

На правах рукописи

ГУНЯКОВА Алия Атласовна

**Инструментарий организации
корпоративного налогового менеджмента
(на промышленном предприятии)**

**Специальность 08.00.05 – Экономика и управление
народным хозяйством (экономика, организация и управление
предприятиями, отраслями, комплексами: промышленность)**

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Уфа – 2010

Работа выполнена на кафедре налогов и налогообложения ГОУ ВПО «Уфимский государственный авиационный технический университет»

- Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Аристархова Маргарита Константиновна,
заведующий кафедрой налогов и
налогообложения ГОУ ВПО «Уфимский
государственный авиационный технический
университет»
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Филиппова Наталья Алексеевна,
заведующий кафедрой налогов и
налогообложения ГОУ ВПО «Мордовский
государственный университет имени Н.П.
Огарева»
- доктор экономических наук, профессор
Амирханова Лилия Рифовна, профессор
кафедры менеджмента и маркетинга
ГОУ ВПО «Уфимский государственный
авиационный технический университет»,
- Ведущая организация ГОУ ВПО «Уральский государственный
экономический университет – УрГЭУ-СИНХ»

Защита состоится «24» июня 2010 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д-212.288.09 при Уфимском государственном авиационном техническом университете по адресу: 450000, Республика Башкортостан, г. Уфа, ул. К. Маркса, 12.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Уфимского государственного авиационного технического университета.

Автореферат разослан «19» мая 2010 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор экономических наук,
профессор

М. К. Аристархова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Корпоративный налоговый менеджмент (КНМ) – новое научно-практическое направление, которое сформировалось после перехода нашей страны от планово-административной к рыночной экономике, и связано с формированием современной российской налоговой системы. Потребность в корпоративном налоговом менеджменте обусловлена стремлением руководителей предприятий к управлению такой весомой статьёй расходов как налоговые отчисления. Выделение корпоративного налогового менеджмента в качестве самостоятельного научно-практического направления произошло в начале текущего столетия и только начиная с 2000-го года появляются его первые теоретические обоснования, построенные на анализе имеющей место практики.

В настоящее время продолжается становление данного научно-практического направления, разработка его научных основ. Проведенная систематизация взглядов экономистов, на сущность корпоративного налогового менеджмента, позволила сделать вывод о том, что наметилась тенденция одностороннего исследования корпоративного налогового менеджмента с методологических позиций финансовой науки, и остался без внимания тот факт, что в качестве его научной основы должна признаваться и наука об управлении – менеджмент. Корпоративный налоговый менеджмент опирается на общие принципы и фундаментальные положения науки управления, в свою очередь любое управление имеет организационную основу.

Как известно, потребность в организационных преобразованиях, в совершенствовании организационной структуры управления возникает при изменениях внутренней и внешней среды предприятий, при изменении рыночных условий деятельности. Создание современной российской налоговой системы в значительной степени изменило внешнюю среду деятельности предприятий. Однако проведенное исследование практической организации корпоративного налогового менеджмента, показало, что не было произведено адекватной корректировки организационных структур управления, сформированных еще при планово-административной системе, характеризующейся принципиально иным налогообложением. Многие руководители осознают необходимость осуществления управления налоговыми платежами и предпринимают попытки организации корпоративного налогового менеджмента. Но в условиях отсутствия разработанных методик и инструментов, на большинстве предприятий вместо создания на предприятии **системы корпоративного налогового менеджмента** его функции оказываются закрепленными за бухгалтерией.

В этой связи формирование инструментария организации корпоративного налогового менеджмента составляет важную, актуальную задачу, требующую решения именно в настоящее время, когда создание научных основ корпоративного налогового менеджмента происходит одновременно с его внедрением в хозяйственную практику российских предприятий.

Разработанность темы исследования. Исследованию вопросов управления налоговыми платежами посвятили свою деятельность такие ученые-экономисты, как: В.Г. Пансков, Т.Ф. Юткина, Б.А. Рогозин, А.Г. Седов, А.В. Брызгалин, Е.Н. Евстигнеев, В.В. Муравьев, С.Н. Барулин, М.М. Есенов, Н.Н. Селезнева, Г.И. Хотинская, А.П. Подкопаев, Н.В. Грохотова, и др. Следует отдельно выделить труды С.Н. Барулина, А.П. Подкопаева, Н.В. Грохотовой, в которых налог рассматривается в качестве объекта управления, а корпоративный налоговый менеджмент выделяется в качестве самостоятельного научно-практического направления и исследуется с методологических позиций финансовой науки.

Поскольку организационные основы корпоративного налогового менеджмента пока не разработаны, при выработке инструментария его организации представляется верным опираться на труды таких ученых, как:

Ф.У. Тейлор, Г. Эмерсон, А. Файоль, М. Вебер, Мэри Паркер Фоллетт, Э. Мэйо, К. Мертон, Джон П. Кэмпбелл, Джей Гэлбрейт, Пол С. Гудман и некоторых других, которые исследовали различные аспекты менеджмента, в том числе и организационный аспект.

Обобщая вышесказанное, следует отметить, что корпоративный налоговый менеджмент представляется как самостоятельное научно-практическое направление. Однако выбранный вектор исследований не раскрывает его организационных основ, следовательно, не сформирован инструментарий его организации. Данный факт обуславливает актуальность и необходимость выполненного исследования, предопределяет выбор темы диссертационной работы.

Цель исследования заключается в формировании инструментария организации корпоративного налогового менеджмента.

Для достижения этой цели были поставлены и решены следующие задачи, определившие логику и структуру работы:

1. Выработка авторского определения корпоративного налогового менеджмента с организационных позиций.
2. Создание концептуального подхода организации корпоративного налогового менеджмента.
3. Формирование инструментария организации корпоративного налогового менеджмента.
4. Разработка методики стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента.
5. Разработка модели функционирования подразделения корпоративного налогового менеджмента.

Объект исследования – промышленные предприятия и организации.

Предмет исследования – система организационно-экономических отношений, проявляющих свое действие в функционировании корпоративного налогового менеджмента.

Теоретические и методологические основы исследования.

Теоретической и методологической основой исследования явились фундаментальные и прикладные исследования в области управления

социально-экономическими системами, научные труды отечественных ученых-экономистов в области налогов и налогообложения, корпоративного налогового менеджмента, теории управления, экономической теории, теории организации.

Для решения поставленных задач в работе применялись: системный, функциональный, целевой подходы, методы логического, структурного, факторного, функционального, сравнительного и экономического анализа, а также статистические методы, методы опроса (анкетирования), методы экспертных оценок.

Информационную основу исследования составили законодательные, правовые документы РФ, материалы статистической отчетности Госкомстата России и субъектов РФ, отчетные данные Федеральной налоговой службы РФ, информационные сборники, материалы, опубликованные в монографиях, периодических изданиях, справочно-правовых системах «Гарант», «Консультант Плюс», результаты эмпирического исследования, проведенного диссертантом.

Основные результаты диссертационного исследования, характеризующие его научную новизну и выносимые на защиту:

1. Авторское определение сущности корпоративного налогового менеджмента, отличающееся от предыдущих тем, что представляет его в качестве специфической системы управления, организуемой путем формирования на предприятии управляющей и управляемой подсистем, а также механизмов взаимосвязи между ними.

