
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОИСКИ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

DOI: 10.34020/2073-6495-2021-2-242-259

УДК 336.22

НАУЧНЫЙ И ПРИКЛАДНОЙ ПОДХОД К ОПРЕДЕЛЕНИЮ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

Аксентьев А.А., Ермоленко О.М.

Кубанский государственный университет

E-mail: anacondaz7@rambler.ru, eom63@yandex.ru

В статье рассматриваются сущностные особенности категории «налоговый менеджмент» на современном этапе ее развития в России, а также предлагается ретроспективный подход, объясняющий природу определения представленного понятия. Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что сегодня налоговый менеджмент трансформируется в отдельную самостоятельную область знаний, существенно обособленную от финансового менеджмента. В работе приведена авторская трактовка налогового менеджмента, конкретизирующая его функциональную направленность.

Ключевые слова: налоговый менеджмент, финансовый менеджмент, налоговые риски, налоговое планирование, этапы налогового менеджмента, налоговый учет.

SCIENTIFIC AND APPLIED APPROACH TO THE DEFINITION OF TAX MANAGEMENT

Aksentiev A.A., Ermolenko O.M.

Kuban State University

E-mail: anacondaz7@rambler.ru, eom63@yandex.ru

The article considers essential specifics of the «tax management» category at the modern stage of its development in Russia. A retrospective approach explaining the nature of definition of the presented term is suggested. The conducted research makes it possible to draw a conclusion that today tax management is being transformed into a separate field of knowledge, substantially detached from financial management. The paper presents the authorial interpretation of tax management specifying its functional orientation.

Keywords: tax management, financial management, tax risks, tax planning, stages of tax management, tax accounting.

Введение. В финансовой науке «налоговый менеджмент» с позиции толкования и занимаемого места в системе социально-экономических категорий является неоднозначным понятием, что вызывает необходимость рассмотрения основных методических подходов к его определению.

Сущностные особенности налогового менеджмента активно изучаются отечественными исследователями с момента перехода России к рыночным отношениям. Однако на сегодняшний день формирование различных теоретических авторских подходов к определению налогового менеджмента привело к возникновению следующего специфичного дискуссионного вопроса: необходимо ли выделять налоговый менеджмент в отдельную систему, сферу профессиональной деятельности или оставить одним из подвидов финансового.

Наличие разнообразных взглядов в научном сообществе также обуславливает проблему понимания профессиональных компетенций, которыми должен обладать современный специалист. Иначе говоря, в настоящее время логично не определены задачи, которые должен решать налоговый менеджер в процессе работы и с учетом российских реалий.

Противоречия между налоговым и финансовым менеджментом обусловлены существованием разных целей, которые формируются под воздействием внутренних и внешних факторов (в том числе имплементация требований международных стандартов, особенности налогообложения, развитие национального учета и т.д.).

В 90-е гг. и до вступления в силу с 2002 г. второй части Налогового кодекса РФ отдельная система налогового учета на законодательном уровне не выделялась. Функцию расчета обязательств перед бюджетом выполнял бухгалтерский учет. Однако такой подход не позволял формировать финансовую информацию наиболее достоверно и качественно ввиду отсутствия понятной на тот момент времени методики сопоставления бухгалтерской и налоговой прибыли. Единая система бухгалтерского учета на практике была подчинена фискальным интересам государства, что привело к следующей важной особенности: ориентация на налоговое законодательство. В результате первостепенным стал принцип консерватизма (организация учитывает выручку преждевременно, а расходы в следующих периодах, что увеличивает налоговое бремя и вводит в заблуждение пользователей, заинтересованных в адекватной информации). Обособление налогового учета повлекло к изъятию целевой установки из бухгалтерской информационной системы, в которой прибыль стала рассчитываться на основе бухгалтерских правил и принципов.

Существование двух параллельных систем разрешает внутреннюю противоречивость учетов, что позволяет использовать встроенные инструменты по отдельности для достижения поставленных целей: формирование качественной информации и удовлетворение фискальных потребностей государства. Очевидно, что в первом случае финансовый менеджмент привязан к системе бухгалтерского учета, черпает нужную финансовую информацию из него, на основе которой и происходит разработка решений для максимизации прибыли, оптимизации финансовых результатов и других управленческих аспектов. Во втором же случае задача состоит в достижении целей налогового менеджмента посредством применения инструментов налогового планирования.

Вопросы взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов активно обсуждаются в научном сообществе с момента обособления систем, которые регулируются в том числе и разными нормативно-правовыми плат-

формами. Однако особенности согласованности финансового и налогового менеджмента остались малоизученными, что определенно усиливает важность изучения такой проблемы.

Материалы и результаты исследования. Методологической основой исследования послужил диалектический метод научного познания, метод сбора теоретической информации, синтез, наблюдение, сравнение и другие общенаучные методы.

Ввиду вышеизложенного актуально проанализировать различные точки зрения авторов, объясняющих природу определения сущности налогового менеджмента как науки.

Концептуально на рис. 1 выделены два основных направления изучения налогового менеджмента.



Рис. 1. Характеристика налогового менеджмента в России по целям применения

Источник: составлено авторами

Из рис. 1 следует, что налоговый менеджмент подразделяется на макро- и микроуровень. Такого подхода придерживаются многие исследователи, например А.П. Гарнов и Л.А. Чайковская [8], И.И. Вострикова, Т.А. Крупина, И.Н. Макаров [7]. Основные дискуссионные аспекты опускаются на определение теоретико-методологических особенностей.

Так, государственный налоговый менеджмент представлен в работах Е.А. Ермаковой [10], С.П. Уваровой [23], А.А. Скакуновой [20] и др. Корпоративный налоговый менеджмент изучен в трудах И.С. Ломакиной [26], С.А. Антонова [24], О.П. Осадчей, Е.Б. Кожевникова [27] и др.

Чтобы понять, кто такой «налоговый менеджер», необходимо для начала разобраться с диалектикой налогового менеджмента различных уровней.

По мнению авторов данной работы, государственный налоговый менеджмент является инструментом в достижении социально-экономических целей, установленных Указами Президента РФ, Постановлениями Правительства РФ, программами развития различных Министерств и субъектов РФ и т.д., посредством налогового планирования, регулирования и администрирования.

В таком случае налоговый менеджмент позволяет решать государственные задачи, функционально выделенные в оптимизации налоговых потоков, являющихся основой стабильной наполняемости бюджета страны.

