

DOI: [10.15826/jtr.2015.1.1.004](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.1.004)

УДК 336.0/5

С. В. Барулин, д-р экон. наук, профессор,
Е. В. Барулина, канд. экон. наук, доцент¹,
г. Саратов, Россия

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ ПОТОКАМИ КОМПАНИИ В ФОРМЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЛИНГА

Аннотация. В статье рассматривается налоговый контроллинг компании как составной элемент стратегического управления финансами и финансового контроллинга. Описываются его состав, структура, цель в соответствии с организационно-методологическими основами построения общей системы финансового контроллинга. Система налогового контроллинга компании представлена как многофункциональная, интеграционно-координирующая модель управления налоговыми потоками. Предлагаемая система включает концепцию, методологическую и методическую базу налогового управления, а также два функциональных блока и их элементы: блок налогового менеджмента (налоговое планирование и бюджетирование, координация, мотивация и контроль исполнения налоговых планов и бюджетов); блок информационно-сервисного обеспечения процесса управления (налоговый управленческий учет, анализ и отчетность). Организация и внедрение предлагаемой системы налогового контроллинга, ее блоков и элементов рассматривается в качестве одной из задач финансового и налогового менеджера компании или независимого налогового консультанта. Предлагаемая система должна стать одним из этапов формирования в России систем налогового контроллинга и налогового консультирования с расширенными правами и обязанностями налоговых контроллеров и консультантов.

Ключевые слова. Налоговые потоки; налоговый контроллинг; информационно-сервисное обеспечение; налоговый менеджмент; управленческий налоговый учет.

Актуальность темы исследования. Налоги, налогообложение и налоговые отношения составляют особую, относительно самостоятельную область финансов и управления финансовыми отношениями. В равной мере это касается как публичных, так и корпоративных финансов. Общерегиональный анализ показателя доли налогов в ВВП (уровень налогового бремени в экономике), которая в странах организации экономического сотрудничества и развития колеблется примерно от 18 % (Мексика, Чили) до 46–48 % (Швеция, Дания)². Налоговый фактор становит-

ся в современной экономике, особенно в странах с высоким налоговым бременем, одним из наиболее значимых для компаний факторов внешней среды. Отсюда — необходимость грамотного управления налоговыми потоками компании путем принятия эффективных решений, позволяющих получить положительный финансовый результат, на основе формирования и максимального использования всех потенциальных возможностей системы корпоративного

¹ *Барулин Сергей Владимирович* — доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогообложения Саратовского социально-экономического института Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, г. Саратов, Россия (410003, Саратов, ул. Радищева, д.89). Саратов, 410031, ул. Малая Горная, д.40/54, кв.173; e-mail barulinsv@mail.ru.

Барулина Елена Васильевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, кредита и налогообложения Поволжского института управления им. П.А. Столыпина Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, г. Саратов, Россия (410003, Саратов, ул. Соборная, д. 23/25) Саратов, 410031, ул. Малая Горная, д.40/54, кв.173; e-mail barulinsv@mail.ru.

² Revenue Statistics 2009 / OECD. — URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2010_rev_stats-2010-en-fr.

налогового контроллинга, включая налоговый менеджмент и его информационно-сервисное обеспечение.

В отличие от финансового контроллинга методология налогового контроллинга (НКЛ) не получила еще должного развития даже за рубежом, не говоря уже о России. В специальной литературе термин «налоговый контроллинг» встречается крайне редко. В имеющихся источниках это понятие чаще всего неправомерно смешивается с налоговым планированием или оптимизацией финансовых ресурсов, т. е. с отдельными элементами налогового и финансового менеджмента, что сужает сферу его распространения [5]. Поэтому важно разработать методологические основы построения в компании полноценной системы НКЛ как интегрированной функциональной конструкции (формы) управления налоговыми потоками компании.

Модель построения системы НКЛ компании. НКЛ компании следует рассматривать как многофункциональную систему, включающую следующие составляющие:

1) концепцию, систему координации, методологическую, методическую и инструментальную базу обеспечения реализации всех функций стратегического и оперативного управления налоговыми потоками;

2) систему (блок, подсистему) информационно-сервисного обеспечения процесса управления налогами;

3) систему (блок, подсистему) налогового менеджмента.

НКЛ — составная, обособленная часть финансового контроллинга, функционально-интегрированная форма управления налоговыми потоками. Необходимость трансформации системы управления налогами в НКЛ обусловлена тем, что эффективное управление в современной экономике требует создания не только единой информационной, но и координирующей системы в рамках

общей структуры управления налоговыми потоками компании. Принятие эффективных налоговых решений требует создания специальной или трансформации имеющейся в компании системы управления. Построение данной системы даст возможность интегрировать, координировать и реализовывать как функции информационно-сервисного обеспечения процесса налогового управления (управленческого налогового учета, отчетности и анализа), так и функций налогового менеджмента (налогового планирования, прогнозирования и бюджетирования, исполнения и координации налоговых планов, прогнозов и бюджетов, мотивации и стимулирования, внутреннего налогового контроля и мониторинга). Такой концепцией корпоративного управления налогами, обеспеченной методологически, методически и инструментально и является система НКЛ компании (рис.).

