. 18].

Считаем, что данный подход не позволяет отразить особенности управления налогообложением, понять интересы его участников и его место в общей системе управления.

Некоторые исследователи придерживаются процессного подхода в отношении налогового планирования и оптимизации.

По нашему мнению, данный подход, безусловно, имеет право на существование, однако он не в полной мере отражает сущность управления налогообложением и, кроме того, не позволяет взаимно увязать управление налогообложением на макро- и микроуровне.

В рамках системного подхода авторы в подавляющем большинстве уже применяют термины «налоговый менеджмент» и «управление налогообложением».

А.Н. Табаков считает, что «налоговый менеджмент – это система отношений, возникающих по поводу организации и движения денежного потока от субъектов налогообложения в бюджеты разных уровней» [8, с. 8]. Также он пишет, что «налоговый менеджмент предприятия – это часть системы управления финансированием хозяйственной деятельности предприятия, которая охватывает мероприятия по планированию, учету, контролю и анализу налоговых платежей с целью обеспечения своевременности и правильности их уплаты и максимизации стоимости предприятия путем

получения и реинвестирования прибыли при заданном уровне налогового риска» [8, с. 9].

А.В. Панченко, Т.Н. Черепкова пишут, что «налоговый менеджмент характеризуется как особый научно-практический процесс, направленный на обеспечение заданного уровня функционирования налогового механизма» [9, с. 13].

Переход постсоциалистических стран на рыночный путь развития и формирование в них национальных налоговых систем обусловили необходимость рационального урегулирования отношений налогоплательщиков с государством. Данный процесс осуществляется на основе теоретических и методологических наработок мировой экономической науки с учетом особенностей национальных налоговых законодательств.

Определенный интерес для хозяйственников и налоговых специалистов Республики Узбекистан представляют наработки зарубежных и российских ученых. Дело в том, что эти страны находятся в тесных экономических отношениях, предполагающих максимальную унификацию налоговых систем.

В Республике Узбекистан управление налогами на предприятиях приобрело большую актуальность. Специалисты в этой области – налоговые менеджеры, эксперты, аудиторы, консультанты – стали, как и в экономически развитых государствах, особо значимыми фигурами, способными находить реальные возможности минимизировать размеры выплат в государственный бюджет.

Хозяйствующими субъектами Республики Узбекистан, находящимися в единстве с мировым экономическим пространством и зарубежными предприятиями, имеющими с ними широкие партнерские отношения, активно изучаются научно-методические разработки авторов в области налогообложения.

Специфика международного налогового законодательства и накопленный в Республике Узбекистан опыт построения налоговых отношений являются основаниями для активизации исследований, направленных на оценку:

- эффективности для хозяйствующих субъектов существующих систем налогообложения;
- влияния последних на финансовые результаты хозяйственной деятельности;
- результативности механизма налогового регулирования (с учетом особенностей хозяйственных отношений каждого конкретного налогоплательщика);
- итогов процесса формирования системы налогового менеджмента, отвечающей потребностям белорусских предприятий.

Следует отметить, что в области организации и совершенствования налогового менеджмента не могут применяться стандартные модели. Это объясняется тем, что эффективной систему управления налогами предприятия делает приспособление ее отдельных положений к конкретным целям, задачам и стратегии развития бизнеса, а также к особенностям национальной налоговой системы и присущей данной стране специфике функционирования субъектов хозяйствования. Таким образом, хозяйствующим субъектам Республики Узбекистан необходимы собственные теоретические и методологические разработки в области управления налогами.

**Анализ и результаты.** Большинство ученых сходятся во мнении, что категория «менеджмент» присуща рыночной экономике. Признаком наличия в обществе соответствующих упомянутому типу экономики отношений является применение в производственной, финансовой и налоговой сферах эффективного менеджмента. Его как объективную составляющую рыночного хозяйственного механизма необходимо исследовать и использовать для максимально успешного ведения бизнеса.

В этом аспекте категорию налогового менеджмента следует рассматривать не только как экономическую науку, задачей которой является изучение закономерностей и концептуальных основ процесса управления налогами, его принципов, функций, целей, но и как деятельность, направленную на достижение стоящих перед конкретным предприятием задач.

Именно данная логика отражена в формулировках понятий «менеджмент» и «налоговый менеджмент», используемых большинством авторов исследований экономической тематики. Содержание категории «менеджмент» определяется ими как теория и практика управления (под последним подразумевается организация процессов, связанных с руководством предприятием и принятием соответствующих решений).

Под научными основами управления понимается система знаний, законов и принципов менеджмента, составляющих теоретическую базу процесса управления и обеспечивающих руководящий персонал предприятий научными рекомендациями.