2. Концептуальный подход организации корпоративного налогового менеджмента, положения которого содержат теоретическую базу формирования соответствующего инструментария и направления его реализации.

3. Инструментарий организации корпоративного налогового менеджмента, включающий в себя в качестве составных элементов – принципы его организации, функции, налоговую логизацию, временной аспект организации, налоговый контроллинг, систему стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента.

4. Методика стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента, основанная на расчете показателя результативности функционирования корпоративного налогового менеджмента, позволяющая организовать стимулирование тех специалистов и подразделений предприятия, которые участвуют в решении задач налогообложения на предприятии.

5. Модель функционирования подразделения корпоративного налогового менеджмента, демонстрирующая процессы реализации его структурных элементов и позволяющая получать наилучшие результаты в области налогообложения на предприятии.

Обоснованность и достоверность научных положений, выводов, рекомендаций подтверждается:

- использованием в исследовании современного состояния организации корпоративного налогового менеджмента значительного объема фактического

материала, полученного в результате обследования промышленных предприятий Российской Федерации;

- проверкой разработанных теоретических положений и методических рекомендаций на конференциях, подтверждением в публикациях;

- успешной апробацией результатов исследования, которая доказала возможность их применения в ходе практической организации корпоративного налогового менеджмента.

Теоретическая и практическая значимость диссертации.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что сформированное авторское определение корпоративного налогового менеджмента, концептуальный подход его организации расширяют имеющееся представление о корпоративном налоговом менеджменте, раскрывая его сущность в принципиально новом аспекте – в организационном.

Практическая значимость исследования состоит в том, что сформированный инструментарий организации корпоративного налогового менеджмента, разработанная модель функционирования подразделения корпоративного налогового менеджмента, а также методика стимулирования сотрудников данного подразделения могут быть использованы предприятиями различных отраслей экономики при организации корпоративного налогового менеджмента.

Апробация результатов исследования. Полученные научные результаты, представленные в диссертационной работе обсуждались на межрегиональных, всероссийских и международных конференциях, в частности на: всероссийской научно-практической заочной конференции с международным участием «Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития» (г. Уфа, 2007 год, 2008 год, 2009 год). На всероссийской конференции с международным участием «Управление экономикой: методы, модели, технологии» (г. Уфа, 2007 год, 2009 год). На международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономики, социологии и права» (Пятигорск, 2009 год) и на других конференциях.

Также полученные результаты применяются на предприятиях ОАО «Башвортмет», ФГУП «Уфимское агрегатное производственное объединение».

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 12 работ, общим объемом 2,52 печатных листа, в том числе 2 статьи в издании, согласно требованиям ВАК.

Структура и объем диссертации.

Диссертация выполнена на 215 страницах, состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы, приложений, содержит 22 рисунка, 14 таблиц, приложения.

Во **введении** обоснована актуальность темы диссертационной работы, сформулированы цель, задачи, предмет и объект исследования, отражены научная новизна, методическая и информационная база, а также теоретическая и практическая значимость работы.

В **первой главе** *«Теоретические основы организации корпоративного налогового менеджмента»* обоснована необходимость построения на предприятии системы корпоративного налогового менеджмента, состоящей из управляющей подсистемы, организационно оформленной в виде самостоятельного подразделения и управляемой подсистемы. Выделено функциональное назначение каждой структурной составляющей подразделения корпоративного налогового менеджмента.

Обозначены задачи, организационного проектирования корпоративного налогового менеджмента. Определен и обоснован инструментарий организации корпоративного налогового менеджмента. Систематизированы сложившиеся подходы исследования корпоративного налогового менеджмента. Выработаны ключевые положения идеологии его организации.

Во **второй главе** *«Предпосылки организации корпоративного налогового менеджмента»* проведено исследование современного состояния практической организации корпоративного налогового менеджмента на промышленных предприятиях Российской Федерации. Как показали результаты исследования, основной, фундаментальной проблемой является отсутствие разработанных методик, рекомендаций, инструментов организации корпоративного налогового менеджмента. Результаты исследования позволили выделить тенденции организационного проектирования корпоративного налогового менеджмента.

В **третьей главе** *«Подход к организации корпоративного налогового менеджмента»* представлен концептуальный подход организации корпоративного налогового менеджмента, разработанный на его основе инструментарий.

Также представлена методика стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента, основанная на расчете показателя результативности функционирования корпоративного налогового менеджмента, позволяющая организовать стимулирование тех специалистов и подразделений предприятия, которые участвуют в решении задач налогового менеджмента на предприятии.

Представлена модель функционирования подразделения корпоративного налогового менеджмента, которая позволяет посредством отражения технологии работ каждого структурного элемента получать возможность широкого видения не только протекания отдельных процессов, но и получения их результатов.

В **заключении** описаны научные результаты, полученные в диссертационном исследовании и результаты их апробации.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Авторское определение сущности корпоративного налогового менеджмента, отличающееся от предыдущих тем, что представляет его в качестве специфической системы управления, организуемой путем формирования на предприятии управляющей и управляемой подсистем, а также механизмов взаимосвязи между ними.

Актуальность авторского определения корпоративного налогового менеджмента обусловлена отсутствием его исследования в организационном аспекте. Систематизация сложившихся подходов к определению сущности корпоративного налогового менеджмента позволила выделить подходы управления налоговыми потоками, экономических отношений, финансовый подход. Признавая, что каждый подход характеризует различные стороны корпоративного налогового менеджмента, следует отметить, что его содержание с организационных позиций остается не раскрытым.

Поскольку корпоративный налоговый менеджмент – это управление, то правомерно предположить, что его организация заключается в создании на предприятии соответствующей системы – **системы корпоративного налогового менеджмента**, состоящей из управляющей и управляемой подсистем. В диссертационной работе обосновано, что управляющая подсистема может быть организационно представлена в виде отдельной структурной составляющей предприятия, а управляемая подсистема может состоять из процессов формирования налогооблагаемой базы предприятия, исчисления сумм налогов и их уплаты. Выделенные процессы предлагается обозначать термином **налоговедение на предприятии**.

Основу определения сущности корпоративного налогового менеджмента с организационных позиций составили результаты исследования практической организации корпоративного налогового менеджмента, проведенного на промышленных предприятиях Российской Федерации тех сфер деятельности, которым принадлежит наибольший удельный вес в общей структуре налоговых поступлений за 2009 год. С помощью разработанной анкеты были выделены предприятия, на которых организован корпоративный налоговый менеджмент, установлены формы его организации. Результаты опроса представлены в таблице 1.

Таблица 1

Анализ форм организации корпоративного налогового менеджмента

Форма организации КНМ	ФГУП	ОАО	ЗАО	ООО	Итого
Налоговый департамент	-	7	17	-	24 (16,9 %)
Налоговый отдел	5	10	8	-	29 (20,5 %)
Рабочая группа	-	-	12	-	25 (17,6 %)
Бухгалтерия	-	30	-	26	64 (45 %)
Итого:	5	55	37	45	142 (100 %)

По материалам таблицы видно, что на большинстве предприятий (45 %) управление налогообложением осуществляется бухгалтерией. Поскольку основная функция сотрудников бухгалтерии состоит в осуществлении учета хозяйственных операций, становится очевидной невозможность эффективного осуществления ими функций по управлению налогообложением.

