

§ 2 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ ФИНАНСОВОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

Е.В. Антонова

УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМИ ИЗДЕРЖКАМИ ОРГАНИЗАЦИИ И ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ КАК ЭЛЕМЕНТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

***Аннотация:** В статье исследуются вопросы управления налоговыми издержками организации, а также основные моменты, которые необходимо учитывать при составлении и принятии налоговой политики организации. Для достижения целей внутреннего аудита отдельных хозяйственных процессов в практике рассматриваются два подхода к организации внутреннего аудита: пообъектный и циклический.*

При пообъектном подходе выделяются сегменты внутреннего аудита, которые практически должны повторять объекты управления и бухгалтерского (финансового и управленческого) учёта. В статье рассмотрена методика такого подхода, предусматривающая обязательность тестирования с целью получения доказательств в части отдельных синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учёта. Рассмотрена также типология сегментов аудита в соответствии с требованиями пообъектного подхода.

Циклический подход к организации внутреннего аудита предусматривает выделение в качестве сегментов такие циклы хозяйственных операций, которые будут характеризовать специфику деятельности организации, применяемую систему бухгалтерского учёта и документооборота. Таким образом, данный вариант подхода в отличие от предыдущего будет иметь для каждого субъекта хозяйствования свои индивидуальные особенности. Этот вывод подтверждается зарубежной аудиторской практикой. В статье в качестве сегментов будут рассмотрены следующие циклы хозяйственной деятельности организации: приобретение (заготовление) – производство (товары, работы, услуги) – продажи (реализация) – инвестирование (вложение) – управление (расчёты, движение основного и оборотного капитала, налогообложение, распределение прибыли). В статье также рассматриваются этапы анализа эффективности применяемой налоговой политики организации.

***Ключевые слова:** Юриспруденция, налог, налогообложение, зачет, обязательство, прибыль, международный, организация, избежание, соглашение*

Значение внутренних проверок хозяйственных операций, протекающих в определенной последовательности кругооборота средств в организации, чрезвычайно велико. Для достижения целей внутреннего аудита отдельных хозяйственных

процессов на практике применяются два подхода к организации проверок: пообъектный и циклический¹.

¹ Кеворкова Ж.А. Внутренний аудит: учеб. Пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский

При *пообъектном* подходе выделяются сегменты внутреннего аудита, которые практически должны повторять объекты управления и бухгалтерского (финансового и управленческого) учёта. Методика такого подхода предусматривает обязательность тестирования с целью получения доказательств в части отдельных синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учёта.

При пообъектном подходе каждая хозяйственная операция дважды попадает в сферу внимания внутреннего аудитора, так как хозяйственные операции затрагивают два объекта бухгалтерского учёта. Или она проверяется двумя аудиторами на соответствие установленных критериев отдельных счетов бухгалтерского учёта, без выявления причинно-следственной связи между двумя объектами управления и учёта.

Кроме того, эти же хозяйственные операции при дальнейшем проведении внутреннего аудита ещё раз рассматриваются с точки зрения наличия и функционирования взаимосвязей между объектами. В практической деятельности нельзя признать рассмотренный вариант рациональным, поскольку одни и те же хозяйственные операции (следовательно, одни и те же первичные учётные документы как материальные носители информации) проверяются неоднократно, увеличивая

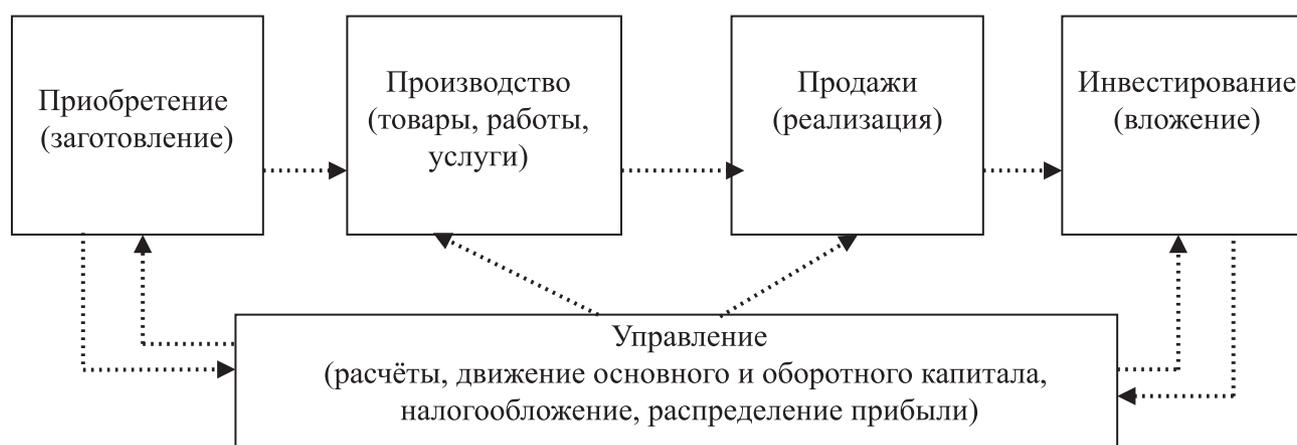
тем самым трудоёмкость работ, задерживая исполнение поставленной задачи, поднимая стоимость внутренних аудиторских процедур.