Отечественные исследователи в своем большинстве выделяют следующие сущностные составляющие государственного налогового менеджмента: организация налогового процесса, государственное налоговое планирование, государственное налоговое регулирование и государственный налоговый контроль. Необходимо подчеркнуть, что налоговое администрирование как функциональный элемент государственного налогового менеджмента чаще всего заменяется таким понятием, как «налоговый контроль». Однако, по нашему мнению, правильнее согласиться с точкой зрения З.М. Казовой, которая в своей публикации определяет налоговый контроль более узким понятием, чем налоговое администрирование, элементом которого первый и будет являться [12].

Указанные выше составляющие подробно анализируются с позиции решаемых задач, необходимых процедур и инструментов, что и составляет основу для профессиональной деятельности налогового менеджера в системе государственного управления. Важно отметить, что многообразие профессиональных требований к налоговому менеджеру как специальности затрудняет ее выделение из всей совокупности профессиональной направленности. Это вызвано тем, что соответствующие компетенции на практике сочетают руководящие должности. Например, Федеральной налоговой службы (ФНС) в разрезе руководителей отделов налогового контроля, планирования.

Таким образом, государственный налоговый менеджмент следует рассматривать с позиции изучения основных теоретических аспектов (используя при этом системный подход) и разработки реальных инструкций, методик, способов работы конкретной должности в системе государственного управления.

Особое место налоговый менеджмент занимает на микроуровне. Авторы работы «Формирование и развитие налогового менеджмента организации» рассматривают его с позиции эффективного управления налоговыми доходами, расходами, обязательствами и рисками внутри хозяйствующего субъекта посредством разработки экономической политики организации [21].

В своей публикации Ю.В. Мельникова пишет о необходимости внедрения на предприятии налогового управления, а также рассматривает его во взаимосвязи с основными целями и инструментами финансового менеджмента, конкретизируя их [15]. При таком подходе налоговый менеджмент продолжает оставаться неотъемлемой частью финансового менеджмента.

Интересно заметить, что некоторые авторы, например О.А. Артемьева, все-таки выделяют налоговый менеджмент как отдельный вид профессиональной деятельности, делая акцент на налоговых рисках и системе налоговых отношений [2].

Позиция авторов данной работы более близка к взглядам Н.Ю. Извариной и Н.А. Квон, которые в своем исследовании рассматривают корпоративный налоговый менеджмент как особую систему с собственным набором инструментов для принятия управленческих решений в области налогообложения на микроуровне [25].

Если обобщить основные взгляды российских экономистов, определяющих сущность налогового менеджмента на микроуровне, то можно заметить, что они акцентируют свое внимание на получении налоговой прибыли за счет налоговой оптимизации посредством эффективного применения различных инструментов, использование которых не приводит к нарушению действующего законодательства. Такого мнения придерживаются, в частности, авторы работ [11, 19, 25].

В настоящее время заметны тенденции, в которых налоговый менеджмент рассматривается исследователями как налоговый риск-менеджмент [4, 16, 18].

Управление налоговыми рисками как направление налогового менеджмента является основной целью налогового риск-менеджмента, поскольку своевременное их выявление позволяет минимизировать будущие негативные последствия. При таком подходе риск ориентированный, налоговый менеджмент позволяет повышать финансовую устойчивость организации, оптимизировать налоговые платежи, своевременно идентифицировать риски, рационально распределять ресурсы.

Таким образом, основная задача налогового риск-менеджера заключается в анализе сложившейся налоговой ситуации предприятия с целью выявления проблем, связанных с организацией внутрифирменного налогового (бухгалтерского) учета и системы внутреннего контроля, а также определение характера взаимоотношений между лицами, в чьих компетенциях находится ведение учета в целом, налоговыми органами и иными субъектами, что в сумме несет в себе внутренние и внешние налоговые риски. Для их минимизации налоговый менеджер руководствуется специальной методикой с учетом профиля деятельности фирмы. Итогом должны быть предложены способы устранения налоговых рисков и их последующий контроль.

На основании рассмотренных выше авторских трактовок налогового менеджмента нами предложено иное определение данного термина. Под налоговым менеджментом следует понимать систему экономико-правовых отношений, складывающихся в процессе принятия управленческих решений по поводу высвобождения налоговых потоков с целью легализации конечного финансового результата и минимизации налоговых рисков, связанных с вероятностью возникновения значительных отрицательных налоговых эффектов. Авторская позиция заключается в рассмотрении налогового менеджмента в рамках организации с позиции достижения управленческих целей в области налогообложения.

Таким образом, можно сделать вывод о наличии разных взглядов на налоговый менеджмент, поскольку в каждом случае разграничиваются подходы к определению профессиональных аспектов специалиста и формируется ретроспективный подход к определению категории «налоговый менеджмент» (рис. 2).

На основании данных, представленных на рис. 2, видно, что концептуально налоговый менеджмент начал свое развитие с перехода России к рыночным отношениям и как таковой на практике применялся с позиции уклонения от уплаты налогов, легализации теневых доходов, снижения налогового бремени.

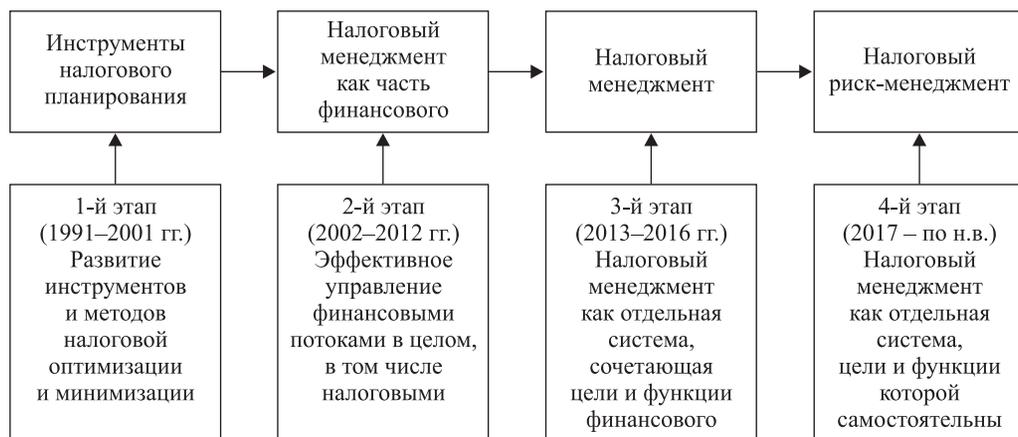


Рис. 2. Развитие понятия «налоговый менеджмент» в России в хронологическом порядке

Источник: составлено авторами с использованием [2, 21]

Учитывая ретроспективный подход, важно отметить, что в 1990-е гг. контроль со стороны фискальных органов был малоэффективен в силу слабого развития информационных технологий (базы данных, телефонная связь между территориальными подразделениями государственной налоговой службы и т.д.), а также наличия большого количества теневых структур (фирм однодневок) в стране. Формально налоговый менеджмент того периода можно рассматривать как инструмент бизнеса.