Вместе с тем, были выделены предприятия, на которых корпоративный налоговый менеджмент организован в виде налогового департамента (16,9 %) и налогового отдела (20,5 %). Положительные отзывы руководителей предприятий о результатах организации корпоративного налогового менеджмента подобным образом подтверждают обоснованность сформулированного выше положения о том, что управляющая подсистема корпоративного налогового менеджмента может быть организационно оформлена в виде самостоятельного структурного подразделения предприятия.

Также проведенное исследование выявило ряд проблем, связанных с отсутствием внутренних документов регламентирующих организацию и функционирование корпоративного налогового менеджмента. На большинстве предприятий управление налогообложением регулируется должностными инструкциями. Однако, поскольку корпоративный налоговый менеджмент – принципиально новая система управления на предприятии, то ее организация должна осуществляться на основании разработанного внутреннего положения о системе корпоративного налогового менеджмента, который должен содержать порядок организации управляющей подсистемы корпоративного налогового менеджмента, и определять управляемую подсистему.

Переосмысление ранее сформированных подходов к пониманию КНМ, а также полученные результаты исследования тенденций его практической организации позволило сформулировать авторское определение корпоративного налогового менеджмента, ориентированное на отражение его организационного аспекта.

Корпоративный налоговый менеджмент – это управление налогообложением на предприятии посредством создания управляющей и управляемой подсистем и выработки механизма их взаимосвязи.

Данное определение отличается от предыдущих тем, что представляет корпоративный налоговый менеджмент в качестве специфической системы управления, организуемой путем формирования на предприятии управляющей и управляемой подсистем, а также механизмов взаимосвязи между ними.

2. Концептуальный подход организации корпоративного налогового менеджмента, положения которого составляют теоретическую основу формирования инструментария его организации, и определяют направления реализации сформированного инструментария.

Структура разработанного концептуального подхода представлена на рисунке 1.

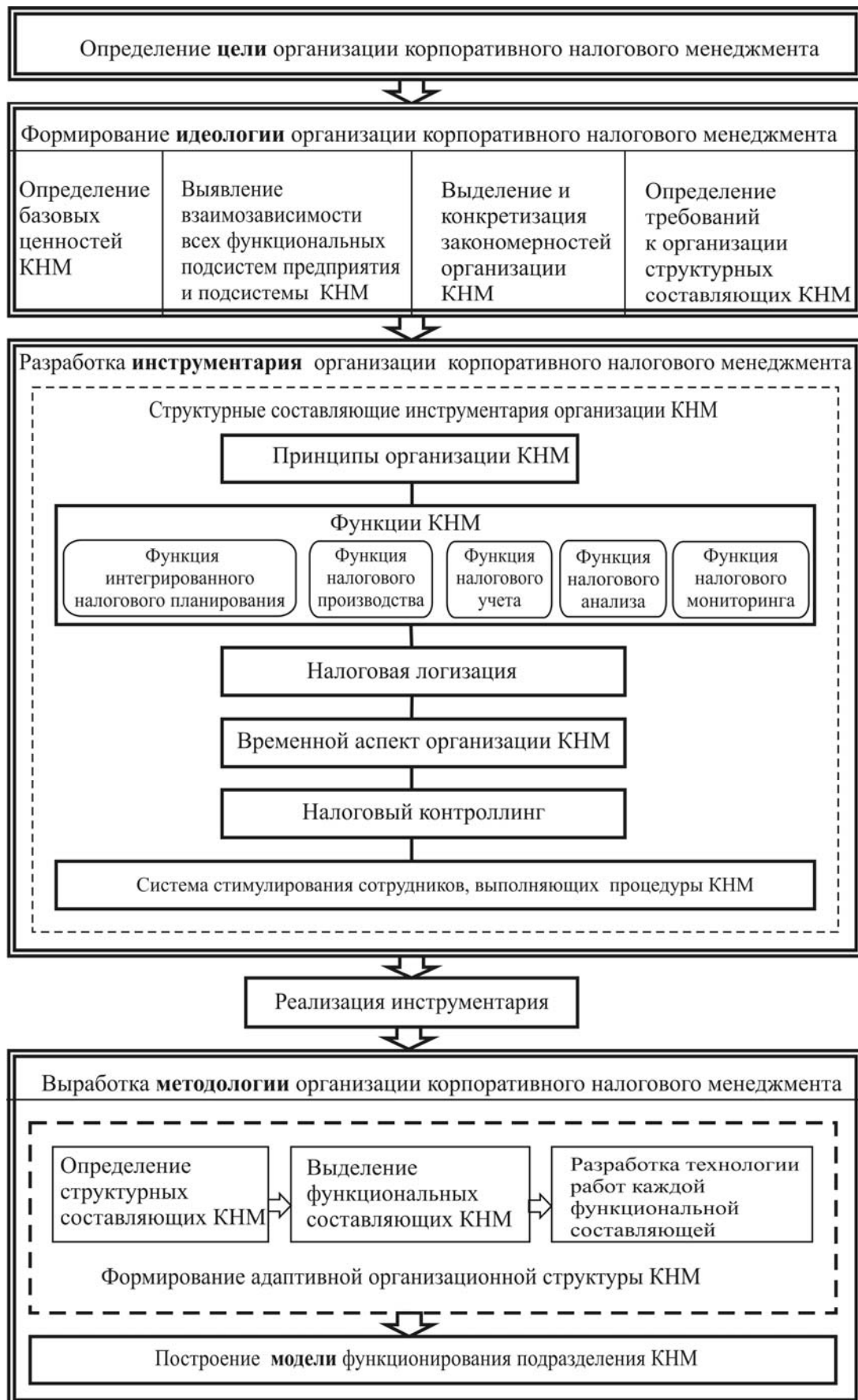


Рисунок 1 – концептуальные положения организации корпоративного налогового менеджмента

Как показано на рисунке 1 концептуальный подход организации корпоративного налогового менеджмента включает в себя четыре этапа.

На *первом этапе* формулируется цель организации корпоративного налогового менеджмента, которая определяет содержание идеологии его организации. Формирование идеологии составляет *второй этап* организации корпоративного налогового менеджмента. Ее положения являются базой разработки в рамках *третьего этапа* инструментария организации корпоративного налогового менеджмента. В состав инструментария предложено относить: принципы организации корпоративного налогового менеджмента, его функции, налоговую логизацию, временной аспект организации корпоративного налогового менеджмента, налоговый контроллинг, систему стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента.

Реализация выделенного инструментария направлена на формирование организационной структуры корпоративного налогового менеджмента, и составляет *четвертый этап* организации корпоративного налогового менеджмента.

3. Инструментарий организации корпоративного налогового менеджмента, включающий в себя в качестве составных элементов принципы его организации, функции, налоговую логизацию, временной аспект организации корпоративного налогового менеджмента, налоговый контроллинг, систему стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента.

Применение **принципов организации корпоративного налогового менеджмента** позволит организовать управление налоговедением на предприятиях с учетом требований выделенных и обоснованных в диссертационной работе закономерностей.

