

Селезнева И.В., Штиллер М.В.

**Налоговые риски в системе
управленческого учета**

В статье рассматриваются вопросы по снижению налогового риска в рамках управленческого учета. Определены основные характеристики, присущие налоговому риску, выделены модели поведения налогоплательщиков. Автор изучил взаимосвязь налогового планирования и налогового риска и определил его особое значение для снижения налогового риска. В статье рассматриваются современные проблемы по управлению налоговыми рисками компании как неотъемлемой части в общей системе принятия управленческих решений. Обосновывается необходимость организации научных исследований, использования различных приемов снижения налоговых рисков на предприятии, разработки стратегии управления риском в виде прогнозирования рисков. Определены функции налогового риска и предложены меры по их учету с целью снижения налоговых рисков. Раскрыты основные принципы оценки налоговых рисков, связанные с концепцией приемлемого риска, определением пороговых значений риска, расчетом величины экономического ущерба показателей, необходимых для риск-менеджмента.

Ключевые слова: налоговый риск, налоговое планирование, управление рисками, налоговые обязательства, снижение риска, налогоплательщики.

Selezneva I.V., Shtiller M.V.

**Management of tax risks
in system of management
accounting**

In article questions on decrease in tax risk within management accounting are considered. The main characteristics inherent in tax risk are defined behavior models of taxpayers are allocated. The author studied interrelation of tax planning and tax risk and defined its special value for decrease in tax risk. In article modern problems on management of tax risks of the company, as integral part in the general system of adoption of administrative decisions are considered. Need of the organization of scientific researches, uses of various methods of decrease in tax risks at the enterprise, development of strategy of management of risk, in the form of forecasting of risks locates. Functions of tax risk are defined and measures for their account, for the purpose of decrease in tax risks are offered. The basic principles of an assessment of tax risks connected with the concept of the acceptable risk, determination of threshold values of risk, calculation of size of economic damage of the indicators necessary for a risk management are opened.

Key words: tax risk, tax planning, risk management, tax obligations, decrease in risk, taxpayers.

Селезнева И.В., Штиллер М.В.

**Басқарушы есепке алу
жүйесіндегі салық тәуекелдері**

Мақала әкімшілік жауапкершілік шеңберінде салық тәуекелін төмендету айналысады. Тән салық тәуекелдер салық төлеушілердің міндет атап өтті негізгі сипаттамалары. авторы салық жоспарлау және салық тәуекел қарым-қатынас зерттеді және салық қаупін азайту үшін, оның ерекше маңыздылығын анықтады. Мақала жалпы менеджмент жүйесі шешімдеріне ажырамас бөлігі ретінде компанияның салық тәуекелдерін басқарудың заманауи проблемалары, айналысады. Зерттеу қажеттілігі, тәуекел болжау түрінде кәсіпорынның салық тәуекел, тәуекелдерді басқару стратегияларын дамыту, қысқарту түрлі әдістерін қолдану. Салық тәуекел функциялары және салық тәуекелдерді азайту мақсатында, олардың интеграция жөніндегі шараларды ұсынамыз. Қабылдарлық тәуекел байланысты тәуекелдерді салық бағалау қысқаша мазмұны, тәуекел белгілі бір шекті, тәуекелдерді басқару үшін экономикалық залал көрсеткіштердің құнын есептеу.

Түйін сөздер: салық тәуекел, салықтық жоспарлау, тәуекелдерді басқару, салық міндеттемесі, тәуекел төмендету, салық төлеушілер.

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Назначение управленческого учета заключается в обеспечении руководителей различных уровней управления информацией, необходимой для принятия решений. Управленческий учет предназначен для достижения лучших результатов будущей хозяйственной деятельности субъекта. У предприятия могут возникать, и как доказано практикой, возникают отклонения от плановых, прогнозных оценок, так как прогноз событий редко полностью совпадает с осуществленным решением. При этом предприятие может столкнуться с такими отклонениями от предполагаемого результата, которые могут привести к серьезным последствиям. Поэтому оно вынуждено наблюдать за отклонениями и соответствующим образом корректировать свою деятельность. В этом особое значение для предприятия имеет учет рисков при принятии внутренних управленческих решений на основе внутренней учетной информации. В таких ситуациях риск выступает как отклонение между тем, что мы сейчас прогнозируем по принимаемому решению, и тем, что фактически будет по этому решению осуществлено.

Таким образом, хозяйствующий субъект должен уметь учитывать в своей деятельности влияние рисков, приводящих к возникновению различных отклонений планируемых показателей деятельности. Следовательно, в управленческом учете с целью повышения эффективности принимаемых решений необходимо использовать понятие риска, в том числе налогового.