С развитием нормативно-законодательной базы, а также благодаря научным исследованиям, налоговый менеджмент закрепился в виде неотъемлемой части финансового менеджмента, но уже как науки и как инструментарий стал использоваться для оценки финансовой эффективности.

В течение 2002–2012 гг. налоговый менеджмент рассматривается как направление финансового менеджмента, что отражается в разработке методик его применения, постановке конкретных задач и целей, формировании инструментов и процедур.

Однако сущностная сторона налогового менеджмента подчинена достижению максимизации стоимости компании за счет наращивания капитала. По нашему мнению, существенным недостатком такого подхода является то, что «практический» налоговый менеджмент стал применяться преимущественно для минимизации налоговых платежей или их оптимизации.

Последнее стало играть определяющую роль на втором этапе развития и изучения налогового менеджмента в финансовой науке, поскольку работы научного сообщества стали концентрироваться именно в этом направлении.

Третий этап можно назвать попыткой отечественных исследователей охарактеризовать налоговый менеджмент с помощью системного подхода, т.е. выделить собственные цели, задачи, предмет и объект, функции. Однако они в большей степени стали дублировать финансовый менеджмент.

Четвертый этап представляет собой новый вектор развития налогового менеджмента. В этом случае акценты расставляются в сторону выявления и устранения налоговых рисков, своевременная идентификация которых

позволяет сохранить экономическую безопасность организации или минимизировать возможный ущерб от них.

Тем не менее большинство ученых продолжают утверждать, что максимизация прибыли (некоторые подчеркивают «максимизация налоговой прибыли» [17]) остается конечной целью налогового менеджмента [14].

По нашему мнению, налоговая прибыль по своей природе является базой по исчислению самого налога, поэтому различные манипуляции с ней могут привести лишь к росту либо снижению обязательств перед бюджетом. С такого ракурса рассматривается конкретно налог на прибыль и другие налоги, включаемые в себестоимость (расходы). Однако упускаются акцизы и НДС, которые в общем случае в расчете по налогу на прибыль не участвуют, кроме отдельных ситуаций, предусмотренных законодательством, но требуют отдельного профессионального внимания, отсутствие которого может привести к переплате сумм налогов, штрафам, пеням.

Если говорить о бухгалтерской чистой прибыли, на основе которой собственники бизнеса реально будут принимать решения о ее распределении, то максимизация является задачей, а не целью. Целью же является легализация финансового потока, что позволяет в случае получения чистой прибыли владельцам ей распоряжаться. Но какой она будет, уже зависит от эффективности финансово-хозяйственной деятельности. Иначе говоря, если полученная «максимизированная прибыль» будет изначально нелегальной, то и воспользоваться ей условно нельзя, поскольку в случае обнаружения мошенничества контролирующими органами будут проводиться мероприятия налогового контроля, могут быть заморожены банковские счета, а в худшем из вариантов само руководство может быть взято под арест и т.д.

Таким образом, основная цель налогового менеджмента (в рамках микроуровня) состоит в легализации финансовых потоков организации посредством применения выбранного должностными лицами инструментария. При этом выбранный инструментарий является предметом налогового планирования.

Задачи, связанные с определением конечного чистого финансового потока, который остается у организации, в том числе после высвобождения налогового потока, могут быть разнообразными. Многие отечественные экономисты выделяют минимизацию налоговых рисков, рост чистой налоговой прибыли, обеспечение финансовой стабильности и безопасности, достижение финансовой устойчивости и платежеспособности и т.д.

Авторская концепция заключается в рассмотрении налоговой оптимизации в рамках налогового планирования, что можно рассматривать как отдельную задачу налогового (корпоративного) менеджмента. В практическом аспекте иногда происходит завышение налоговой прибыли для «переплаты» налогов, что уже противоречит теоретическим основам.

Минимизация налогов не всегда является конечной целью налогового менеджмента. Это больше инструмент для достижения управленческих задач.

Интересно отметить работу А.А. Верещагина, который анализирует зарубежные исследования, в основе которых лежит изучение влияния налогового планирования на стоимость бизнеса [6].

На основании данных исследований следует, что в иностранных компаниях присутствует положительная корреляция с риском падения стоимости корпорации. Такой вывод позволяет судить о том, что излишняя, агрессивная, необоснованная налоговая оптимизация может привести к негативным последствиям, которые связаны с налоговыми рисками. Определенно можно судить о том, что нельзя ставить целью исключительно оптимизацию (минимизацию), когда она может нести в себе отрицательный результат.

Сами же налоговые риски можно считать индикатором того, насколько эффективно применяются выбранные методы, инструменты, процедуры налогового менеджмента. Отсюда можно сделать вывод, что если имеет место высокая вероятность возникновения каких-либо последствий ввиду «неоправдания риска», то изначально должен быть заложен максимальный налоговый эффект от осуществленных действий. Такой «налоговый эффект» должен иметь стоимостную оценку, соотнесенную с самим риском, но последнее с точки зрения формализации, построения математических моделей и расчетов в отечественном налоговом менеджменте как науки еще глубоко не изучено, что остается открытым вопросом для исследований.

Налоговый риск можно воспринимать как ответную реакцию на выбранный инструмент для достижения поставленных целей налогообложения.

Цель минимизации налоговых рисков заключается в том, что они планируются до их фактического возникновения, т.е. процесс их контроля должен осуществляться после начала налоговой оптимизации.

По нашему мнению, всегда есть альтернатива для выбора и принятия профессионального решения: сначала должен быть выбран конкретный инструмент, а затем рассчитаны возможные потери, связанные с его фактическим применением. Последние представляют собой последствия «неоправдания» налогового риска.

Таким образом, из множества инструментов налоговый менеджер выбирает наиболее оптимальные с позиции «налоговые риски – результат», а далее контролирует налоговые эффекты, под которыми в международной практике понимается снижение или увеличения финансового результата на основании выбранного сценария.