Управленческие закономерности, определяются группой общеуправленческих принципов. В принципах кибернетики конкретизированы общие правила организации корпоративного налогового менеджмента, как сложной системы. Поскольку система корпоративного налогового менеджмента является составной частью системы управления предприятием, то его организация подчиняется действию синергических закономерностей. В соответствии с этим, применение принципов синергии позволит при организации корпоративного налогового менеджмента учесть его взаимосвязь с другими подсистемами предприятия. Ряд особенностей организации корпоративного налогового менеджмента обусловлен ролью налогов в экономике предприятия. В соответствии с этим выделена группа специальных принципов, с помощью которых конкретизируются основные экономические закономерности организации корпоративного налогового менеджмента.

Функции корпоративного налогового менеджмента выработаны путем трансформации классических функций управления и включают в себя:

интегрированное налоговое планирование, налоговое производство, налоговый учет и налоговый контроль, налоговый анализ и налоговое регулирование.

Кроме этого, в работе сформирован проектный состав процедур, детализирующий выполнение каждой функции. Выделенная в идеологии взаимосвязь подсистемы корпоративного налогового менеджмента и функциональных подсистем предприятия определяет необходимость выделения процедур по управлению налоговедением в рамках каждой функциональной подсистемы. В этой связи, в диссертационной работе сформирован подход к выделению этих процедур.

С помощью **налоговой логистики** осуществляется координация деятельности по управлению предприятием и деятельности по управлению налоговедением на основе организационных мероприятий, систематических консультаций специалистов подразделения корпоративного налогового менеджмента со специалистами других подразделений предприятия, а также на основе передачи информации. Потенциальные возможности налоговой логистики позволяют рассматривать ее в качестве связующего звена, с помощью которого происходит интеграция и взаимосвязь управления налоговедением и управления предприятием на каждом уровне управления.

С помощью **временного аспекта организации корпоративного налогового менеджмента** обеспечивается организация функционирования всех структурных элементов корпоративного налогового менеджмента на стратегическом, тактическом, и оперативном уровнях управления.

На *стратегическом уровне* принимаются решения «длительного срока реализации» без внесения существенных изменений. Как правило, это решения, связанные с выбором направления развития предприятия, а также решения по изменению направлений деятельности. Применительно к корпоративному налоговому менеджменту основной задачей, решаемой на стратегическом уровне, должно стать формирование налоговой стратегии предприятия.

На *тактическом уровне* принимаются управленческие решения среднесрочного характера, связанные определением конкретных ориентиров деятельности. Здесь происходит интеграция управления налоговедением с общей системой управления предприятием.

Для *оперативного уровня* управления характерны решения, определяющие текущее направление деятельности. Работы оперативного уровня включают в себя совокупность каждодневных процедур, а также оперативное реагирование на все изменения с целью обеспечения устойчивости предприятия.

Ход выполнения процедур корпоративного налогового менеджмента должен быть строго регламентирован и подчинен **механизму контроллинга**, с помощью которого осуществляется учет, контроль, анализ деятельности по управлению налоговедением на предприятии.

Данный инструмент реализуется путем расчета разработанного и предлагаемого к практическому применению *показателя, характеризующего результативность функционирования исследуемого вида менеджмента*, и отслеживания значения данного показателя на запланированном уровне.

Функции корпоративного налогового менеджмента и реализующие их процедуры выполняют специалисты, поэтому их труд должен быть соответствующим образом простимулирован. Для этого в работе в состав инструментария организации корпоративного налогового менеджмента включена специальная система.

Все выделенные инструменты взаимосвязаны, равнозначны и ориентированы на комплексное применение. При этом возможно их различное сочетание в зависимости от особенностей предприятия и содержания решаемых организационных задач. На рисунке 2 показано системное представление элементов инструментария организации корпоративного налогового менеджмента.

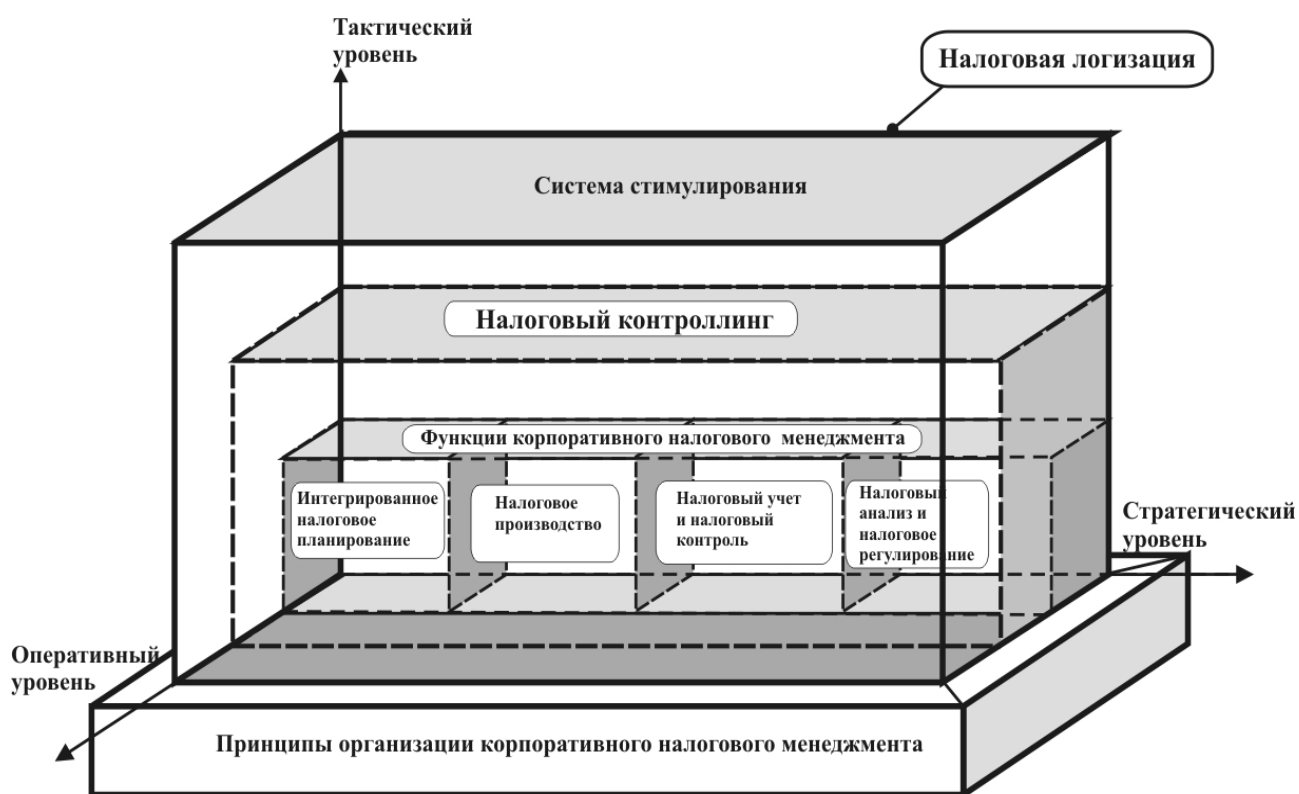


Рисунок 2 – системное представление элементов инструментария организации КНМ

4. Методика стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента, основанная на расчете показателя результативности функционирования корпоративного налогового менеджмента, позволяющая организовать стимулирование тех специалистов и подразделений предприятия, которые участвуют в решении задач налогообложения на предприятии.