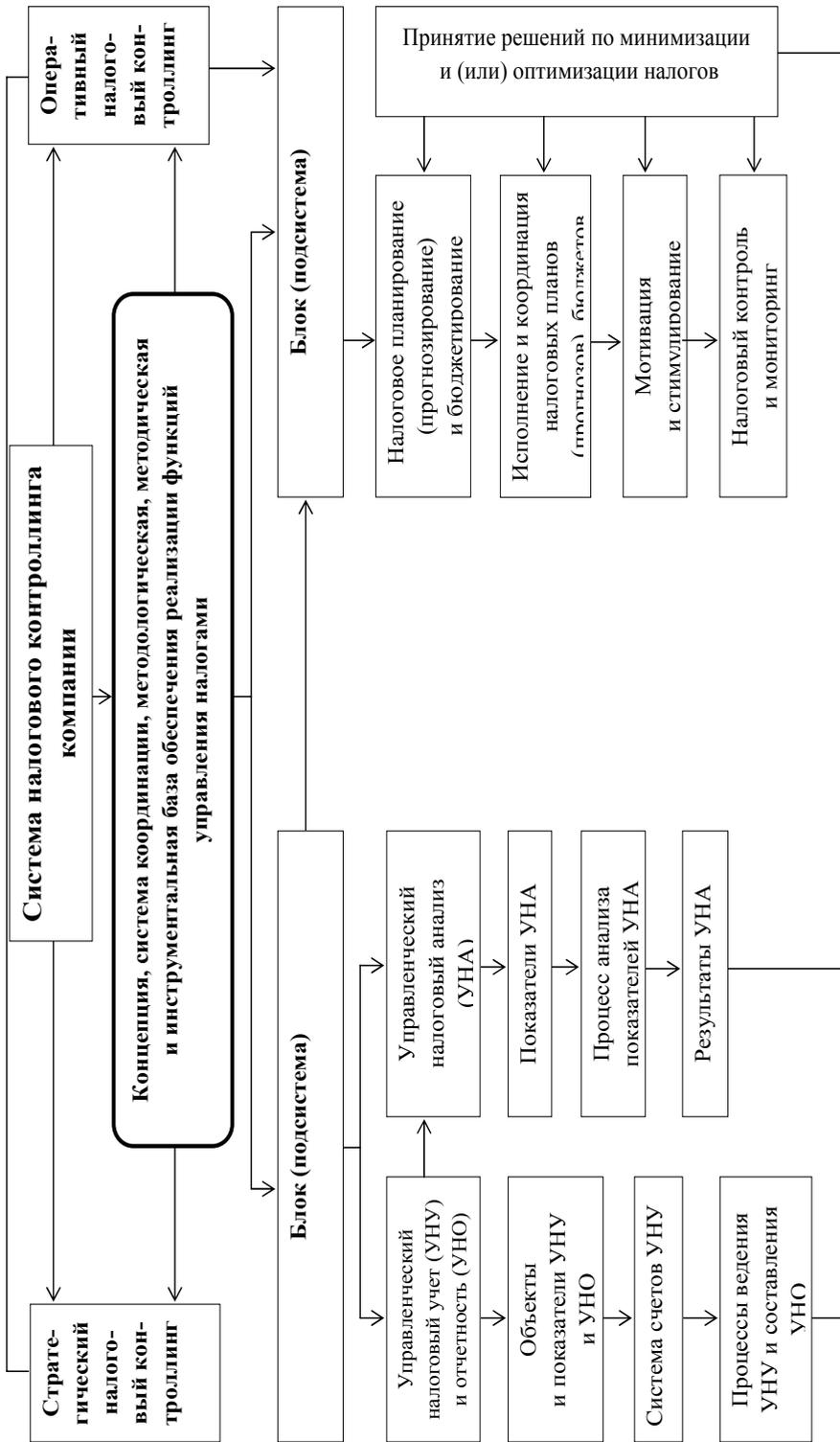
Основная цель НКЛ состоит в разработке концепции управления налоговыми потоками компании, в создании адекватной системы информационно-сервисного обеспечения принимаемых налоговых решений, а также в методологическом, методическом и инструментальном обеспечении процесса управления налоговыми потоками компании.

В инновационной экономике основная цель НКЛ должна быть непосредственно связана со стратегической целью управления финансами компанией — приращение подлинной стоимости ее капитала на основе создания и поддержания в долгосрочной перспективе потоков положительных экономических прибылей.

Предлагаемая система НКЛ соответствует этой цели, которая реализуется в функциях и задачах стратегического и оперативного НКЛ.

Выделяются следующие функции НКЛ:

- информационно-сервисная;



Модель построения системы НКЛ компании

- координационно-интегрирующая;
- модераторская функция (ориентация на достижение целей компании);
- функция активного содействия принятию эффективных налоговых решений.

Функции НКЛ, как часть целого, не должны существенно отличаться от функций финансового контроллинга [3].

Задачи НКЛ ориентированы на формирование, сортировку и упорядочение составных элементов системы управления налогами как единого целого, на проверку их пригодности, результативности и эффективности в процессе налоговой минимизации и (или) оптимизации, на доработку и сведение этих элементов в функциональную систему, позволяющую скоординировать и интегрировать все без исключения известные функции налогового управления.