Под контролем в данном случае понимается не сам факт «результата» (его эффективность будет оценена в самом конце с финансовой точки зрения), а своевременное выявление неучтенных рисков, которые в значительной степени в дальнейшем могут повлиять на него.

В таком видении природа налогового риск-менеджмента заключается в том, что налоговые риски охватывают весь процесс налогового планирования, который в свою очередь затрагивает не только налоговые потоки, но все финансовые.

Следовательно, объектом налогового менеджмента являются финансовые потоки.

На наш взгляд, следует согласиться с выводами Е.Б. Тютюкиной и К.М. Афашагова, которые в своей работе определяют финансовые потоки как «совокупность распределенных во времени притоков и оттоков финансовых ресурсов, а также их кругооборот, результатом чего является изменение финансового состояния» организации [22].

А.А. Кизим и Р.А. Крайнов в своем исследовании делают акцент на то, что «финансовый поток» на предприятии является понятием агрегированным, т.е. сочетающим в себе множество других потоков, которые имеет место классифицировать и идентифицировать [13].

Однако стоит отметить, что выше речь идет об определении их эффективности, а конечной целью ставится оптимизация движения.

Авторская концепция наглядно отражена на рис. 3.

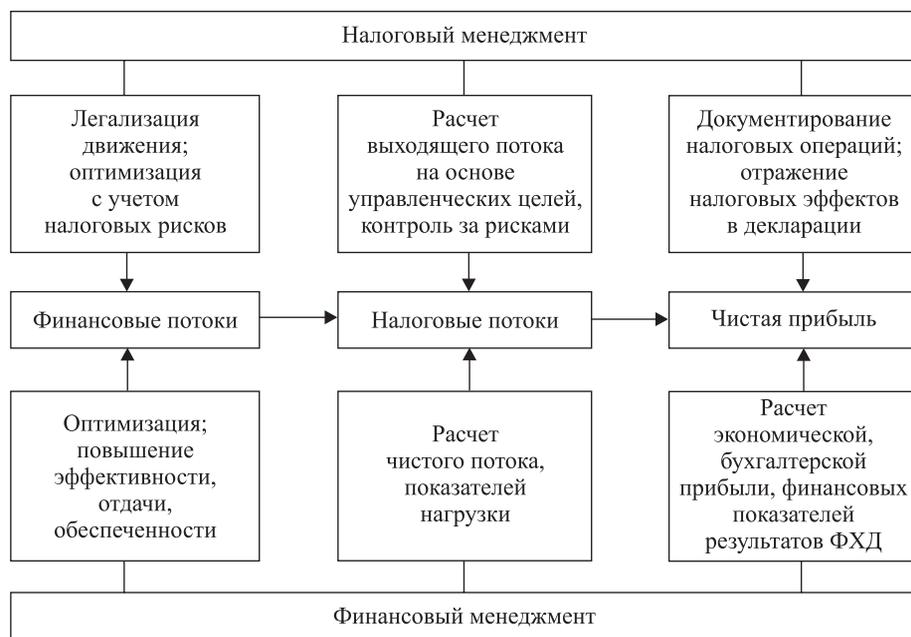


Рис. 3. Функциональное сопоставление финансового и налогового менеджмента в организации на примере финансового, налогового потоков и чистой прибыли

Источник: составлено авторами

На рис. 3 показано условное распределение задач налогового и финансового менеджмента на поставленные объекты наблюдения. В рассматриваемом случае это и финансовые потоки в целом, и налоговые потоки, и чистая прибыль. Логика заключается в том, что чистая прибыль возникает после погашения обязательств перед бюджетом, когда возникает право ей распоряжаться, т.е. после высвобождения налоговых потоков из финансовых.

Как видно из рис. 3, задачей налогового менеджмента является легализация финансового потока с учетом всех возможных налоговых рисков. Например, финансовый менеджер нашел инвестора, который готов предоставить заем под 10 % годовых, в то время как средняя ставка по банковскому кредиту условно 20 %. Очевидно, что предприятию выгодно согласиться на такую операцию.

Однако налоговый менеджер должен принять во внимание такие факторы, как надежность инвестора, не являются ли его средства личными теневыми доходами, которые он планирует пустить в оборот через фирму, а на выходе получать легализованные «проценты».

Одним из налоговых рисков выступает тот факт, что контролирующие органы по ст. 174 УК РФ вполне могут возбудить дело, что серьезно отразится на деловой репутации компании.

Налоговый менеджер может предложить вместо кредита взять лизинг на условиях принятия объекта на баланс фирмы и использовать повышающие коэффициенты амортизации в налоговом учете, манипулируя показателями расходов.

Таким образом, усилия финансового менеджера будут направлены на повышение реальной эффективности от используемых инструментов, в то время как задачи налогового менеджера увязываются больше с теми управленческими целями, которые закладывает руководство, а именно:

- легализация финансовых потоков;
- получение права свободно использовать денежные средства (т.е. свободно их распределять) с целью перевода в офшоры;
- завышение налоговой прибыли в налоговом учете с целью показать положительный финансовый результат (аналогично в бухгалтерском учете);
- снижение сумм налоговых платежей посредством налоговой оптимизации или минимизации и т.д.

Управленческие цели могут быть различными, поэтому задача налогового менеджера состоит в том, чтобы максимально обеспечить идентификацию и устранение налоговых рисков на всех этапах процесса принятия решений.

При налоговой минимизации снижение налоговой нагрузки может быть достигнуто путем прямого нарушения законодательства (например дробление бизнеса, заключение фиктивных сделок), что не является налоговым преступлением, пока не будет обнаружено нарушение и доказано в течение трех лет (ст. 113 НК РФ).

Таким образом, налоговый менеджер «сопровождает» все финансовые потоки с позиции создания идеального образа соблюдения налогового законодательства и применяет все возможные легальные и нелегальные инструменты с учетом всех налоговых рисков.

Налоговые потоки не являются единственным объектом налогового менеджмента. Они выступают результатом эффективности принимаемых решений.

Концептуально место налогового и финансового менеджмента в организации можно представить на рис. 4.

Авторский подход состоит в рассмотрении налогового и финансового менеджмента в качестве важных инструментов в принятии управленческих решений, которые входят в условный «1-й блок», представляющий собой систему внутрифирменного учета (она может быть представлена иным способом, в зависимости от необходимости выделения тех или иных функциональных элементов).