Результативность корпоративного налогового менеджмента предложено определять путем расчета показателя, оценивающего степень превышения налоговых доходов над суммой налоговых расходов. Оценку результативности

функционирования корпоративного налогового менеджмента (R) предлагается осуществлять по формуле 1:

$$R = \sum D - (\sum P_{осн} + \sum P_{доп}), \quad (1)$$

где, $\sum D$ – сумма доходов корпоративного налогового менеджмента;

$\sum P_{осн}$ – сумма основных расходов корпоративного налогового менеджмента;

$\sum P_{доп}$ – сумма дополнительных расходов корпоративного налогового менеджмента.

Расчет слагаемых формулы 1 осуществляется на основе авторской **классификации налоговых доходов и налоговых расходов**.

К доходам корпоративного налогового менеджмента предлагается относить сумму сэкономленных денежных средств в результате организации деятельности предприятия согласно разработанной подразделением корпоративного налогового менеджмента модели налоговых выплат.

Поскольку в налоговом кодексе Российской Федерации за допущенные ошибки и просчеты в исчислении налоговых платежей предусмотрена уплата штрафных санкций, то их сумма, также формирует налоговые доходы в случае, если на этапе аналитической работы были своевременно выявлены и устранены вызывающие их причины.

Также к доходам корпоративного налогового менеджмента предложено относить положительную динамику штрафных санкций в том случае, если сумма штрафных санкций до организации корпоративного налогового менеджмента была больше, чем после.

К прочим относятся доходы, возникновение которых обусловлено особенностями функционирования каждого конкретного предприятия.

На сегодняшний день не разработано подходов к группировке расходов корпоративного налогового менеджмента. С учетом этого выработано предложение по классификации его расходов на основные и дополнительные.

К *основным расходам* предложено относить расходы, связанные с обеспечением деятельности специалистов корпоративного налогового менеджмента, расходы по выплате постоянной части их заработной платы, а также расходы по уплате соответствующих взносов на обязательное пенсионное страхование.

К *дополнительным расходам* предложено относить такие расходы, которые реализуются при определенных обстоятельствах. В составе этих расходов предложено выделять функциональные расходы и расходы по уплате штрафных санкций.

Функциональные расходы – это расходы, связанные с необходимостью материального стимулирования повышения качества выполнения функциональных обязанностей сотрудниками. В составе этих расходов выделяются расходы на повышение квалификации сотрудников, расходы на выплату дополнительного вознаграждения сотрудникам, расходы на соответствующие налоговые отчисления, и прочие расходы.

Расходы по уплате штрафных санкций – это расходы в виде сумм *дополнительно* начисленных штрафных санкций, а также в виде сумм доначисленных налоговых платежей *по результатам налоговых проверок*.

Сведения о значении сумм доходов и расходов корпоративного налогового менеджмента предлагается фиксировать в бюджете его функционирования, форма которого представлена в диссертационной работе.

Разработанная **методика стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента**, позволяет осуществлять стимулирование тех специалистов и подразделений предприятия, которые участвуют в решении задач налогообложения на предприятии.

Согласно разработанной методике, заработная плата сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента в *рамках соответствующего подразделения*, состоит из двух частей: постоянной и переменной.

Постоянная часть вознаграждения выплачивается ежемесячно в неизменном размере и определяется путем умножения средней по предприятию заработной платы экономиста или заработной платы бухгалтера (в зависимости от характера работ сотрудника) на индивидуальный коэффициент специалиста. Введение этого коэффициента преследует цель дифференциации оплаты труда сотрудников в зависимости от выделенных и обоснованных в диссертационной работе критериев, характеризующих содержание работ специалистов, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента.

Определение *переменной части заработной платы* осуществляется в соответствии с представленным на рисунке 3 алгоритмом расчета.

На **первом** этапе на основе анализа положений о подразделениях, должностных инструкций, а также с учетом положений принятой на предприятии налоговой политики формируется состав подразделений, сотрудники которых выполняют процедуры корпоративного налогового менеджмента.

На **втором** этапе сформированной экспертной группой определяется степень влияния каждого подразделения на результат корпоративного налогового менеджмента (включая влияние проектируемого подразделения). При этом принимаются во внимание стратегические, тактические цели предприятия, содержание его налоговой политики, стадия жизненного цикла предприятия, порядок работы каждого подразделения и другие факторы. Степень влияния подразделений ранжируется. Подход к формированию экспертной группы и порядок ее работы определяется каждым предприятием самостоятельно.

На **третьем** этапе формируется состав процедур, выполняемых сотрудниками подразделения корпоративного налогового менеджмента.