Полностью соглашаясь с научными подходами к трактовке рассматриваемой категории, мы попытались ее конкретизировать, выделив функции и принципы организации налогового менеджмента на предприятиях.

По нашему мнению, налоговый менеджмент следует трактовать как науку и практику принятия решений, направленных на оптимизацию величины

налоговых платежей предприятий в государственный бюджет. Данный вид деятельности способствует рациональному использованию взаимосвязанных функциональных элементов процесса руководства. К таковым относятся организация управления и взаимодействия с внешней средой, мотивация персонала, контроль и регулирование, а также ведение налогового учета, анализ и планирование. Использование перечисленных элементов осуществляется исходя из принципов интегрированности, комплексности, системности, динамичности, альтернативности и непрерывности. Конечной целью налогового менеджмента является максимизация прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Сущность налогового менеджмента проявляется в функциях, исследование которых позволяет понять его объективное назначение и практически использовать для получения максимального экономического эффекта от ведения бизнеса (см. рисунок).

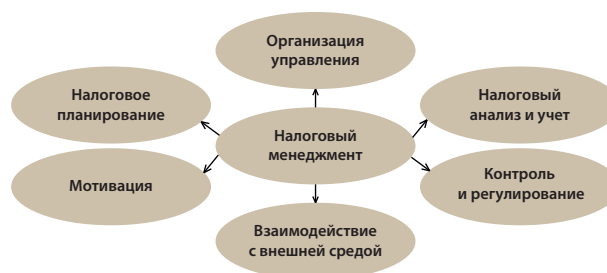


Рисунок – Функциональные элементы налогового менеджмента на предприятиях

Представленная схема характеризует процесс управления налогами, который начинается с организации, а заканчивается контролем и регулированием.

В качестве первого функционального элемента налогового менеджмента мы рассматриваем организацию управления налогами, представляя ее как совокупность обоснованных решений по систематизации и координации всех элементов налогового процесса, обеспечивающих достижение намеченных целей и задач путем планирования, анализа, мотивации, контроля и регулирования налоговых отношений.

Некоторые авторы рассматривают организацию управления налогами исключительно как их администрирование. Такая упрощенная трактовка не учитывает важнейшую координирующую роль данного элемента управления, связывающего все остальные составляющие рассматриваемой системы.

Организация управления важна как на стадии становления бизнеса, когда с учетом налоговой составляющей решается вопрос о его доходности), так и в ходе расширения деятельности предприятия, его преобразования или реструктуризации.

Вторым и не менее важным функциональным элементом налогового менеджмента является налоговое планирование. В настоящее время на большинстве белорусских предприятий оно сводится к расчетам сумм налоговых платежей на ближайший год и составлению календаря их перечислений на определенный период (месяц, квартал). По существу данный процесс только фиксирует факт соблюдения требований законодательства, в связи с чем нет оснований признавать его налоговым планированием.

Последнее в деятельности предприятий должно быть многофункциональным процессом, направленным:

- на оптимизацию налоговых платежей (по суммам и срокам уплаты);
- регулирование денежных потоков в рамках финансового менеджмента;
- недопущение нарушений налогового законодательства и уплаты штрафных санкций.

Вопреки мнению некоторых экономистов главной задачей налогового планирования является не минимизация размеров соответствующих выплат, а разработка для конкретного предприятия концепции налогообложения, тактики и стратегии управления налогами, а в дальнейшем – налоговой политики.

Указанная задача является наиболее сложной в области налогового менеджмента, поскольку ее выполнение в максимальной степени зависит от воздействия внешних факторов. Таковыми являются изменения государственного законодательства и рыночной среды, создающие необходимость корректировки хозяйственных связей и денежных потоков.

Работа в данном направлении требует от налоговых менеджеров высокого профессионализма. Она исключительно значима, так как обеспечивает предприятию защиту от возможных финансовых потерь. В связи с этим одной из важнейших задач экономической науки является разработка приемлемой для хозяйствующих субъектов методологии стратегического и тактического налогового планирования, учитывающей реалии национального налогового законодательства.

Мы исходим из того, что налоговое планирование является наиболее сложной составляющей системы бизнес-планирования предприятий. Оно должно осуществляться с учетом следующих

факторов, влияющих на величину подлежащих уплате налогов:

- месторасположения предприятия, в определенных случаях дающего ему право на льготный режим налогообложения;
- организационно-правовой формы и статуса предприятия, также влияющих на режим налогообложения;
- видов хозяйственной деятельности и операций, определяющих состав налоговой базы и, соответственно, структуру и общую величину налоговых платежей;
- методов ведения бухгалтерского и налогового учета, позволяющих оптимизировать сроки выплат в государственный бюджет.