В данном случае сделан акцент на непосредственной связи налогового менеджмента с системой налогового учета, входящей во «2-й блок». В рамках налоговой оптимизации выбранные способы, например амортизации, создания резервов и др., найдут свое отражение в документах налогового учета, а именно учетной политике для целей налогообложения.

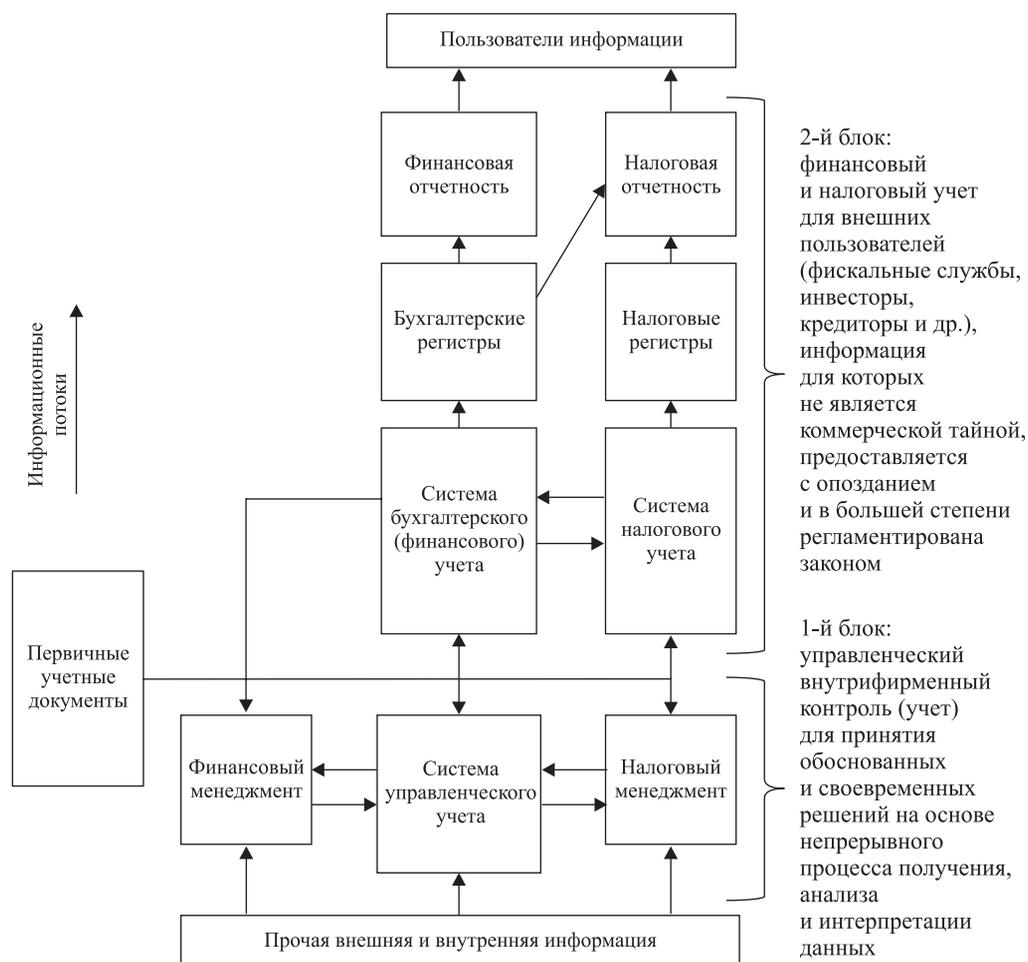


Рис. 4. Место финансового и налогового менеджмента в организации

Источник: составлено авторами

Получается, что налоговые потоки являются тем самым «результатом», который будет задокументирован в регистрах учета, являющихся основанием для подтверждения законности операций, связанных с формированием чистой прибыли организации, полученной после уплаты налогов.

Можно сказать, что прямая связь между указанными блоками проявляется в виде управленческого воздействия субъектами финансового и налогового менеджмента на объект управления: систему бухгалтерского и налогового учетов.

Обратная связь характеризуется возможностью управленческого персонала воспринимать и использовать информацию для принятия своевременных решений.

Таким образом, в узком смысле система налогового учета представлена исключительно расчетами обязательств по налогу на прибыль.

Как верно замечено О.В. Дедовой и Ю.А. Дворецкой, на практике налоговый учет включает в себя всю систему аналитических данных, на основе которых будут начисляться налоги [9].

Отсюда можно сделать вывод, что налоговый менеджер будет принимать решения, в том числе по оптимизации НДС, акцизов и других налогов, на основе всей системы управленческого учета, которая, как видно из рис. 4, консолидирует в себе условно все информационные потоки.

К аналогичному выводу пришли А.А. Аксентьев и А.А. Кизим, которые считают, что при принятии решений в области логистики, необходимо учитывать налоговые и бухгалтерские особенности с целью снижения сопутствующих рисков [1].

Таким образом, налоговые потоки в рамках объекта налогового менеджмента – есть налоговый эффект в результате задокументированных в налоговых (бухгалтерских) регистрах фактов хозяйственной жизни, на основе которых рассчитываются обязательства перед бюджетом с учетом требований законодательства и выбранных разрешенных способов учета объектов налогообложения.

Аналогично с теневой, незаконной минимизацией налоговых обязательств. Но в этом случае финансовые потоки легализуются в учете организации, которая будет последней в цепочке взаимоотношений, где налоговый поток будет высвобождаться.

С другой стороны, если вернуться к рис. 3, задачей финансового менеджера с позиции работы с чистой прибылью является «оправдание» эффективности налоговых решений, проверка показателей налоговой нагрузки, расчет чистого финансового потока (ведь налоговый поток является расходом финансовыми средствами) и т.д.

Можно сказать, что финансовый менеджмент в таком случае включает результаты налогового анализа в свой.

Рассматривая чистую прибыль, что представлено на рис. 3, следует отметить, что в рамках налогового менеджмента стоит задача документального подтверждения всех легальных и фиктивных (незамеченных фискальными службами) операций, формирующих конечный финансовый результат деятельности организации.

В рамках системы внутреннего контроля (СВК) имеет место следить и за тем, чтобы «аналогичная» подтверждающая документация была и у контрагентов.

Налоговая декларация в свою очередь обобщает все налоговые эффекты, полученные в результате принятых решений. В ней налогоплательщик-организация (или налоговый агент в определенных случаях) покажет на основе расчетов свои обязательства. Иначе говоря, должностная обязанность в заполнении декларации может быть возложена на налогового менеджера, но, как было сказано ранее, на практике она находится в компетенциях главного бухгалтера. Финансовый менеджер этим не занимается, он использует конечные данные и интерпретирует их для дальнейшего анализа и принятия на его основе финансовых решений.