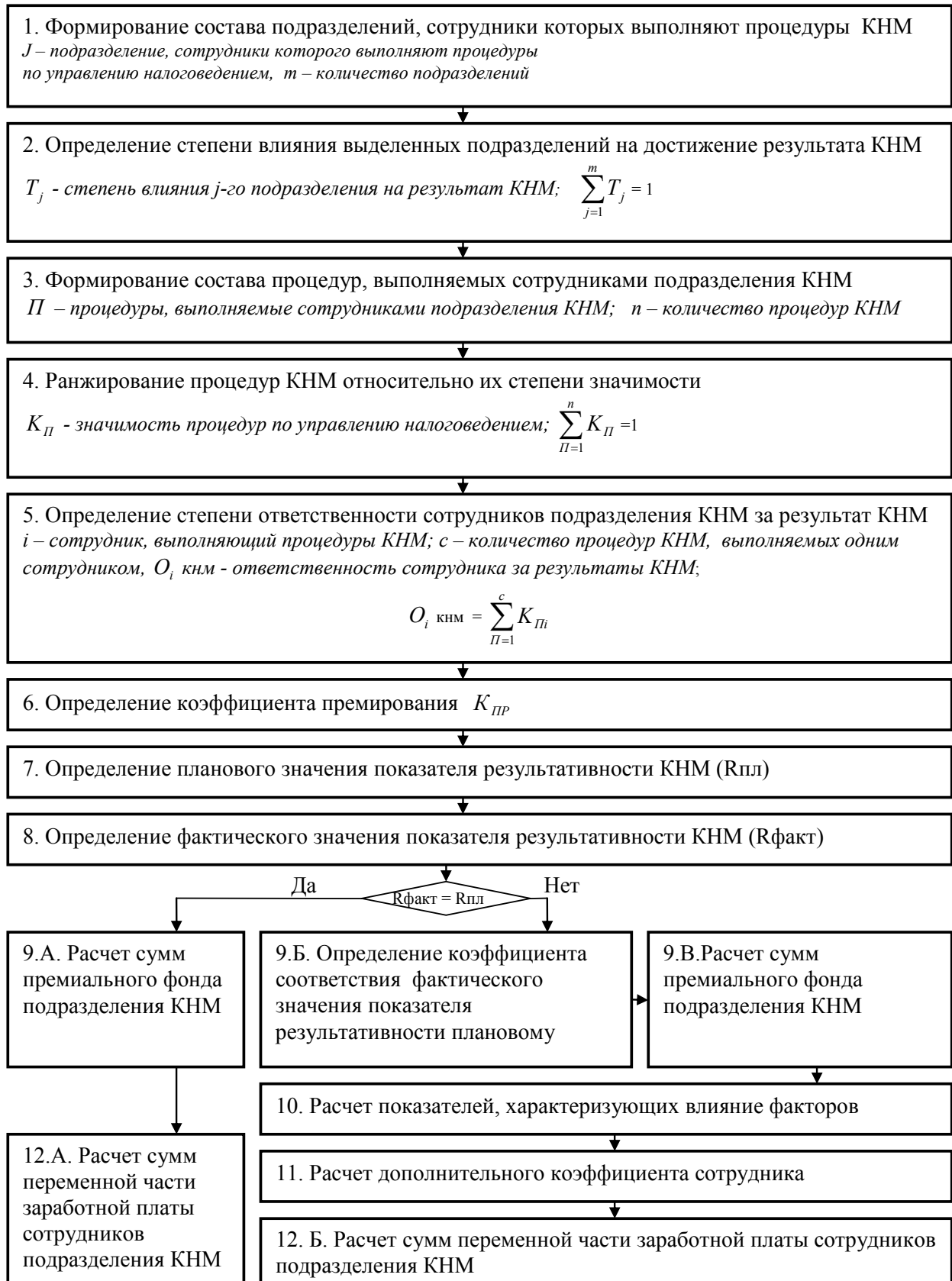


Рисунок 3 – алгоритм формирования переменной части заработной платы сотрудников подразделения КНМ

На **четвертом** этапе производится анализ значимости процедур. Проведение этого анализа охватывает широкий круг вопросов, определяющих цель, способы осуществления, содержание каждой процедуры, и всей технологии функционирования корпоративного налогового менеджмента. На основании результатов анализа значимости процедур определяется *коэффициент значимости*, который отражает влияние выполнения каждой процедуры на формирование итогового результата корпоративного налогового менеджмента. Этот показатель характеризует степень ответственности выполняющих ее специалистов. Далее осуществляется ранжирование выделенных процедур. Поскольку за одним сотрудником может быть закреплено выполнение разного количества процедур, то на **пятом** этапе определяется общая степень ответственности сотрудника по представленной в алгоритме формуле.

На **шестом** этапе определяется **коэффициент премирования**, который показывает, какая доля дохода корпоративного налогового менеджмента подлежит распределению среди сотрудников.

На **седьмом** этапе осуществляется расчет планового значения показателя результативности функционирования корпоративного налогового менеджмента в соответствии с представленной выше формулой 1.

На **восьмом** этапе по формуле 1 рассчитывается фактическое значение показателя результативности функционирования корпоративного налогового менеджмента.

В случае, если фактическое значение показателя результативности равно плановому, на **этапе 9 А** осуществляется расчет сумм премиального фонда подразделения корпоративного налогового менеджмента ($S_{кнм}$) по следующей формуле:

$$S_{кнм} = R_{\phi} \cdot T_{кнм} \cdot K_{пр}, \quad (2)$$

где, R_{ϕ} – фактическое значение показателя результативности;

$T_{кнм}$ – степень влияния подразделения КНМ на результаты КНМ;

$K_{пр}$ – коэффициент премирования.

В случае если зафиксированы отклонения, рассчитывают **коэффициент соответствия** фактического значения показателя результативности функционирования корпоративного налогового менеджмента плановому. Поскольку показатель оценки результативности функционирования корпоративного налогового менеджмента представляет собой сумму денежных средств, то расчет коэффициента соответствия предлагается производить на основе разработанной шкалы, которая представлена в таблице 2.

В зависимости от значения фактического значения показателя результативности определяется коэффициент соответствия (K_c). Например, в случае, если фактическое значение располагается в интервале от 95% до 100 % планового значения, то коэффициент соответствия определяется равным 1.

Таблица 2

Шкала оценки степени соответствия фактического значения показателя результативности функционирования КНМ плановому

Степень соответствия	Оценка соответствия фактического значения показателя результативности плановому значению				
	От 0% до 25% планового значения	От 25% до 50 % планового значения	От 50 до 75% планового значения	От 75% до 95 % планового значения	От 95% до 100 % планового значения
Кс	0,25	0,5	0,75	0,95	1

Далее, на **этапе 9 Б** производят расчет премиальных сумм подразделения КНМ с учетом значения коэффициента соответствия, по формуле 3:

$$S_{\text{кнм}} = R_{\phi} \cdot T_{\text{кнм}} \cdot K_{\text{пр}} \cdot K_{\text{с}}, \quad (3)$$

где, R_{ϕ} – фактическое значение показателя результативности;

$T_{\text{кнм}}$ – степень влияния подразделения КНМ на результаты КНМ;

$K_{\text{пр}}$ – коэффициент премирования;

$K_{\text{с}}$ – коэффициент соответствия.

Показатель результативности функционирования корпоративного налогового менеджмента представляет собой аддитивную факторную модель. Поэтому на возникновение отклонения фактического значения показателя результативности от планового может влиять либо изменение доходов корпоративного налогового менеджмента, либо изменение его расходов. Поэтому на **10 этапе** рассчитывается коэффициент влияния данных факторов в виде доли сумм изменений, вызванных изменением соответствующего фактора в общем размере отклонений показателя результативности.

1. Показатель степени реализации доходности налогового плана.

$$C_{\partial} = G_{\partial} \frac{\sum D_{\phi}}{\sum D_n}, \quad (4)$$

где, C_{∂} – степень реализации доходности налогового плана;

G_{∂} – коэффициент влияния доходов КНМ на отклонения фактического значения показателя результативности от планового;

$\sum D_{\phi}$ – сумма фактически полученных доходов в результате реализации налогового плана;

$\sum D_n$ – планируемая в налоговом плане сумма доходов.

2. Показатель фактической затратности налогового плана.

$$C_3 = G_3 \frac{\sum P_n}{\sum P_{\phi}}, \quad (5)$$

где, C_3 – фактическая затратность налогового плана;

G_3 – коэффициент влияния расходов КНМ на отклонения фактического значения показателя результативности от планового;

$\sum P_{\pi}$ – сумма налогов к уплате согласно налоговому плану;

$\sum P_{\phi}$ – фактически уплаченная сумма налогов.

Далее, на **11 этапе** рассчитывается **дополнительный коэффициент** (B_i), характеризующий степень ответственности специалистов за значение рассчитанных выше показателей. Определение степени влияния специалистов на возникновение отклонений предлагается осуществлять путем соотнесения степени их ответственности за достижение результата корпоративного налогового менеджмента и значения рассчитанных на десятом этапе показателей.

$$B_i = O_i(C_{\partial} + C_3), \quad (6)$$

где, O_i – степень ответственности i -го сотрудника;

C_{∂} – степень реализации доходности налогового плана;

C_3 – фактическая затратность налогового плана.

Далее в рамках **12 этапа** рассчитывается переменная часть заработной платы каждого сотрудника.

В случае если фактическое значение показателя результативности равно плановому, в рамках этапа **12 А** расчет переменной части заработной платы ($ЗП_{пер_i}$) производится согласно формуле 7:

$$ЗП_{пер_i} = S_{КНМ} \cdot O_i, \quad (7)$$

$S_{КНМ}$ – сумма средств премиального фонда подразделения КНМ;

O_i – степень ответственности i -го сотрудника.

