

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАК СРЕДСТВО НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ

© 2020 Корнеева Татьяна Анатольевна
доктор экономических наук, профессор
Самарский государственный экономический университет
© 2020 Кошелева Дарья Сергеевна
экономист
ООО "РН-Учет"
E-mail: korneeva2004@bk.ru, koshelevaDariaS@yandex.ru

Ключевые слова: управленческий учет, налоговый учет, налогообложение, налоговые расходы, налоговая экономия, налоговое бюджетирование.

Статья посвящена исследованию подходов к организации налогового управленческого учета с целью оптимизации уровня налоговой нагрузки экономического субъекта для повышения эффективности деятельности предприятия с точки зрения его налогообложения. Предложена классификация налоговых расходов для целей бюджетирования в системе управленческого учета.

Налоговая нагрузка в денежных потоках организации в настоящее время является значительной, в этой связи вопросы налоговой оптимизации волнуют практически всех руководителей организаций. Управленческий учет для целей налогообложения представляет собой основу для анализа и рассмотрения факторов, влияющих на уровень налоговой нагрузки, а также включает в себя бюджетирование налогов.

В системе управления организацией управление налогообложением является важным элементом. Организованный на предприятии управленческий учет для целей налогообложения позволит сформировать грамотные управленческие решения, которые помогут экономическому субъекту более эффективно развиваться.

Для целей принятия управленческих решений в области налогообложения экономического субъекта анализ налоговых показателей должен производиться не только с учетом внутренних, но и внешних факторов, таких как влияние социально-экономической политики государства на финансово-хозяйственную деятельность организации. На сумму исчисленного налога организации влияет не только ставка налога, но и государственная политика в области налогообложения. Существуют государственные методы, стимулирующие инвестиции (например, ускоренная амортизация) и дестимулирующие определенные расходы (представительские расходы, посещение культурно-массовых мероприятий), а также преобладающее уклонение от налогов (в виде трансфертного ценообразования)¹.

Определить уровень налоговой нагрузки на экономические субъекты и оценить налоговую политику государства возможно с помощью кривой Лаффера, которая показывает зависимость между ставкой налога и налоговыми поступлениями в бюджет государства, т.е. при какой оптимальной ставке налога будет достигнут максимальный приток налогов.

Государство, формируя свою налоговую политику должно соблюдать баланс между поступлениями в доходную часть бюджет и уровнем налоговой нагрузки организации. От

уровня налоговой нагрузки предприятия зависит возможность развития или наоборот уход в теневую экономику.

Организации осуществляют ведение налогового учета в соответствии с установленными нормами налогового законодательства. Доходы и расходы, отраженные в учете согласно налоговому законодательству, могут отличаться от этих же доходов и расходов отраженных, в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

В ст. 313 Налогового Кодекса РФ дано определение налогового учета, под которым понимают систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным в Налоговом Кодексе РФ².

Башкатов В.В. определяет налоговый учет как "систему, генерирующую информацию, необходимую для расчета налоговой базы по налогу и составление налоговой отчетности согласно требованиям законодательства, элементы которой интегрированы с финансовым и управленческим учетом и находятся в непосредственной зависимости от направлений развития налоговой и бюджетной политики государства"³.

Исчисленные налоги и взносы, рассматриваемые в качестве налоговых расходов, являются своеобразным ограничителем размера получаемого финансового результата и являются значительными в финансовых потоках организации. По нашему мнению, налоговые расходы могут рассматриваться как совокупность затрат компании, обусловленных необходимостью исполнения экономическим субъектом обязанностей перед государством в лице бюджетов различных уровней по уплате исчисленных налогов, сборов и других обязательных платежей.

Как любые расходы, налоговые расходы экономического субъекта в целях управления и бюджетирования могут быть классифицированы как прямые и косвенные. К прямым налоговым расходам будем относить платежи по налогам и сборам, исчисленные по данным налогового учета и отраженные в налоговых декларациях, а также штрафы и пени, начисленные налоговыми органами.

К косвенным налоговым расходам предлагается относить следующие затраты, обусловленные необходимостью исчисления и уплаты налоговых платежей:

- внутренние налоговые расходы. К данному виду расходов предлагаем относить затраты на оплату труда работников компании, осуществляющих планирование, учет, контроль исчисляемых налогов и сборов, а также расходы на обслуживание ERP-системы, выделяя расходы на модуль "Налоговый учет и планирование". Последние расходы могут быть определены на основе обоснованной базы распределения;

- внешние налоговые расходы. К такой группе расходов предлагается относить процентные и другие расходы по заемным средствам, полученным для обеспечения финансирования уплаты налоговой задолженности и начисленных налоговыми органами штрафных санкций.

Прямые налоговые расходы имеют наибольший удельный вес, в связи с этим подлежат более глубокому анализу.

Информация управленческого учета предназначена для внутренних заинтересованных пользователей в лице руководителей, с целью принятия необходимых управленческих решений.

На основе учетной информации, сформированной на счетах финансового учета, и данным налогового учета, отраженным в налоговых декларациях, производится планирование, контроль и анализ с целью принятия управленческих решений в области нало-

гообложения экономического субъекта. Рассчитываются показатели налоговой нагрузки, которые отображают зависимость между налоговыми затратами и финансовым результатом компании.