Основными задачами НКЛ являются:

- разработка концепции и механизма координации реализации целей и функций управления налогами, ее методологической, методической и инструментальной базы;
- определение заданий для каждого обособленного структурного подразделения компании с учетом их целей и особенностей отношения к управлению налогами;
- установление норм, нормативов и стандартов в части исполнения налоговых заданий, бюджетов и планов, ведения управленческого налогового учета и отчетности;
- организация и совершенствование функциональных элементов налогового менеджмента и его информационно-сервисного обеспечения;
- оценка эффективности применяемых в компании функциональных блоков налогового менеджмента и информационно-сервисного обеспечения, а также определение направлений

корректирующих действий по достижению целей управления налогами и финансами компании в процессе налоговой минимизации и (или) оптимизации;

- оценка налоговых последствий по определенным компанией стратегиям и направлениям и инвестиционного (инновационного) развития;
- прочие организационные, координирующие, сервисные задачи, обеспечивающие процесс управления налогами компании.

Основным инструментарием НКЛ компании являются:

- объекты и показатели, счета и документы, методы управленческого налогового учета и отчетности;
- методы и методики, показатели и приемы управленческого налогового анализа;
- показатели, методы налогового планирования (прогнозирования) и бюджетирования, виды налоговых планов и бюджетов, методики расчета их показателей;
- способы, приемы и инструменты налоговой минимизации и (или) оптимизации;
- типы, способы и инструменты координации и мотивации (стимулирования) исполнения налоговых планов (прогнозов), бюджетов и заданий;
- показатели, методы расчета и оценки эффективности системы налогового контроллинга, ее функциональных блоков (информационно-сервисного и менеджерского) и их элементов;
- виды, методы и инструменты внутреннего налогового контроля и мониторинга.

НКЛ направлен не на выявление недостатков и просчетов, допущенных в прошлом, а преимущественно ориентирован на настоящее и будущее.

Таким образом, в современной инновационной экономике под НКЛ следует понимать многофункциональную систему управления налоговыми потоками компании, интегрирующую в единый управленческий комплекс следующие компоненты: концепцию, методологическую и инструментальную базу реализации функций управления налогами; виды налогового контроллинга; информационно-сервисное обеспечение; налоговый менеджмент.

Налоговый менеджмент как подсистема НКЛ

В составе системы НКЛ наибольшей самостоятельностью обладает блок (подсистема) налогового менеджмента. В то же время, принимаемые менеджментом решения должны опираться на адекватную информационную базу. Однако до сих пор содержание, организационные основы, методология взаимосвязи налогового менеджмента и его информационно-сервисное обеспечение исследованы недостаточно.

Налоговый менеджмент и информационно-сервисное обеспечение процесса управления налоговыми потоками компании составляют основные функциональные блоки общей системы НКЛ. Содержание названных управленческих понятий и систем, методология их построения и взаимосвязи в рамках процесса принятия эффективных налоговых решений — научно-практические вопросы, требующие новых подходов и научного обоснования в рамках современной системы корпоративного управления налогами в инновационной экономике.

Термин «налоговый менеджмент» редко употребляется в специальной литературе. Среди российских ученых, активно исследующих и использующих в своих трудах это понятие, можно назвать Е. А. Ермакову, И. А. Майбурова, Д. Ю. Мельника, А. Г. Поршнева, Г. И. Хотинскую. Традиционно считается, что

корпоративное управление налоговыми платежами не может и не должно принимать форму классического финансового менеджмента, так как оно ограничено узкими рамками налогового законодательства.

Специалисты обычно либо вообще не выделяют налоговый менеджмент из общей системы финансового менеджмента, либо ограничивают его текущим планированием налоговых платежей и налоговым бюджетированием, по крайней мере в той части, которая открыта для внешних пользователей, регуляторов и государственных органов, осуществляющих налоговый контроль, либо пытаются провести полную аналогию налогового менеджмента с методами уклонения от уплаты налогов.

Безусловность исполнения налоговых обязательств ограничивает нормами налогового законодательства свободу выбора в принятии компанией налоговых решений с учетом своих интересов, требует абсолютной закрытости решений, которые в той или иной мере входят в противоречие с налоговым законодательством, граничат или напрямую связаны с налоговыми правонарушениями. Поэтому, если в рамках какой-либо компании действительно функционирует полноценная система налогового менеджмента, данный факт не афишируется. Этот вид финансового менеджмента сопряжен с высокими финансовыми, налоговыми и иными рисками и является закрытым даже для многих внутренних пользователей соответствующей информацией компании.

Таким образом, есть необходимость обоснования и публичного освещения организационно-методологических основ построения системы корпоративного налогового менеджмента как элемента не только оперативного, но и стратегического управления финансовыми потоками компании.

Налоги, выступая основным инструментом государственной фискальной и регулирующей политики, не могут не влиять на стратегию управления компа-

нией и ее стратегические решения, которые всегда принимаются с учетом налогового фактора. Чем выше налоговая нагрузка, тем больше может быть эффект от управления компанией налоговыми платежами путем минимизации и (или) оптимизации налоговых потоков.

Налоговый менеджмент основан в первую очередь на праве налогоплательщиков уменьшать свои налоговые обязательства всеми возможными способами, не противоречащими нормам налогового законодательства. Это постулат, но последняя его часть сужает реальные границы налогового менеджмента и не является бесспорной.