Размытость в толковании налоговых рисков существует также, как и для толкования риска вообще. Внешняя составляющая налогового риска связана с введением новых налоговых платежей, изменением налоговых ставок или условий уплаты, отменой налоговых льгот и прочее. Источником возникновения налогового риска могут являться и внутренние факторы, например налоговые ошибки. Налоговый риск выступает как вероятность потерь, связанных с неблагоприятными изменениями налогового законодательства или с ошибками, допущенными при исчислении налоговых платежей. Это выраженная в денежном эквиваленте вероятность того, что налогоплательщик может понести финансовые и иные потери, которые связаны с уплатой или оптимизацией налогов. Источником налогового риска выступает оптимизация налогов. Предприятие сознательно подвер-

гает себя налоговому риску, активно занимаясь налоговым планированием [2]. Налоговый риск существует не только для налогоплательщиков, но и для других участников налоговых правоотношений. Например, для государства в лице государственных органов налоговый риск состоит в снижении поступления налогов, выступающих основным источником формирования доходной части бюджета. Для налогоплательщиков рост налоговых издержек, являющихся разновидностью его предпринимательских издержек, влечет за собой снижение имущественного потенциала, и, следовательно, снижение возможностей для решения задач, стоящих перед ним в будущем.

В качестве основных характеристик, присутствующих налоговому риску, можно выделить тот факт, что он является неотъемлемой составляющей финансового риска; имеет связь с неопределенностью экономической и правовой информации; распространяется на участников налоговых правоотношений, оказывает на них негативное влияние и проявляется для каждого участника таких отношений по-разному [3].

Полезной является информация о налоговых рисках как для внешних, так и для внутренних пользователей. Отсутствие такой информации у предприятия увеличивает риск принятия неверного решения, способного в дальнейшем привести его к банкротству.

В связи с этим бухгалтер должен уметь проводить экономический анализ вариантов решений с учетом рисков. Под «учетом риска» здесь понимается не бухгалтерский учет этого объекта, предполагающий определение способа измерения и оценки, обособления от других объектов учета и отражения его на счетах бухгалтерского учета. В этом случае данное понятие предполагает принятие во внимание этого показателя при выработке управленческого решения.

Практика свидетельствует, что большинство предприятий не может избежать ошибок, связанных с формированием и исполнением налоговых обязательств. Данные ошибки, связанные с суммами штрафных санкций, начисленных по результатам налоговых проверок, необходимо выявлять, поскольку они оказывают большое влияние на финансовое состояние. Частью управленческого учета на предприятии является выявление и устранение уже допущенных налоговых ошибок, связанных с уже начисленными и уплаченными налогами. Это еще раз подтверждает подверженность предприятий налоговому риску. Процедуры по оценке налогового риска,

конкретные способы контроля его величины и меры по снижению должны быть определены в учетной политике предприятия.

Ряд особенностей имеет сложный процесс управления налоговыми платежами с точки зрения сроков и сумм исполнения обязательств.

Если налогоплательщиком не исполняются в установленные сроки обязанности по уплате налогов, то производится начисление пени. Суммы налога и пени взыскиваются с уклонителя налогов за счет денежных средств, находящихся на его счетах в банке или за счет имущества налогоплательщика и т.д.

Достижение снижения налогового риска предприятия происходит путем регулирования своевременности и полноты выполнения налоговых обязательств, что устраняет возможность возникновения дополнительных платежей.

Для снижения налогового риска в системе управленческого учета необходимо решить следующие задачи: достичь максимальной экономии налоговых платежей; управлять сроками и суммами исполнения налоговых обязательств; проводить систематическое выявление ошибок начислений и уплаты налогов.

Решение задач перечисленных выше должно осуществляться в рамках налогового планирования. В настоящее время проблемы налогового планирования достаточно актуальны. Большинство авторов публикаций, посвященных этому вопросу, предлагают разнообразные методы для выбора оптимального варианта налоговых платежей, предусматривающие значительную экономию.

В экономической литературе на сегодняшний день выделяют четыре модели поведения налогоплательщиков.

Первая модель предполагает уплату налогов без применения специальных мер по снижению величины налоговых обязательств. Такой модели придерживается налогоплательщик, не желающий тратить дополнительные средства для поиска и осуществления альтернативного подхода к практическому применению норм налогового законодательства. Это поведенческая модель послушного налогоплательщика, опасющегося применения к нему различных санкций за нарушение налогового законодательства.

Вторая модель предполагает уклонение от уплаты налогов, при которой налогоплательщик сознательно нарушает нормы налогового законодательства с целью достижения максимального снижения сумм налоговых обязательств.

Третья модель предполагает обход налогов,

когда налогоплательщик избегает возникновения обстоятельств, которые обязывают его платить налоги и тем самым избегает признания его как участника налоговых правоотношений. Такая цель достигается либо легитимным способом, когда налогоплательщик сознательно избегает получения определенных видов доходов либо нелегитимным способом, при котором налогоплательщик не встает на налоговый учет.

Четвертая модель предполагает налоговое планирование. Налогоплательщик, с одной стороны, не нарушает нормы налогового законодательства, а с другой стороны, он уменьшает сумму налоговых платежей посредством творческого применения законодательных норм к своей практической деятельности.