Решение задач эффективного управления налоговой нагрузкой компании и оптимизации сумм уплачиваемых налоговых платежей должны решаться с помощью интеграции планирования, учета и отчетности по налогам в систему управленческого учета путем формирования подсистемы налогового управленческого учета. В.В. Башкатов вводит дефиницию "управленческий учет для целей налогообложения" и определяет ее как подсистему управленческого учета, предназначенную для организации сбор, текущей группировки и обобщения всех видов информации для оптимизации налоговой нагрузки компании, реализуя таким образом тактические стратегические и задачи повышения эффективности деятельности экономического субъекта с точки зрения ее налогообложения⁴.

Актуальным в системе управления финансовым результатом, в части включения в расчет прибыли налоговых расходов компании, является вопрос оптимизации налогообложения законными методами. Гражданское законодательство предоставляет возможность выбора организационно-правовой формы экономического субъекта, в результате чего налоговые последствия могут быть различными. В свою очередь, налоговым законодательством предусмотрено для экономических субъектов выбор системы налогообложения, использование налоговых льгот, освобождений от уплаты налогов, при соблюдении определенных условий указанный в налоговом кодексе, отсрочка (рассрочка) по уплате налога.

В налоговой учетной политике организации необходимо закрепить способы признания доходов/расходов и учета налогооблагаемых объектов, в тех случаях, где налоговое законодательство предусматривает вариативность выбора.

Задачи прогноза суммы налоговых платежей и дальнейший их анализ в сравнении с фактическими данными решает налоговое бюджетирование, как один из системообразующих элементов налогового управленческого учета. Для создания системы налогового бюджетирования в рамках общей системы бюджетирования компании необходимо последовательно выполнить следующие действия: в рамках разработанной финансовой структуры выделить центры ответственности за налоговые расходы, разработать формы бюджетов налоговых расходов с выделением прямых и косвенных налоговых расходов, определить порядок формирования, согласования и утверждения налоговых бюджетов, определить методику формирования статей налоговых бюджетов.

В рамках формирования налоговых бюджетов может быть использована модель налоговой оптимизации, основанная на выборе налоговых льгот, представленная в таблице⁵.

Порядок расчета экономии налоговых расходов исходя из форма налоговой льготы

Форма налоговой льготы	Расчет налоговой экономии
Налоговый вычет	$\mathcal{E} = \text{НВ} \times \text{НС}$
Налоговая скидка	$\mathcal{E} = (\text{НБ} - \text{НОС}) \times \text{НС}$
Налоговое изъятие	$\mathcal{E} = \text{НО} \times \text{НС}$
Использование пониженных ставок налогообложения	$\mathcal{E} = \text{НБ} \times (\text{НС}^1 - \text{НС}^0)$

где \mathcal{E} - налоговая экономия;

НВ - налоговый вычет;

НС - налоговая ставка;
НБ -налоговая база;
НОС - ресурсы, не включаемые в налоговую базу;
НО- объект, не подлежащий налогообложению;
НС¹ - налоговая ставка после изменения в законодательстве;
НС⁰- налоговая ставка до изменения в законодательстве.

Таким образом, налоговый управленческий учет может рассматриваться в качестве инструмента повышения конкурентоспособности компании через повышение эффективности деятельности и оптимизацию состава и величины налоговых затрат. Однако, нельзя рассматривать налоговый управленческий учет обособленно от других видов учета, повышения эффективности деятельности можно достичь только на основе гармонизации всех компонентов учетно-контрольной подсистемы управления компанией.

¹ Л.В.Полькина Управленческий учет и налогообложение - проблемы и перспективы оптимизации налогов // Economic Science: Science of Europe № 5 (5), 2016. С.63-66.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс] / Консультант Плюс. - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/#dst0 (дата обращения 15.02.2020).

³ Башкатов, В. В. Оптимизация налогообложения организаций, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог, в системе управленческого учета / В.В. Башкатов, С.А. Туницкая // Потенциал современной науки. - 2014. - № 6. - С. 28-31.

⁴ Там же.

⁵ Симонов, Д.В. Прогнозирование налоговых затрат на сельскохозяйственном предприятии на основе данных управленческого учета и анализа / Д.В. Симонов // Управленческий учет. 2013. № 8. С. 98-106.

MANAGEMENT ACCOUNTING FOR A TAX AS A MEANS OF TAX OPTIMIZATION

© 2020 Korneeva Tatyana Anatolievna

Doctor of Economics, Professor

Samara State University of Economics

© 2020 Kosheleva Daria Sergeevna

Economist

ООО "RN Uchot"

E-mail: korneeva2004@bk.ru, KoshelevaDariaS@yandex.ru

Keywords: management accounting, tax accounting, taxation, tax optimization, tax savings, tax budgeting.

The article is devoted to the study of approaches to the organization of tax management accounting in order to optimize the level of tax burden of an economic entity to improve the efficiency of an enterprise in terms of its taxation. The classification of tax expenditures is proposed for budgeting purposes in the management accounting system.