Другое методологическое заблуждение — устоявшееся мнение о том, что объектом управления налогами на уровне организаций-налогоплательщиков являются только односторонние, исходящие потоки денежных средств в виде налоговых платежей, т. е. расходы по уплате в бюджетную систему налогов и сборов или налоговые расходы. К тому же налоговые платежи — это хотя и основная, но все же только часть общих налоговых расходов компании, в состав которых должны включаться также расходы на обязательное корпоративное налоговое администрирование, на добровольную (с учетом целесообразности) организацию системы налогового менеджмента и его информационно-сервисное обеспечение. Их можно объединить в общую группу управленческих налоговых расходов. На самом деле налоговый менеджмент предполагает управление также и входящими потоками денежных средств в виде экономии на налогах. Таким образом, налоговый менеджмент призван управлять полноценным составом денежных (налоговых) потоков в условиях неопределенности и повышенных налоговых рисков.

Как форма управления налоговыми потоками, налоговый менеджмент имеет прямое отношение к финансовой стратегии компании. Налоговые расходы,

доходы и риски напрямую влияют на финансовые результаты компании, на которые ориентируются совет директоров и менеджмент, поэтому стратегические финансовые решения не могут приниматься без учета налоговых решений стратегического характера и ожидаемых результатов стратегического налогового менеджмента.

В специальной литературе крайне редко встречается само понятие налогового менеджмента, не говоря уже об его определении как самостоятельного управленческого явления. В этой связи уместно привести одну из его трактовок: «Корпоративный налоговый менеджмент — это система управления налоговыми потоками коммерческой организации путем использования научно обоснованных рыночных форм, методов и принятия управленческих решений в области налоговых доходов и расходов на микроуровне» [2, с. 200].

Данное определение не в полной мере отражает специфику явления, поэтому предлагается следующее определение налогового менеджмента: это система управления налоговыми потоками компании, принятия и реализации эффективных решений в процессе планирования (прогнозирования), бюджетирования, исполнения налоговых планов (прогнозов) и бюджетов, координации и контроля налоговых расходов и доходов компании с целью получения налоговой прибыли путем минимизации налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков с учетом налоговых рисков.

В составе налогового менеджмента можно выделить стратегическую и оперативную (текущую) составляющие. Стратегический налоговый менеджмент непосредственно связан с долгосрочным налоговым планированием и прогнозированием, разработкой системы целевых стратегических налоговых показателей, контролем и корректировкой их ожидаемых (прогнозируемых) параметров. Принятые стратегические налоговые решения реализуются в процессе

оперативного налогового менеджмента через текущее (оперативное) налоговое планирование и бюджетирование, координацию, мотивацию (стимулирование) и текущий контроль исполнения планов, бюджетов и прогнозов.

Относительная обособленность налогового менеджмента обусловлена наличием цели, самостоятельных задач, объектов, субъектов, а также инструментария управления.

Цель налогового менеджмента компании должна не только соответствовать цели финансового менеджмента — приращение подлинной стоимости компании [3; 7; 17; 20], но и конкретизировать ее на уровне управления налоговыми потоками. В этой связи целью налогового менеджмента является приращение подлинной стоимости компании путем создания положительных потоков налоговых прибылей в процессе минимизации налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков компании.

Для достижения цели налогового менеджмента компании должны решаться следующие основные задачи:

- разработка и согласование с советом директоров и высшим финансовым менеджментом компании налоговой стратегии и тактики, их корректировка и контроль реализации;
- разработка системы целевых налоговых показателей и мониторинг достижения их ожидаемых параметров;
- выбор и совершенствование инструментария функционального управления налогами, минимизации налоговых платежей и оптимизации налоговых потоков;
- определение видов, форм, состава и структуры налоговых планов (прогнозов) и бюджетов, их разработка, контроль исполнения и корректировка;
- разработка и согласование системы мотивации и стимулирования

работников, занимающихся налоговым менеджментом и его информационно-сервисным обеспечением, разработка системы оценки результативности и эффективности налогового менеджмента в целом и его структурных составляющих;

- определение состава и группировка налоговых расходов и доходов компании, организация и осуществление процесса управления потоками налоговых расходов в целом и в разрезе их групп;
- организация и осуществление процесса управления налоговой прибылью (экономической налоговой прибылью) и налоговыми рисками компании;
- оценка и мониторинг уровня налоговой нагрузки;
- организация и осуществление внутреннего налогового контроля и мониторинга объектов и целевых показателей налогового менеджмента;
- прочие задачи.

Функциональными элементами налогового менеджмента являются:

- налоговое планирование (прогнозирование) и бюджетирование;
- координация, мотивация (стимулирование) исполнения налоговых планов (прогнозов) и бюджетов;
- корпоративный (внутренний) налоговый контроль и мониторинг, в том числе исполнения налоговых планов (прогнозов) и бюджетов.

Корпоративный налоговый менеджмент – это совокупность организационных форм, методов и инструментов налогового планирования и бюджетирования, координации и стимулирования исполнения налоговых планов и бюджетов, корпоративного налогового контроля и мониторинга, ориентированная на реализацию налоговой стратегии в процессе минимизации

налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков.

Управлением налоговыми платежами на большинстве российских предприятий занимаются обычно действующие организационные структуры финансового профиля, включая учетный блок. Однако более рациональным было бы создание в составе действующих финансовых служб (управлений) компании специальных отделов, а в крупных компаниях — специальных, обособленных служб (управлений) налогового менеджмента, работниками которых были бы целенаправленно обученные специалисты по управлению налоговыми потоками — налоговые менеджеры.