При налоговом планировании следует исходить из результатов оценки как налоговых баз по налоговым платежам, так и взаимосвязи между последними. Также необходимо учитывать, что на объемы налоговых выплат влияют не только внешние факторы, но и внутренние управленческие решения.

Следовательно, налоговое планирование можно характеризовать как функцию налогового менеджмента, позволяющую руководству предприятия оценивать (исходя из размеров выплат в бюджет) финансовые последствия тех или иных управленческих решений. При этом адекватные выводы могут быть сделаны только на основе многовариантных расчетов, позволяющих оценить изменения совокупной налоговой нагрузки в тех или иных производственных ситуациях.

Таким образом, налоговое планирование – аналитический процесс, осуществлению которого способствует предварительное использование налогового менеджмента для анализа и учета. В ходе анализа выявляются все факторы, влияющие как положительно, так и отрицательно на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Это обеспечивает объективную оценку сложившейся в финансовой сфере ситуации и позволяет скорректировать дальнейшие действия.

Спецификой анализа налогообложения является его необходимость применительно как к изменениям внешней правовой экономической среды (налоговое законодательство, рыночная конъюнктура и т. д.), так и к внутренним факторам производства – объемам выпуска и реализации продукции, себестоимости и др. Результатом этой работы должна стать оценка сложившейся налоговой нагрузки отношении конкретных налоговых баз, изменений структуры, а также общего уровня налоговых платежей в государственный бюджет.

Реальность аналитических выводов зависит от качества информационных источников,

используемых для бухгалтерского и налогового учета. В связи с этим обеспечение достоверности последних, а также формирование общей учетной политики предприятия входят в число важнейших функций налогового менеджмента.

Налоговый контроль обычно выполняется внешним органом – Налоговым Комитетом Республики Узбекистан. Для предприятия его проведение может стать причиной серьезных финансовых расходов, обусловленных уплатой штрафов за нарушения, допущенные при исчислении платежей в бюджет. Задачей службы налогового менеджмента является предупреждение таких ситуаций путем проверки достоверности налогового учета и правильности составления соответствующих деклараций, а также выявления и устранения ошибок, допущенных иными подразделениями.

Проведение внутреннего налогового контроля позволяет предприятию избежать финансовых потерь. Они могут быть вызваны как влекущей за собой экономические санкции недоплатой налогов, так и их ошибочной переплатой, выводящей из оборота необходимые денежные средства.

Следует отметить, что наиболее эффективен налоговый контроль, имеющий превентивный характер и предупреждающий возможные риски. На его результативность влияет постоянный мониторинг налоговой среды – как внешней, так и внутренней. Данный метод контроля позволяет своевременно принимать управленческие решения, направленные на корректировку налоговых процессов и оперативно проводить их регулирование. Иной его важной задачей является отслеживание мультиплицирующего эффекта, вызываемого изменением налоговых обязательств государством или нарушениями со стороны предприятия.

Налоговое регулирование представляет собой корректировку налоговых планов соответственно изменениям внешней и внутренней среды. По существу данный вид деятельности является связующим звеном между налоговым планированием и контролем, обеспечивающим гибкое управление процессом уплаты налогов для достижения стоящих перед предприятием целей.

Обычно в число функций аппарата управления налогами включается мотивация, под которой понимается стимулирование персонала для улучшения результатов работы. На наш взгляд, данный вид деятельности не является главным. Основная задача налогового менеджмента – недопущение нарушений профильного законодательства. В целом роль мотивации сводится к уменьшению

размеров налоговых платежей и увеличению прибыли, используемой предприятием на собственные нужды.

Особенностью налогового менеджмента является то, что наряду с общими управленческими функциями он обеспечивает взаимодействие с внешней средой. Последнее трактуется нами как комплекс экономических отношений, оказывающих преимущественное воздействие на систему налогообложения. Их воздействие может быть как прямым (через налоговое, таможенное, инвестиционное законодательство, отношения с поставщиками и потребителями продукции), так и косвенным, определяемым общим состоянием экономики страны или национальной системы денежного обращения.

Специфика внешней среды заключается в том, что она постоянно изменяется. В связи с этим анализ чрезвычайно важен при разработке ситуационных многовариантных планов, формирующих стратегию предприятия.

Управлять внешней средой бизнес-структура не в состоянии, однако ее система налогового менеджмента должна предвидеть изменения, чтобы предотвратить финансовые потери или мобилизовать ресурсы с целью увеличения прибыли.