Таким образом, у налогового и финансового менеджмента разные цели и задачи на одни и те же объекты наблюдения, что подтверждает необходимость рассматривать их обособленно. Такой подход позволяет смотреть на проблемы с разных сторон, выявлять большее количество рисков, делать обоснованные выводы.

Часто исследователи выделяют налоговый контроль как функцию корпоративного налогового менеджмента. Имеет место сказать, что ее стоит больше относить к вышеупомянутой системе внутреннего контроля. При этом интересно отметить работу Л.В. Васюткиной, где автор обозначает целью не только контроль за системой бухгалтерского учета, но и налогового, уделяя внимание оценке рисков и достоверности отражения фактов хозяйственной жизни и формирования показателей в отчетности [5].

Заключение. На основе проведенного исследования были сделаны выводы, представленные в таблице, о необходимости выделения налогового менеджмента в отдельную систему знаний, сферу деятельности, что обусловлено наличием разных функций по сравнению с финансовым менеджментом, несмотря на то что объекты наблюдения могут совпадать.

Авторский подход заключается в рассмотрении налогового риск-менеджмента как нового этапа развития науки на основе системного подхода.

Объектом налогового менеджмента в целом являются финансовые потоки организации с позиции микроуровня, однако первоочередное внимание концентрируется на управлении налоговыми потоками.

Основопологающей целью налогового менеджмента авторы предлагают рассматривать легализацию финансовых потоков, а также анализ налоговых рисков, возникающих в результате этого процесса. Задачи в свою очередь распределяются в зависимости от потребностей руководящего состава.

Существование налогового и финансового менеджмента обособленно позволяет направлять усилия в развитие инструментария согласно целевым установкам систем. В частности, инструменты налогового менеджмента дают возможность управлять налоговыми потоками, не влияя при этом на качество финансовой информации, необходимой для принятия решений другими лицами, что расширяет свободу финансового менеджмента для реализации своих задач.

Использование налогового менеджмента с позиции легализации конечного финансового результата и минимизации налоговых рисков также дает возможность воздействовать на деловую репутацию компании посредством своевременного выявления подозрительных и противозаконных фактов хозяйственной жизни, которые в своей совокупности могут влиять на качество финансовой информации с позиции наличия мошенничества и вероятности его выявления контролирующими органами. Последнее в определенной степени связано со стоимостью бизнеса, когда агрессивные методы минимизации налогов снижают курс акций корпорации.

Финансовый и налоговый менеджмент привязаны к системе управленческого учета, принимаемые решения напрямую воздействуют на результаты бухгалтерского и налогового учетов с позиции вырабатываемой ими информации, которая и позволяет в виде обратной связи судить об эффективности хозяйственной деятельности.

В данной работе был сделан акцент на изучение специфики налогового менеджмента в организации. В рамках государственного налогового менеджмента подход концептуально не меняется. Авторский взгляд состоит в том, что государственный налоговый менеджмент представляет собой инструмент для достижения социально-экономических целей государства.

Основные отличительные особенности финансового и налогового менеджмента

Основные сравнительные позиции	Финансовый менеджмент	Налоговый менеджмент
1. Объект исследования	Деятельность субъектов, направленная на анализ и управление финансовыми потоками в целом	Деятельность субъектов, направленная на анализ и управление налоговыми потоками с учетом их взаимосвязи с финансовыми
2. Предмет исследования	Социально-экономические отношения, складывающиеся по поводу повышения стоимости бизнеса, благосостояния собственников посредством максимизации прибыли и иных способов, определяемых путем принятия управленческих решений на основе финансового анализа	Экономико-правовые отношения, складывающиеся в процессе принятия управленческих решений по поводу высвобождения налоговых потоков
3. Цели	Максимизация прибыли, оптимизация финансовых результатов	Легализация конечного финансового результата и минимизация налоговых рисков, связанных с вероятностью возникновения значительных отрицательных налоговых эффектов
4. Задачи	Повышение платежеспособности, финансовой устойчивости, эффективности использования вложенных средств, оптимизация финансовых потоков во времени и количестве, оценка и анализ состояния активов и их источников, анализ деловой активности с позиции повышения рентабельности деятельности и т.д.	Анализ налоговой системы предприятия, в том числе системы внутреннего контроля, легализация отдельных финансовых потоков с позиции получения права свободного распоряжения денежными средствами, снижение сумм налоговых платежей посредством налоговой оптимизации (минимизации), завышение налоговой прибыли, разработка методики идентификации налоговых рисков, контроль за налоговыми рисками и т.д.
5. Функциональная составляющая	Финансовый менеджмент оправдывает принятые управленческие решения посредством анализа финансово-хозяйственной деятельности, а также служит инструментом для своевременной разработки новых с учетом динамически развивающихся внешних и внутренних факторов	Создание и постоянное совершенствование налоговой системы предприятия, обеспечивающей стабильное и оптимальное высвобождение налоговых потоков во времени, легализующих конечную бухгалтерскую прибыль, полученную в результате финансово-хозяйственной деятельности, что предполагает непрерывный процесс контроля за налоговыми рисками

Источник: составлено авторами.

Рассматривая перспективы развития налогового менеджера как профессии, следует согласиться с выводами С.В. Барулина и А.В. Минвалиева, которые в своей работе отмечают проблему развития института налогового консультирования как элемента налогового менеджмента [3]. Можно говорить о том, что в целом профессия в России не закреплена, ее нет в федеральных стандартах. Это можно обосновать стыком экономической и юридической дисциплин и сложностью подготовки специалистов. На прак-

тике функции налогового менеджера включаются в компетенции главного бухгалтера, финансового директора, аудитора, юриста.

Открытыми остаются вопросы изучения налоговых рисков со стороны не только их классификации, но и формализации в виде выявления зависимостей, математических расчетов. Научному сообществу следует обратить внимание на разработку инструментов налогового менеджмента с позиции их реального применения на практике как легальными, так и нелегальными способами. Последние и следует соотносить с налоговыми рисками расчетным способом с целью выявления всех возможных вариантов для принятия решений. В частности, можно увязать такую дисциплину, как методы оптимальных решений, которая может предложить теорию игр и другие методы, на основе которых могут быть реально обоснованы выводы налогового менеджера.