Обязанностями таких специализированных служб (управлений, отделов) налогового менеджмента должны быть:

- участие в разработке регламентирующих документов, устава и положений компании, имеющих отношение к управлению налогами;
- разработка методологической, методической и инструментальной базы минимизации налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков компании;
- создание и обновление информационной базы по налоговому законодательству;
- определение, группировка, конкретизация объектов налогового менеджмента и доведение их до служб налогового информационно-сервисного обеспечения, осуществление постоянного взаимодействия с этими службами;
- участие в обосновании целесообразности заключаемых договоров и контрактов с позиций налогообложения;
- участие в разработке концепции, стратегии и тактики корпоративной налоговой политики;
- организация и осуществление процесса налоговой минимизации и (или) оптимизации;

- осуществление корпоративного налогового планирования, прогнозирования и бюджетирования, разработка налоговых планов (прогнозов) и бюджета;
- разработка корпоративных систем координации, мотивации и стимулирования исполнения налоговых планов, прогнозов и бюджетов;
- осуществление внутреннего (корпоративного) налогового контроля и анализа;
- обеспечение выполнения требований внешнего (государственного) налогового контроля (своевременное представление налоговых деклараций и необходимой документации налоговым органам);
- осуществление налогового производства — своевременная постановка на учет в соответствующих органах и перерегистрация, разработка налогового календаря, взаимодействие с местными налоговыми и финансовыми органами по налоговым льготам и другим налоговым вопросам;
- выполнение организационно-методической работы в компании в области налогообложения;
- другие вопросы налогообложения и управления налоговыми потоками.

Налоговое планирование (прогнозирование), бюджетирование, координация, мотивация и контроль исполнения налоговых планов (прогнозов) и бюджетов следует рассматривать как единый процесс минимизации налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков, нацеленный на получение налоговых доходов, налоговой прибыли и (или) экономической налоговой прибыли с учетом налоговых рисков. В налоговых планах (прогнозах) и бюджете закладываются плановые (прогнозные) значения стратегических и оперативных

целевых налоговых показателей и бюджетных заданий. В ходе их реализации осуществляется координация, стимулирование и контроль исполнения налоговых планов (прогнозов) и бюджета компании в целом, ее обособленных структурных подразделений и центров финансовой (налоговой) ответственности (центров стоимости, налоговой прибыли, налоговых расходов и налоговых доходов). Модель управления налоговыми потоками через центры финансовой (налоговой) ответственности в целом аналогична модели центра стоимости компании в финансовом менеджменте [3, с. 68].

Корпоративные системы координации, налогового контроля и мониторинга представляют собой систематическую деятельность по наблюдению за налоговыми потоками, проверке правильности начисления и уплаты налогов в соответствии с принятыми стратегическими и оперативными налоговыми решениями и результатами управленческого налогового учета и отчетности; по анализу потоков налоговых доходов и расходов, налоговой прибыли (экономической налоговой прибыли); по выявлению и устранению ошибок до проведения проверок со стороны государственных налоговых органов, предотвращению и разрешению налоговых конфликтов.

Организация налогового менеджмента создает возможность решения компаниями ряда проблем, которые не всегда удастся решить в рамках других типов управления и традиционного финансово-менеджмента:

- настроить и скоординировать цели налогового управления со стратегическими целями управления компанией и ее финансами;
- обеспечить прямую зависимость принимаемых налоговых решений по достижению целей налогового управления от степени налоговых рисков;
- получить дополнительный инструментарий для достижения стратегической цели компании;
- более полно учесть изменения внешней среды;
- стимулировать участников налогового менеджмента с учетом результатов стратегических целей компании, создать предпосылки для повышения классности и квалификации налоговых специалистов [16;19].

Объектами налогового менеджмента являются налоговые потоки и налоговые риски компании. В свою очередь, налоговые потоки, рассматриваемые в качестве объекта налогового менеджмента, включают в себя два взаимосвязанных, но разнонаправленных типа потоков: исходящие (выходные) потоки налоговых расходов и входящие (входные) потоки налоговых доходов в виде экономии на налогах и налоговой прибыли. Таким образом, в качестве объектов налогового менеджмента компании выделяются следующие группы:

- налоговые расходы (расходы по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей и управленческие налоговые расходы);
- налоговые доходы (экономия по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей);
- налоговая прибыль и экономическая налоговая прибыль (налоговый и экономический налоговый результат);
- налоговые риски (потери в результате изменения налогового законодательства, совершения налоговых правонарушений).

Информационно-сервисное обеспечение как подсистема налогового контроллинга.

Информационно-сервисное обеспечение процесса управления налоговыми потоками представляет собой

второй блок системы НКЛ и одновременно относительно обособленную часть (разновидность) общей системы финансового информационно-сервисного обеспечения, связанную с последней единообразными подходами к их содержанию, структуре и построению элементов, общими стратегическими целями и задачами, направленными на приращение подлинной стоимости компании на основе создания положительных потоков налоговых прибылей и экономических налоговых прибылей.

Структурно блок налогового и информационно-сервисного обеспечения включает в себя следующие функциональные элементы управления: управленческий налоговый учет (УНУ), управленческую налоговую отчетность (УНО) и управленческий налоговый анализ (УНА). Названные функциональные элементы блока налогового информационно-сервисного обеспечения требуют повышенного внимания, т. к. предлагаются для практики налогового управления впервые и являются фактически неизученными и неисследованными в плане содержания и формирования как функциональных элементов и прикладных систем, особенно это касается УНУ и УНО.