Налоговый менеджмент, являясь частью финансового менеджмента, должен способствовать достижению общих экономических целей бизнеса – увеличению объема доходов, а также максимизации чистой прибыли, остающейся после уплаты налогов и используемой предприятием для развития производства, удовлетворения социальных нужд работников и их премирования.

**Заключение.** Проведенное исследование позволило дать четкое и конкретное определение налогового менеджмента. Последний понимается нами как теория и практика принятия руководством предприятий направленных на оптимизацию налоговых платежей в государственный бюджет решений, основанных на рациональном использовании взаимосвязанных функциональных элементов управления (налоговое планирование, анализ и учет, контроль и регулирование, мотивация и взаимодействие с внешней средой), функционирующих согласно принципам интегрированности, комплексности, системности, динамичности, альтернативности и непрерывности с целью максимизации прибыли, остающейся в распоряжении предприятий в текущем и долгосрочном периодах. Данное определение, в отличие от приводимых в экономической литературе, имеет не только теоретическое, но и практическое значение, поскольку указывает

хозяйствующим субъектам на необходимость планирования налоговых платежей, организации бизнеса с расчетом присутствия в доходах налоговой составляющей, налаживания оперативного налогового учета, контроля и регулирования налогов. Характер управленческих решений должен отличаться комплексностью (поскольку необходим учет всей совокупности подлежащих уплате налогов и взаимозависимости их размеров) и динамичностью (под которой понимается рассмотрение всех альтернативных вариантов). Только системные действия субъектов хозяйствования будут способствовать увеличению размеров чистой прибыли, остающейся в их распоряжении после уплаты налогов.

В отличие от ряда исследователей мы не считаем минимизацию налоговых платежей в рамках действующего законодательства единственной задачей налогового планирования.

Последнее рассматривается нами как процесс, связанный с оперативным и перспективным регулированием денежных потоков, а также разработкой стратегии оптимизации сумм и периодов уплаты налогов.

С налоговым планированием неразрывно связаны функции анализа и учета, обеспечивающие оценку результатов принятия тех или иных управленческих решений.

Анализ налогообложения специфичен тем, что его следует проводить одновременно в отношении как внешней среды, так и внутренних факторов производства. Результатом должна стать оценка налоговой нагрузки, сложившейся на предприятии по конкретным базам, а также изменений ее структуры и общего уровня налоговых изъятий в государственный бюджет. Причем качество выводов, сделанных на основании проведенного анализа, зависит от степени достоверности учета.

По нашему мнению, налоговый контроль следует осуществлять в основном превентивно. Он должен способствовать предупреждению рисков в области уплаты налогов, а также отслеживанию мультиплицирующего эффекта от коррекции налоговых обязательств государством или самим предприятием.

Налоговое регулирование, мотивация и организация дополняют общепризнанный перечень функций налогового менеджмента в любой области деятельности. Наряду с вышеперечисленными данному типу менеджмента присуща специфическая функция (взаимодействие с постоянно изменяющейся внешней средой). Результаты мониторинга последней следует использовать в процессе разработки ситуационных многовариантных планов, формирующих стратегию достижения поставленных перед предприятием целей.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Брейли Р. Принципы корпоративных финансов: пер. с англ. – М.: Олимп-Бизнес, 1997. – 1120 с.
2. Бритхем, Ю.Ф. Энциклопедия финансового менеджмента: сокр. пер. с англ. – М.: Экономика, 1998. – 823 с.
3. Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами: пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 800 с.
4. Росс С. Основы корпоративных финансов: пер. с англ. – М.: Лаборатория Базовых Знаний, 2000. – 720 с.
5. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
6. Гончаренко Л.И. Методология налогообложения и налогового администрирования коммерческих банков: Монография. 2-е изд. – М.: Финансовый университет, 2012. – 185 с.
7. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 2. – С. 17–24.
8. Табаков А.Н. Налоговый менеджмент на предприятии (организации): Учеб. пособие.– Волгоград: ФГОУ ВПО АГС, 2010. – 135 с.
9. Панченко А.В., Черепкова Т.Н. Прогнозирование и планирование в налогообложении: Учеб. пособие: в 2 ч. – Новосибирск: СибАГС, 2009. – Ч. 1. – 181 с.

---

*The article discusses the issues of the methodology for determining the nature and objectives of tax management in enterprises under the modernization of the tax system, its tasks, analyzes the basic modern concepts of developing a corporate tax management development strategy, in accordance with which the directions in which the state can actively influence the process of supporting healthy competition in the economy. Considerable attention is paid to the formation of a modern and effective corporate tax management system.*

**Keywords:** taxes, tax management, corporate tax planning, strategic and tactical goals of the enterprise tax management process.

Получено 25.02.2020.