В настоящее время, как видно из публикаций отечественных исследователей, усилия сосредоточены в основном на классификации налоговых рисков и способов их идентификации, что оставляет пространство для изучения вышеупомянутых вопросов.

Литература

1. *Аксентьев А.А., Кизим А.А.* Интеграция бухгалтерской и налоговой мысли на примере логистики // Проектный и инвестиционный менеджмент в условиях цифровой экономики: нац. науч.-практ. конф. (Краснодар, 2 апреля 2020 г.). Краснодар: Краснодарский ЦНТИ филиал ФГБУ «РЭА» Минэнерго России, 2020. С. 9–16.
2. *Артемяева О.А.* «Налоговый менеджмент» или «Управление налогообложением»? // Проблемы современной науки и образования. 2015. № 8 (38). С. 71–73.
3. *Барулин С.В., Минвалиев А.В.* Проблемы и перспективы развития института налогового консультирования в России // Налоги и финансы. 2018. № 3. С. 26–36.
4. *Валиева Р.Р.* Управление налоговыми рисками в системе налогового менеджмента организации // Налоги и налогообложение. 2019. № 3. С. 18–23.
5. *Васюткина Л.В.* Система внутреннего контроля экономического субъекта в условиях реформирования российского бухгалтерского учета // Прикладные экономические отношения. 2015. № 1 (5). С. 65–70.
6. *Верещагин А.А.* Риски и эффективность налогового планирования в компании // Налоги и налогообложение. 2018. № 10. С. 67–76.
7. *Вострикова И.И., Крупина Т.А., Макаров И.Н.* Учетная политика как инструмент налогового менеджмента // Ученые записки Тамбовского отделения РоСМУ. 2018. № 11. С. 42–49.
8. *Гарнов А.П., Чайковская Л.А.* Налоговый менеджмент как эффективный инструмент управления налогами // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 2. С. 13–17.
9. *Дедова О.В., Дворецкая Ю.А.* Совершенствование налогового учета на предприятии // Вестник Брянского государственного университета. 2019. № 3 (41). С. 112–119.
10. *Ермакова Е.А.* Государственный налоговый менеджмент в России: теоретико-методологическое обоснование и общие подходы // Белорусский экономический журнал. 2012. № 3 (60). С. 121–130.
11. *Ивлева О.А.* Налоговый менеджмент: сущность и содержание // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки. 2013. № 1. С. 196–202.
12. *Казова З.М.* Налоговое администрирование и налоговый контроль // Научные известия. 2015. № 1. С. 81–85.

13. *Кизим А.А., Крайнов Р.А.* Финансовые потоки как объект изучения финансовой логистики // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. 2014. № 8 (51). С. 28–37.
14. *Кисель И.* Сущность и функции налогового менеджмента на предприятиях // Аграрная экономика: ежемесячный научный журнал. 2012. № 5. С. 20–25.
15. *Мельникова Ю.В.* Налоговый менеджмент как превентивная мера по предупреждению неплатежеспособности предприятия // Известия Волгоградского государственного педагогического университета. 2014. № 8 (93). С. 138–141.
16. *Новоселов К.В.* Перспективы развития риск-менеджмента в налоговой сфере // Экономика. Налоги. Право. 2017. № 6. С. 29–38.
17. *Полинская М.В.* Налоговый менеджмент: учеб. нагляд. пособие. Краснодар: КубГАУ, 2020. 165 с.
18. *Прокурат А.С.* Роль классификации налоговых рисков в практике налогового менеджмента // Экономика и банки. 2019. № 1. С. 30–39.
19. *Рощупкина В.В.* Роль налогового менеджмента субъектов экономической деятельности в оптимизации фактической способности налогоплательщика к уплате налога на прибыль // Вестник Северо-Кавказского федерального университета. 2016. № 1 (52). С. 88–93.
20. *Скакунова А.А.* Государственный налоговый менеджмент как инструмент повышения эффективности функционирования налоговой системы // Управленческий учет. 2012. № 1. С. 80–86.
21. *Смирнова М.Я., Николаева С.К., Белогорская А.Н.* Формирование и развитие налогового менеджмента организации // Вестник Российского университета кооперации. 2018. № 1 (31). С. 64–67.
22. *Тютюкина Е.Б., Афашиагов К.М.* Финансовые потоки: сущность и признаки классификации // Финансы: теория и практика. 2020. № 4. С. 24–33.
23. *Уварова С.П.* Государственный налоговый менеджмент в системе налогового администрирования // Налоги и финансы. 2010. № 2. С. 15–22.
24. *Антонов С.А.* Теоретические подходы к организации корпоративного налогового менеджмента // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2012. № 9 (45). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-podhody-k-organizatsii-korporativnogo-nalogovogo-menedzhmenta> (дата обращения: 15.10.2020).
25. *Изварина Н.Ю., Квон Н.А.* Актуальные подходы к построению системы корпоративного налогового менеджмента // Вестник Евразийской науки. 2018. № 5. Т. 10. URL: <https://esj.today/PDF/40ECVN518.pdf> (дата обращения: 15.10.2020).
26. *Ломакина И.С.* Корпоративный налоговый менеджмент: экономическое содержание, функции и роль в системе управления предприятием // Системное управление. 2011. № 1 (10). URL: <http://sisupr.mrsu.ru/2011-1/PDF/Lomakina.pdf> (дата обращения: 15.10.2020).
27. *Осадчая О.П., Кожевников Е.Б.* Корпоративный налоговый менеджмент и корпоративное налоговое управление: трансформация понятий // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2013. № 11 (59). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/korporativnyy-nalogovyy-menedzhment-i-korporativnoe-nalogovoe-upravlenie-transformatsiya-ponyatiy-1> (дата обращения: 15.10.2020).

Bibliography

1. *Aksent'ev A.A., Kizim A.A.* Integracija buhgalterskoj i nalogovoj mysli na primere logistiki // Proektnyj i investicionnyj menedzhment v uslovijah cifrovoj jekonomiki: nac. nauch.-prakt. konf. (Krasnodar, 2 aprelja 2020 g.). Krasnodar: Krasnodarskij CNTI filial FGBU «RJeA» Minjenergo Rossii, 2020. P. 9–16.