По аналогии с управленческим финансовым учетом в широком его понимании [3, с. 149–150] УНУ занимает центральное место в системе налогового информационно-сервисного обеспечения, поскольку интегрирует в себе все ее функциональные элементы. Таким образом, в широкой интерпретации УНУ ассоциируется с общей системой информационно-сервисного обеспечения процесса управления налоговыми потоками компании.

УНУ представляет собой процесс накопления, измерения, идентификации, интерпретации, анализа и предоставления информации об операциях, имеющих отношение к налогообложению, о

движении денежных средств в налоговой форме, формировании налоговых расходов и доходов, налоговой прибыли (экономической налоговой прибыли), налоговых рисках и другой информации, связанной с управлением налоговыми потоками компании и предназначенной для совета директоров и налоговых менеджеров, необходимой для принятия стратегических и оперативных управленческих налоговых решений.

Необходимость УНУ обусловлена тем, что информация, накапливаемая в рамках традиционных налогового и бухгалтерского финансового учетов и отчетности, не может быть напрямую и в полном объеме использована советом директоров и налоговым менеджментом. Для целей минимизации или оптимизации налогов и налогового бюджетирования нужна качественно новая, конфиденциальная управленческая информация о налоговых расходах, доходах, рисках, налоговой прибыли (экономической налоговой прибыли), которая бы накапливалась, обрабатывалась и анализировалась в рамках специально организованного УНУ, анализа и отчетности и предоставлялась в готовом виде менеджменту компании. При этом в ее определенной части (в отношении информации о расходах по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей) данные внешнего (обязательного) налогового и бухгалтерского учетов должны коррелироваться с результатами УНУ, показателями УНО и соответствовать друг другу. Управленческая налоговая информация предназначена исключительно для внутренних пользователей в лице совета директоров, финансовых и налоговых менеджеров высшего уровня управления компанией, а результаты традиционного (обязательного) налогового учета — для внешних пользователей в лице налоговых и других контролирующих органов. Поэтому внешние (обязательные)

налоговый учет, отчетность, результаты расчетов фактических сумм налогов, сборов и других платежей должны опираться на результаты управленческих налоговых расчетов, учета и отчетности, т. е. по отношению друг к другу первичными являются результаты УНУ (отчетности) и расчетов. Эта особенность УНУ обособлена спецификой управления налоговыми потоками компании и законодательно-правовой формой налоговых (фискальных) платежей.

УНУ и отчетность как элементы блока информационно-сервисного обеспечения системы НКЛ и разновидность управленческого финансового учета и отчетности должны иметь свои цели, задачи, объекты, методы и инструменты.

По уровню управления компанией в системе налогового информационно-сервисного обеспечения следует выделять стратегический и оперативный УНУ. Необходимость такого разделения обусловлена не только временным фактором, особенностями оперативного и стратегического управления компанией, но и различиями в составе и качестве требуемой менеджментом и советом директоров налоговой и финансовой информации. Для стратегического управления в большей степени требуется расчетно-аналитическая прогнозная информация, а оперативное управление опирается на фактические, отчетные данные.

Стратегический УНУ призван обеспечивать достоверной и экономически обоснованной информацией стратегию управления стоимостью компании и осуществлять помощь менеджменту в принятии стратегических решений по определению допустимого уровня налоговых рисков, способствовать приращению подлинной стоимости капитала на основе роста налоговой прибыли и создания положительных потоков экономической налоговой прибыли в период горизонта прогнозирования.

Оперативный УНУ — это процесс формирования и предоставления достоверной и полной информации, используемой менеджментом для реализации принятой стратегии компании в ходе текущего управления и принятия оперативных решений, обеспечивающих минимизацию налоговых (фискальных) платежей и (или) оптимизацию налоговых потоков компании с учетом допустимого уровня налоговых рисков.

Целями УНУ, как исключительно внутреннего, закрытого для третьих лиц вида учета, является информационно-сервисное обеспечение совета директоров, менеджеров и служб налогового менеджмента для стратегического и оперативного управления налоговыми потоками и налоговыми рисками компании в целом, а также в разрезе налоговых расходов и доходов, налоговой прибыли (экономической налоговой прибыли). Службы УНУ должны документировать процессы, осуществлять расчет налоговых (фискальных) платежей по результатам их минимизации и (или) оптимизации, вести специальные счета такого учета, составлять управленческую финансовую отчетность, содействовать стратегическому прогнозированию, принимать участие в оперативном планировании, бюджетировании, контроле и мониторинге, осуществлять первичный анализ и оценку различных аспектов налоговой деятельности, выбирать для целей управления методы расчета налоговых расходов, доходов, прибыли и других налоговых показателей, высказывать и оформлять свои профессиональные суждения. В этом и заключается помощь менеджменту компании в принятии эффективных стратегических и оперативных плановых и последующих управленческих решений как одной из одной функций УНУ и НКЛ в целом.