В случае если зафиксировано отклонение фактического значения показателя результативности от планового расчет производится в рамках этапа **12 Б** согласно формуле 8:

$$ЗП_{пер_i} = \frac{B_i \cdot S_{КНМ}}{\sum_{Z=1}^p B_Z}, \quad (8)$$

где, B_i – значение дополнительного коэффициента i -го сотрудника;

$S_{КНМ}$ – сумма средств премиального фонда подразделения корпоративного налогового менеджмента;

$\sum_{Z=1}^p B_Z$ – сумма дополнительных коэффициентов всех сотрудников подразделения корпоративного налогового менеджмента;

p – количество сотрудников в подразделении корпоративного налогового менеджмента.

Подход к формированию сумм премий для сотрудников **других подразделений**, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента имеет следующие особенности: необходимость проведения детального анализа состава процедур каждого подразделения на предмет выделения процедур, выполняемых в рамках корпоративного налогового менеджмента; необходимость разработки дополнительного коэффициента,

отражающего существенные стороны деятельности каждого сотрудника в рамках своего подразделения.

5. Модель функционирования подразделения КНМ, демонстрирующая процессы реализации его структурных элементов и позволяющая получать наилучшие результаты в области налогообедения на предприятии.

При разработке модели функционирования подразделения КНМ использовались положения концепции его организации. Модель позволяет посредством отражения технологии работ каждого структурного элемента получать возможность широкого видения не только протекания отдельных процессов, но и получения их результатов. Компоненты, используемые при моделировании, представлены в таблице 3.

Таблица 3

Компоненты модели функционирования подразделения КНМ

Компоненты модели	Характеристики компонентов
Отдел интегрированного налогового планирования	Реализуется функция интегрированного налогового планирования
Отдел налогового производства	Реализуется функция организации
Отдел налогового учета	Реализуется функция учета
Отдел налогового анализа	Реализуется функция анализа
Отдел налогового мониторинга	Реализуется функция контроля и регулирования

При описании разработанной модели были использованы параметры, представленные в таблице 4. Разработанная модель функционирования подразделения КНМ представлена на рисунке 4.

Таблица 4

Параметры, используемые при описании модели функционирования подразделения КНМ

Параметры	Описание
1	2
Входные параметры:	
СИ	Стратегическая информация, необходимая для управления налогообедением на стратегическом уровне
ПР	Прогнозы развития налоговой системы РФ
И нб	Информация, обосновывающая формирование налоговых баз
Б	Проекты операционных бюджетов
Внутренние параметры:	
$\sum \text{НМб}$	Сумма налогов к уплате по базовой модели
$\sum \text{НМа1} \dots \text{НМан}$	Сумма налогов к уплате по альтернативным моделям
Рп	Планируемое значение показателя результативности
Рф	Фактическое значение показателя результативности
КБ	Коррекция бюджета
ПД	Передача данных
О	Формирование отчета
Р	Ранжирование отклонений

Продолжение таблицы 4

1	2
$\sum$ НФ	Фактическая сумма налогов
$\sum$ НП	Плановая сумма налогов
$\sum$ R	Значение показателя результативности
t	Периодичность расчета отклонений
i	Вид налога
Выходные параметры	
B 1	Бюджет функционирования подразделения КНМ
B 2	Фактическое значение показателя результативности
B3	Сумма заработной платы сотрудников подразделения КНМ
B 4	Предложения совершенствования деятельности подразделения КНМ
B 5	Отчет о функционировании подразделения КНМ

Сформированный инструментарий организации корпоративного налогового менеджмента и модель функционирования соответствующего подразделения были апробированы на ОАО «Башвтормет», на ФГУП «Уфимское агрегатное производственное объединение». В процессе апробации были разработаны проекты внутренних правовых документов, регламентирующих организацию и функционирование корпоративного налогового менеджмента.

Применение *принципов организации корпоративного налогового менеджмента* позволило осуществить его организационное проектирование в соответствии с ключевыми закономерностями данного процесса.

Применение *разработанных функций корпоративного налогового менеджмента и реализующих их процедур* позволило сформировать состав работ сотрудников корпоративного налогового менеджмента, адаптированный к особенностям предприятий.

С помощью налоговой логистики и временного аспекта организации корпоративного налогового менеджмента были спроектированы его организационные, информационные взаимосвязи со всеми структурными подразделениями предприятий.

Применение налогового контроллинга показало возможность выявления внутренних резервов повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Применение разработанной методики стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента показало возможность осуществления мониторинга его результативности путем формирования сумм заработной платы пропорционально результатам, достигнутых каждым сотрудником. На основе разработанной модели функционирования подразделения корпоративного налогового менеджмента были спроектированы технологии работ сотрудников по осуществлению корпоративного налогового менеджмента. Сформированный инструментарий и модель функционирования подразделения корпоративного налогового менеджмента приняты к внедрению на ОАО «Башвтормет», а также на ФГУП «Уфимском агрегатном производственном объединении».