2. *Artem'eva O.A.* «Nalogovij menedzhment» ili «Upravlenie nalogooblozheniem»? // *Problemy sovremennoj nauki i obrazovanija*. 2015. № 8 (38). P. 71–73.
3. *Barulin S.V., Minvaliev A.V.* Problemy i perspektivy razvitiya instituta nalogovogo konsul'tirovanija v Rossii // *Nalogi i finansy*. 2018. № 3. P. 26–36.
4. *Valieva R.R.* Upravlenie nalogovymi riskami v sisteme nalogovogo menedzhmenta organizacii // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2019. № 3. P. 18–23.
5. *Vasjutkina L.V.* Sistema vnutrennego kontrolja jekonomicheskogo sub#ekta v uslovijah reformirovanija rossijskogo buhgalterskogo ucheta // *Prikladnye jekonomicheskie otnoshenija*. 2015. № 1 (5). P. 65–70.
6. *Vereshhagin A.A.* Riski i jeffektivnost' nalogovogo planirovanija v kompanii // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2018. № 10. P. 67–76.
7. *Vostrikova I.I., Krupina T.A., Makarov I.N.* Uchetnaja politika kak instrument nalogovogo menedzhmenta // *Uchenye zapiski Tambovskogo otdelenija RoSMU*. 2018. № 11. P. 42–49.
8. *Garnov A.P., Chajkovskaja L.A.* Nalogovij menedzhment kak jeffektivnyj instrument upravlenija nalogami // *Audit i finansovyj analiz*. 2013. № 2. P. 13–17.
9. *Dedova O.V., Dvoreckaja Ju.A.* Sovershenstvovanie nalogovogo ucheta na predpriyatii // *Vestnik Brjanskogo gosudarstvennogo universiteta*. 2019. № 3 (41). P. 112–119.
10. *Ermakova E.A.* Gosudarstvennyj nalogovij menedzhment v Rossii: teoretiko-metodologicheskoe obosnovanie i obshhie podhody // *Belorusskij jekonomicheskij zhurnal*. 2012. № 3 (60). P. 121–130.
11. *Ivleva O.A.* Nalogovij menedzhment: sushhnost' i sodержanie // *Gosudarstvennoe i municipal'noe upravlenie. Uchenye zapiski*. 2013. № 1. P. 196–202.
12. *Kazova Z.M.* Nalogovoe administrirovanie i nalogovij kontrol' // *Nauchnye izvestija*. 2015. № 1. P. 81–85.
13. *Kizim A.A., Krajnov R.A.* Finansovye potoki kak ob#ekt izuchenija finansovoj logistiki // *Nauka i obrazovanie: hozjajstvo i jekonomika; predprinimatel'stvo; pravo i upravlenie*. 2014. № 8 (51). P. 28–37.
14. *Kisel' I.* Sushhnost' i funkcii nalogovogo menedzhmenta na predpriyatijah // *Agrarnaja jekonomika: ezhemesjachnyj nauchnyj zhurnal*. 2012. № 5. P. 20–25.
15. *Mel'nikova Ju.V.* Nalogovij menedzhment kak preventivnaja mera po preduprezhdeniju neplatezhеспособности predpriyatija // *Izvestija Volgogradskogo gosudarstvennogo pedagogicheskogo universiteta*. 2014. № 8 (93). P. 138–141.
16. *Novoselov K.V.* Perspektivy razvitiya risk-menedzhmenta v nalogovoj sfere // *Jekonomika. Nalogi. Pravo*. 2017. № 6. P. 29–38.
17. *Polinskaja M.V.* Nalogovij menedzhment: ucheb. nagljad. posobie. Krasnodar: KubGAU, 2020. 165 p.
18. *Prokurat A.S.* Rol' klassifikacii nalogovyh riskov v praktike nalogovogo menedzhmenta // *Jekonomika i banki*. 2019. № 1. P. 30–39.
19. *Roshhupkina V.V.* Rol' nalogovogo menedzhmenta sub#ektov jekonomicheskoi dejatel'nosti v optimizacii fakticheskoj sposobnosti nalogoplatel'shhika k uplate naloga na pribyl' // *Vestnik Severo-Kavkazskogo federal'nogo universiteta*. 2016. № 1 (52). P. 88–93.
20. *Skakunova A.A.* Gosudarstvennyj nalogovij menedzhment kak instrument povyshenija jeffektivnosti funkcionirovanija nalogovoj sistemy // *Upravlencheskij uchet*. 2012. № 1. P. 80–86.
21. *Smirnova M.Ja., Nikolaeva S.K., Belogorskaja A.N.* Formirovanie i razvitie nalogovogo menedzhmenta organizacii // *Vestnik Rossijskogo universiteta kooperacii*. 2018. № 1 (31). P. 64–67.
22. *Tjutjukina E.B., Afashagov K.M.* Finansovye potoki: sushhnost' i priznaki klassifikacii // *Finansy: teorija i praktika*. 2020. № 4. P. 24–33.
23. *Uvarova S.P.* Gosudarstvennyj nalogovij menedzhment v sisteme nalogovogo administrirovanija // *Nalogi i finansy*. 2010. № 2. P. 15–22.

24. *Antonov S.A.* Teoreticheskie podhody k organizacii korporativnogo nalogovogo menedzhmenta // *Upravlenie jekonomicheskimi sistemami: jelektronnyj nauchnyj zhurnal.* 2012. № 9 (45). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-podhody-k-organizatsii-korporativnogo-nalogovogo-menedzhmenta> (data obrashhenija: 15.10.2020).
25. *Izvarina N.Ju., Kvon N.A.* Aktual'nye podhody k postroeniju sistemy korporativnogo nalogovogo menedzhmenta // *Vestnik Evrazijskoj nauki.* 2018. № 5. T. 10. URL: <https://esj.today/PDF/40ECVN518.pdf> (data obrashhenija: 15.10.2020).
26. *Lomakina I.S.* Korporativnyj nalogovyj menedzhment: jekonomicheskoe sodержanie, funkcii i rol' v sisteme upravlenija predprijatiem // *Sistemnoe upravlenie.* 2011. № 1 (10). URL: <http://sisupr.mrsu.ru/2011-1/PDF/Lomakina.pdf> (data obrashhenija: 15.10.2020).
27. *Osadchaja O.P., Kozhevnikov E.B.* Korporativnyj nalogovyj menedzhment i korporativnoe nalogovoe upravlenie: transformacija ponjatij // *Upravlenie jekonomicheskimi sistemami: jelektronnyj nauchnyj zhurnal.* 2013. № 11 (59). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/korporativnyy-nalogovyy-menedzhment-i-korporativnoe-nalogovoe-upravlenie-transformatsiya-ponyatij-1> (data obrashhenija: 15.10.2020).