Цели УНУ конкретизируются в его задачах, основными из которых являются:

- идентификация, измерение, оценка, анализ, подготовка,

- интерпретация и предоставление управленческой налоговой информации;
- разработка системы управленческих счетов по объектам учета и отражение на них информации о налоговых расходах, доходах, налоговой прибыли (экономической налоговой прибыли), налоговых рисках и другой связанной с ними информации;
 - организация стратегического и оперативного УНУ;
 - отражение налоговой информации путем ее документирования в целях налогового планирования, анализа и контроля;
 - разработка учетной политики для целей управления налоговыми потоками, разработка форм и составление УНО;
 - выбор, определение и документирование системы (методов) расчета и учета совокупных налоговых расходов и доходов в целом и в разрезе их классификационных групп по видам, центрам и статьям, в том числе явных и неявных управленческих налоговых расходов, до и после оптимизации (минимизации), распределение налоговых расходов на условно-постоянные и условно-переменные, первичный анализ и контроль налоговых расходов для целей налогового планирования, бюджетирования и принятия решений;
 - выбор, определение методов расчета, документирование, учет, анализ и контроль налоговой прибыли и экономической налоговой прибыли для целей стратегического и оперативного налогового планирования, бюджетирования и принятия решений;
 - выбор, определение методов расчета, учет, анализ и контроль налоговых рисков для целей принятия стратегических и оперативных решений в процессе минимизации налоговых (фискальных) платежей и оптимизации налоговых потоков компании;
 - предоставление информации менеджменту для расчета, анализа и контроля налоговой нагрузки;
 - формирование входящего информационного потока для системы УНУ;
 - формирование информационного потока между УНУ, внешним (обязательным) налоговым учетом и бухгалтерским финансовым учетом;
 - формирование информационного потока между системой УНУ и системами стратегического и оперативного налогового и финансового менеджмента.

Объекты УНУ

Одной из наиболее сложных проблем УНУ является четкое определение его объектов, в число которых входит и обязанность ведения внешнего (для налоговых органов) налогового учета в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ и нормативно-правовых актов. От этого зависит решение другой проблемы — построение системы счетов УНУ, на которых будет отражаться и накапливаться информация необходимая для управления налоговыми потоками.

Таким образом, объектная система УНУ включает в себя:

- налоговые расходы;
- налоговые доходы в целом и в разрезе их классификационных групп и видов;
- налоговую прибыль и экономическую налоговую прибыль;
- налоговые риски и показатели, необходимые для их оценки.

Система объектов УНУ должна строиться по разделам внутренней УНО, содержание которых будет раскрывать обобщенную информацию о налоговых потоках и налоговых рисках. В качестве такой отчетности УНО рекомендуется пять ее видов (форм):

1. Управленческий налоговый баланс по разделам: I «Внеоборотные налоговые активы» (в том числе основные средства и нематериальные активы, задействованные в налоговом управлении); II «Оборотные налоговые активы» (в том числе альтернативные налоговые расходы по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей, краткосрочные (текущие) управленческие налоговые расходы, упущенная выгода (прибыль) от альтернативных управленческим налоговым расходам вложений); III «Налоговые капитал и резервы» (в том числе капитализированные управленческие налоговые расходы, налоговая прибыль, экономическая налоговая прибыль); IV «Налоговые обязательства» (безальтернативные налоговые обязательства по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей).

2. Отчет о налоговой (экономической налоговой) прибыли и убытках.

3. Отчет о движении налоговых потоков (налоговых доходов, управленческих налоговых расходов).

4. Отчет о налоговых рисках.

5. Отчет об исполнении оптимизационного налогового бюджета по разделам: I «Налоговые расходы»; II «Налоговые доходы»; III «Налоговая прибыль (убыток)»; IV «Неявные управленческие налоговые расходы»; V «Экономическая налоговая прибыль (убыток)».

Существует также проблема взаимоотношения двух видов налогового учета — обязательного (внешнего) налогового учета, регламентируемого законодательством, и специального (добровольного, внутреннего) УНУ и отчетности, т. к. общая проблема

организации и построения системы последнего поднимается впервые. Здесь возможны и приемлемы два организационных подхода (варианта):

1) одновременное ведение обязательного (внешнего) налогового учета (отчетности) и УНУ (отчетности) при условии подчиненности результатов первого результатам второго;

2) ведение единого УНУ (отчетности), заключительные результаты которого будут представляться как результаты обязательного налогового учета (отчетности) и открыты для налоговых органов.

Первый подход является более трудоемким и затратным, но более безопасным и контролируемым для компаний. Поэтому они могут выбрать любой из вариантов, учитывая условия и возможности. Однако в обоих вариантах исчисление и уплата налогов и других обязательных платежей, составление налоговых (фискальных) деклараций (расчетов) должны осуществляться на основе результатов и показателей УНУ и отчетности.

Методами УНУ являются:

- адаптированные для целей управления общие, традиционные методы бухгалтерского и обязательного налогового учета и отчетности (документирование, отражение на счетах путем двойной записи, балансовый метод и т.д.);
- специальные методы идентификации, измерения, оценки налоговых и финансовых показателей, характеризующих объекты УНУ, в том числе расходов по уплате налоговых (фискальных) платежей, явных и неявных управленческих налоговых расходов, налоговой прибыли и экономической налоговой прибыли, налоговых рисков и др.;
- методы управленческого налогового и финансового анализа, а также текущего (оперативного)

налогового контроля и мониторинга.

Данный перечень методов УНУ общий, его конкретизация и формирование системы методов должны осуществляться службами УНУ каждой компании в отдельности, исходя из потребностей совета директоров и менеджеров в определенной ими налоговой информации (ее видах, объемах, качестве, формах представления и т. д.).