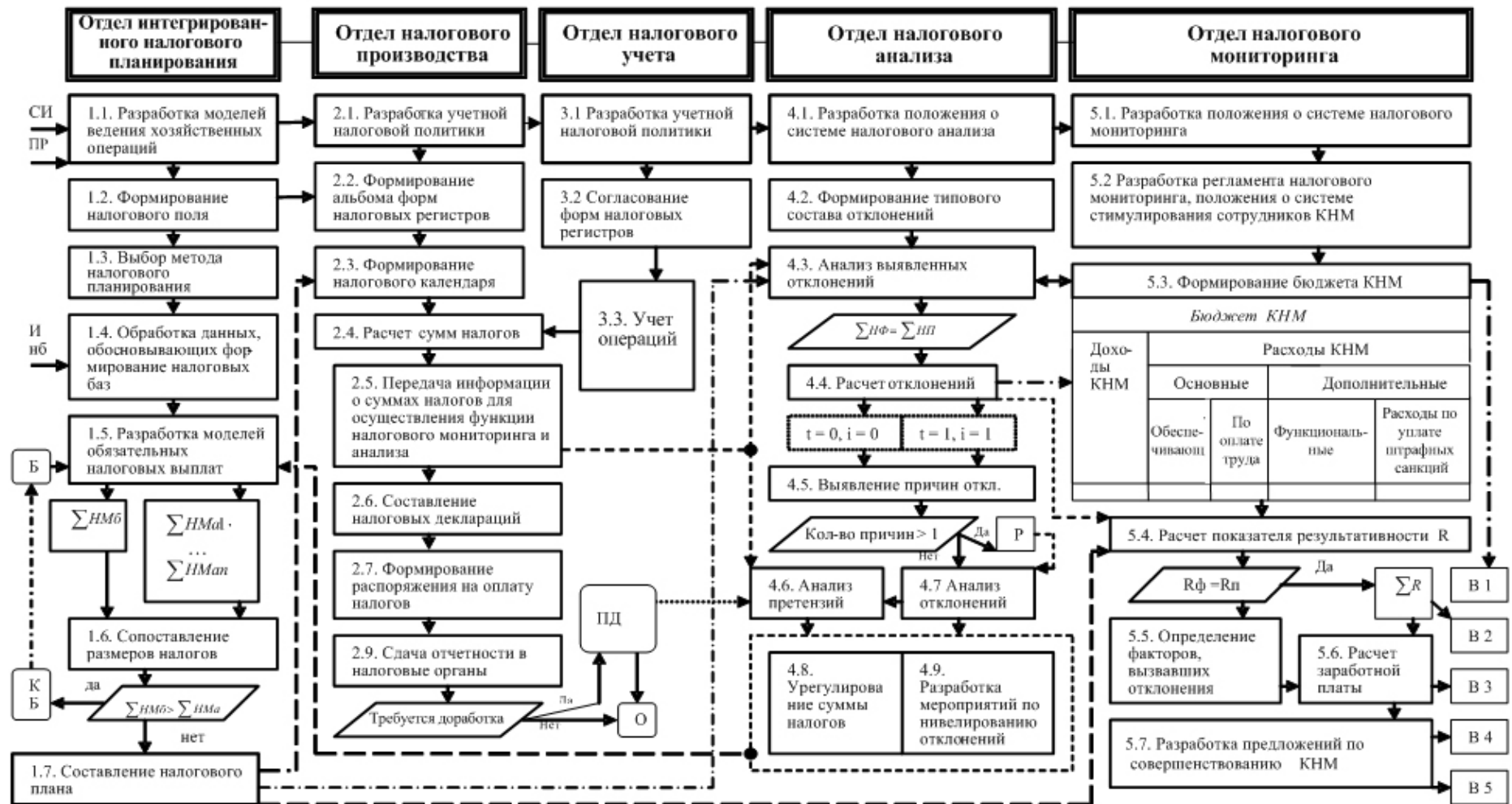


Рисунок 4 – модель функционирования подразделения КНМ

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

1. Авторское определение сущности корпоративного налогового менеджмента, отличающееся от предыдущих тем, что представляет его в качестве специфической системы управления, организуемой путем формирования на предприятии управляющей и управляемой подсистем, а также механизмов взаимосвязи между ними.

2. Концептуальный подход организации корпоративного налогового менеджмента, положения которого содержат теоретическую базу формирования соответствующего инструментария и направления его реализации.

3. Инструментарий организации корпоративного налогового менеджмента, включающий в себя в качестве составных элементов – принципы его организации, функции, налоговую логизацию, временной аспект организации, налоговый контроллинг, систему стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента.

4. Методика стимулирования сотрудников, выполняющих процедуры корпоративного налогового менеджмента, основанная на расчете показателя результативности функционирования корпоративного налогового менеджмента, позволяющая организовать стимулирование тех специалистов и подразделений предприятия, которые участвуют в решении задач налогообложения на предприятии.

5. Модель функционирования подразделения корпоративного налогового менеджмента, демонстрирующая процессы реализации его структурных элементов и позволяющая получать наилучшие результаты в области налогообложения на предприятии.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендуемых ВАК

1. Концептуальный подход к организации корпоративного налогового менеджмента / М.К. Аристархова, А.А. Гунякова // Экономика и управление: Российский научный журнал, – 2009, № 10 (48) – с. 94-101 (0,68 п.л.)

2. Методика стимулирования сотрудников подразделения корпоративного налогового менеджмента / М.К. Аристархова, А.А. Гунякова // Экономика и управление: Российский научный журнал, – 2009, № 12 (50) – с. 85-90. (0,33 п.л.)

Прочие публикации

3. Корпоративный налоговый менеджмент: вопросы теоретического понимания и практической организации / М.К. Аристархова, А.А. Мингазова (А.А. Гунякова) // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: материалы Первой всероссийской научно-практической заочной конференции с международным участием. – Уфа: УГАТУ, 2007. – с. 25-29. (0,08 п.л.)

4. Вопросы организации и оценки функционирования корпоративного налогового менеджмента / А.А. Мингазова (А.А. Гунякова) // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: материалы Второй всероссийской научно-практической заочной конференции с международным участием. – Уфа: УГАТУ, 2008. – с. 264-272. (0,25 п.л.)

5. Практические вопросы построения организационной структуры корпоративного налогового менеджмента / М.К. Аристархова, А.А. Мингазова (А.А. Гунякова) // Современные проблемы экономической теории и практики: межвуз. сб. науч.тр./редкол.: Л.И. Ванчухина и др.; под общ. ред. проф. Л.И. Ванчухиной и Ю.А. Фролова. – Уфа: изд-во УГНТУ, 2008. – Вып.9 – с. 17-24. (0,12 п.л.)

6. Вопросы организационного представления корпоративного налогового менеджмента / М.К. Аристархова, А.А. Мингазова (А.А. Гунякова) // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: межвузовский сборник научных трудов. Вып.1. – Уфа: УГАТУ, 2009. – с. 226-248. (0,19)

7. Проблемы организации корпоративного налогового менеджмента / М.К. Аристархова, А.А. Гунякова // Молодежь, креатив, инновации – условия стабильного развития общества: Всероссийская конференция с международным участием с элементами научной школы для молодежи. Уфимск. гос. авиац. техн. ун-т. – Уфа, 2009. – с. 189-193. (0,12 п.л.)

8. Корпоративный налоговый менеджмент: проблемы организации и направления их решения / М.К. Аристархова, А.А. Гунякова // Актуальные проблемы экономики, социологии и права в современных условиях: 4-ая Международная научно-практическая конференция. Международная академия финансовых технологий. – Пятигорск, 2009. – с. 31-35. (0,12 п.л.)

9. Состав инструментария организации корпоративного налогового менеджмента / М.К. Аристархова, А.А. Гунякова // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики: Материалы межрегиональной научно-практической конференции. – Пенза: изд-во ПГУ, 2009, – с. 18-24. (0,11 п.л.)

10. Современные особенности практической организации корпоративного налогового менеджмента / А.А. Гунякова // Молодой ученый: научный журнал, - 2009, № 12 (12) – с. 152- 155. (0,18 п.л.)

11. Проблемы формирования организационной структуры корпоративного налогового менеджмента / М.К. Аристархова, А.А. Гунякова // Менеджмент: управление в социальных и экономических системах: сборник статей Международной научно-практической конференции. МНИЦ ПГСХА. – г. Пенза, 2009. – с. 76-78. (0,09 п.л.)

12. Теоретические и практические вопросы организации подразделения корпоративного налогового менеджмента / М.К. Аристархова, А.А. Гунякова // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: межвузовский сборник научных трудов с международным участием. Вып.2. – Уфа: УГАТУ, 2009. – с. 327-342. (0,25 п.л.)

Гулякова Алия Атласовна

Инструментарий организации корпоративного налогового менеджмента
(на промышленном предприятии)

08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (экономика,
организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами:
промышленность)

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Подписано в печать 20.05.10 Формат 60×84 1/16.

Бумага офсетная. Печать плоская. Гарнитура Times New Roman.

Усл. печ. л. 1,5. Усл. кр.-отт. 1,5 Уч.-изд.л. 1,3.

Тираж 100 экз. заказ №551

Уфимский государственный авиационный технический университет
Центр оперативной полиграфии УГАТУ
450000, Уфа-центр, ул. К. Маркса, 12