В современных условиях хозяйствования содержание налогового планирования становится шире. Экономический субъект интересуется уже не объемом уплаченных им налоговых платежей, а эффективностью финансово-хозяйственной деятельности в целом и воздействием налогов на формирование его денежных потоков. Сегодня хозяйствующий субъект борется не против налогов, а за прибыль как конечный результат любой предпринимательской деятельности.

Прогнозирование и планирование помогают экономическому субъекту предвидеть экономические изменения и приспособиться к ним заранее, снизив тем самым уровень риска. Отсюда следует вывод, что планирование и риск взаимосвязаны. С одной стороны, планирование – это способ снижения риска; с другой – риск всегда присутствует при осуществлении любого планируемого решения.

Налоговое планирование имеет особое значение для снижения налогового риска. Оно обусловлено характерными чертами налоговой системы в Казахстане, имеющей сильное влияние на финансово-хозяйственную деятельность предприятия. Особенностью налогового планирования является то, что предприятие имеет возможность непосредственно воздействовать только на часть факторов, способствующих снижению налогового риска. Они составляют совокупность внутренних факторов. На другую часть факторов, являющихся внешними, предприятие не может оказывать влияние. Характер их воздействия на величину налогового риска практически не поддается прогнозированию, что существенно затрудняет процесс регулирования налогового риска. Однако, полный отказ от этого процесса губителен для предприятия. В частности, именно отсутствие налогового планирования

является, по мнению некоторых ученых, одной из причин огромного количества банкротств предприятий [4].

Налоговый риск должен рассматриваться предприятием не только в той части управленческого учета, которая посвящена управлению налоговыми обязательствами. Его необходимо принимать во внимание и в других областях управленческого учета, например, при принятии решений о капитальных вложениях. Инвестирование затрат и получение доходов от инвестиций является одной из важнейших проблем управления на предприятии. Инвестиционные решения во всем мире считаются наиболее рискованными, так как они вовлекают в инвестиционный процесс значительную долю ресурсов текущего периода в расчете на получение дохода в предстоящем периоде. Любой инвестиционный процесс является частью финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Следовательно, при реализации инвестиционного проекта возникают объекты налогообложения по основным видам налогов. Применяемые методики составления бизнес-планов учитывают налоги, связанные с инвестиционным проектом, в виде отрицательного денежного потока. То есть влияние налогового законодательства сводится лишь к учету воздействия его изменений на сумму налоговых платежей по проекту. В этом случае не учитывается воздействие налогообложения на инвестиционный процесс. Очень часто при исследовании данного вопроса упускается тот факт, что чистая прибыль является также источником уплаты налоговых штрафных санкций, начисленных в результате выявления налоговыми органами допущенных на предприятии ошибок. Это фактически может привести к такому перераспределению чистой прибыли между различными направлениями ее использования, что в результате самая лучшая инвестиционная политика не даст желаемого результата, так как не сможет быть реализована в связи с исчезновением источника инвестирования. Это может серьезно подорвать финансовое положение предприятия, вплоть до его банкротства.

Таким образом, у предприятий, у которых высок налоговый риск, значительно увеличивается и инвестиционный риск, а снижение налогового риска будет способствовать повышению эффективности инвестиционной деятельности предприятия. Поэтому инвесторы заинтересованы в получении информации о налоговом риске предприятия в его отчетности.

Специфика отражения в учете фактов хозяйственной жизни приводит к возникновению бухгалтерского риска, в том числе налогового. Учитывая, что налоговая информация формируется в финансовой, управленческой и налоговой об-

ластях бухгалтерского учета, то процедуры по снижению налогового риска следует проводить в каждой из них и значительная доля работы по снижению налогового риска должна проводиться в рамках управленческого учета.

Литература

- 1 Карпова Т.П. Основы управленческого учета: учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
- 2 Мелешев Р. С. Налоговое планирование и экономическая безопасность // Налоги. Февраль 2007. Специальный выпуск
- 3 Тихонов Д.Н., Липник Л.Г. Налоговое планирование и оптимизация налоговых рисков. – VL: Алышна Бизнес Букс, 2004. – 253 с.
- 4 Лапуста М.Г., Шаршукова Л.Г. Риски в предпринимательской деятельности. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 224 с.

References

- 1 Karpova T.P. Osnovy upravlencheskogo ucheta: uchebnoe posobie. – M.: INFRA-M, 1997. – 392 s.
- 2 Meleshev R. S. Nalogovoe planirovanie i jekonomicheskaja bezopasnost' // Nalogi. Fevral' 2007. Special'nyj vypusk
- 3 Tihonov D.N., Lipnik L.G. Nalogovoe planirovanie i optimizacija nalogovyh riskov. – VL: Alyshna Biznes Buks, 2004. – 253 s.
- 4 Lapusta M.G., Sharshukova L.G. Riski v predprinimatel'skoj dejatel'nosti. – M.: INFRA-M, 1996. – 224 s.