Методы УНУ включают в себя совокупность соответствующих им инструментов, с помощью которых они используются на практике. Каждому методу присущ свой набор инструментов. В общем к инструментам УНУ можно отнести объекты учета, элементы налогообложения и методики расчета объектов управленческого финансового учета, виды соответствующих операций и показателей, счетов и документов УНУ, виды управленческой налоговой отчетности, их разделы, статьи и т. п. В свою очередь, совокупность объектов, методов и инструментов УНУ составляет содержание его инструментария.

Основные выводы

НКЛ компании необходимо рассматривать в тесной связи с общей концепцией стратегического управления ее финансами и построения системы финансового контроллинга. Состав, структура, основная цель и задачи НКЛ должны соответствовать названным организационно-методологическим основам построения общей системы финансового контроллинга компании, конкретизируя их на уровне управления налоговыми потоками.

Список использованных источников

1. Аверчев И.В. Управленческий учёт и отчётность. Постановка и внедрение. М. : Рид Групп, 2011.
2. Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый

менеджмент: учебник. М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2015.

3. Барулина Е.В. Управление финансами компании: теория, методология, инновации: монография. Саратов : СГСЭУ, 2013.
4. Барулина Е.В., Барулин С.В. (НКЛ) компании: налоговый менеджмент, информационно-сервисное обеспечение процесса управления. Саратов: СГСЭУ, 2014.
5. Вылкова Е.С. Налоговое планирование. Теория и практика: учебник. М.: Юрайт, 2014.
6. Ивашкевич В.Б. Оперативный контроллинг. М.: Магистр; Инфра-М, 2012.
7. Ивашковская И.В. Моделирование стоимости компании. Стратегическая ответственность совета директоров. М.: ИНФРА-М, 2012.
8. Клейнер Г. Стратегия предприятия. М.: Дело, 2008.
9. Концепция контроллинга: Управленческий учёт. Система отчётности. Бюджетирование/пер. с нем. М.: Альпина Паблишерз, 2009.
10. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов/ под ред. И.А Майбурова: Юнити-Дана, 2010.
11. Писчасов Е. Инструментарий контроллинга предприятия [Электронный ресурс]. URL: <http://www.controlling.ru>.
12. Слинков Д.Г. управленческий учёт: постановка и применение. СПб.: Питер, 2010.
13. Управленческий план счетов [Электронный ресурс]. URL: <http://develop.intalev.ru/index.php/>.
14. Экономика налоговых реформ: монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. К.: Алерта, 2013.
15. Copeland T., Dolgoff A. Outperform with Expectations-

- based Management. A State of the Art Approach to Creating and Enhancing Shareholder Value. John Wiley&Sons, Inc., 2005.
16. Fernandez. EVA economic profit and Cash Value Added do not Measure Shareholder Value Creation: IESE Business School Working Paper. 2002.
17. Post J.E. Preston L. E. Sachs S. Managing Extended Enterprise. The New Stakeholder View California Management Review. 2002. Vol. 45. № 1. P. 6–26.
18. Stewart. G.B. The Quest for Value. A Guide for Senior Managers. N.Y. : Harper Business, 1991.
19. Wallace J. Value Maximization and Stakeholder Theory: Compatible or Not? // Journal of Applied Corporate Finance. 2003. Vol.15. № 3. P. 120–127.

S.V. Barulin, Doctor habil. in Economics, Professor
Saratov, Russia

Ye. V. Barulina, PhD in Economics, Associate Professor
Saratov, Russia

METHODOLOGICAL ASPECTS OF MANAGING COMPANY'S TAX FLOWS IN FORM OF TAX CONTROLLING

Abstract. The article considers the company's tax controlling as a component element of strategic management of finance and financial controlling. It describes its composition, structure, objective in accordance with organizational and methodological basic of building a general system of financial controlling. The company's tax controlling system is presented as a multi-functional, integrating and coordinating model of tax flow management. The system offered includes the concept, methodological and methodic basis of tax management, as well as two functional blocks and their elements: the block of tax management (tax planning and budgeting, coordination, motivation and control of tax plans and budgets performance); the block of information and service provision of the management process (tax management accounting, analysis and recording). Organization and introduction of the offered tax controlling system, its blocks and elements is considered as one of the tasks of the company's financial and tax manager or an independent tax advisor. The system offered must become one of the stages of forming in Russia systems of tax controlling and tax consultancy with expanded rights and responsibilities of tax controllers and advisors.

Key words. Tax flows; tax controlling; information and service provision; tax management; tax management accounting.

Information about the author

Sergey V. Barulin – Doctor habil. in Economics, Professor, Chair of Taxes and Taxation, Saratov Socio-Economic Institute of G. V. Plekhanov Russian Economic University, Saratov, Russia (89 Radishechev St., 410003, Saratov), 40/54 Malaya Gornaya St., 173, 410031, Saratov; e-mail: barulinsv@mail.ru

Yelena V. Barulina – PhD in Economics, Associate Professor, Chair of Finance, Credit and Taxation, P. A. Stolypin Povolzhsky Institute of Management of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Saratov, Russia (23/25 Sobornaya St., 410003, Saratov), 40/54 Malaya Gornaya St., 173, 410031, Saratov; e-mail: barulinsv@mail.ru