Такой подход к организации процесса внутреннего аудита достаточно полно описан в учебной литературе. Однако следует заметить, что он в большей степени применяется при внешнем аудите. Отсюда следует предположение, что процесс внутреннего аудита может быть оптимален в том случае, когда в качестве сегментов внутреннего аудита будут приняты возникающие при осуществлении хозяйственных операций взаимосвязи между объектами учёта, которые составляют циклы хозяйственных операций.

Циклический подход к организации аудита предусматривает выделение в качестве сегментов такие циклы хозяйственных операций, которые будут характеризовать специфику деятельности организации, применяемую систему бухгалтерского учёта и документооборота. Таким образом, данный вариант подхода в отличие от предыдущего будет иметь для каждого субъекта хозяйствования свои индивидуальные особенности. Этот вывод подтверждается зарубежной аудиторской практикой.

На рисунке 1 приведены в качестве сегментов циклы хозяйственной деятельности организации.

Циклы хозяйственной деятельности



учет, анализ и аудит», «Экономическая безопасность» / Ж.А. Кеворкова, Т.П. Карпова, А.А. Савин и др. / под ред. Ж.А. Кеворковой. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013, стр. 192, 193.

Рисунок 1.

Циклы хозяйственной деятельности

Под «сегментированием внутреннего аудита» понимается подразделение внешней и внутренней отчётности на элементы в целях решения поставленных перед внутренним аудитом задач. Сегменты внутреннего аудита, выделенные с применением циклического подхода, называются циклами хозяйственной деятельности (циклами однородных по содержанию хозяйственных операций).

На основании анализа информационных потоков организации в сфере промышленного производства выделяются следующие циклы хозяйственной деятельности:

- «Приобретение (заготовление)», включающее проверку процессов приобретения (заготовления) товарно-материальных ценностей, т.е. процессов снабжения, их хранения и выдачи в производство или на эксплуатационные нужды;
- «Производство (товары, работы, услуги)», состоящее из технологических операций и производственных процессов, в ходе исполнения которых потребляются ресурсы с целью изготовления готовой продукции, а также порядок приёма готовой продукции и её сдачи на склад;
- «Продажи (реализация)», охватывающие хозяйственные операции, связанные с продажей готовой продукции, прочих активов, приводящие к получению доходов от обычных и прочих видов деятельности², либо к образованию задолженности (кредиторской или дебиторской), либо к оттоку оборотных средств;
- «Инвестирование (вложение)», хозяйственные операции, связанные с долгосрочным и краткосрочным вложением средств (создание новых, реконструкция, расширение, модернизация, техническое перевооружение действующих организаций, приобретение ценных бумаг и т.п.) с целью сохранения и увеличения капитала;
- «Управление (расчёты, движение основного и оборотного капитала, налогообложение,

распределение прибыли)», согласованная деятельность (операции движения денежных средств, возникновения и погашения обязательств путём оплаты или зачёта взаимных требований, операции по распределению прибыли, налогообложение) для получения определённого результата, в качестве которого выступает прибыль организации.

Классификация циклов хозяйственной деятельности позволяет применить во внутреннем аудите, в силу природы двойной записи, контрольные процедуры идентификации бухгалтерских записей по дебету одного счёта и кредиту другого счёта, тем самым выявляя искажения или пропуски в записях³.

Например, проводя тестирование дебетовых записей по оприходованию материальных ценностей в цикле приобретения, необходимо одновременно проводить тестирование кредитовых записей в цикле управления (возникновение кредиторской задолженности). Такой способ проведения внутреннего аудита называют способом направленного тестирования.

Сегментирование внутреннего аудита с использованием циклического подхода широко применяется в зарубежной практике, так как он более соответствует требованиям менеджмента, чем пообъектный. В Европейских странах внутренние аудиторы, применяющие метод целенаправленного тестирования, прежде всего, проверяя величину доходов на предмет их завышения и величину расходов на предмет их занижения.

Следует отметить развивающийся в нашей стране *бюджетный подход* к организации внутреннего аудита. Его сущность заключается в постоянном мониторинге и проведении проверок исполнения бюджетов обособленных подразделений, выделенных в качестве сегментов внутреннего аудита. В этом случае различные виды бизнеса, реализуемые в рамках одной организации, классифицируются по

² Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 26.

³ Кеворкова Ж.А. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Более 10000 проводок. Практика применения Плана счетов: Практ. пособие / Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова, А.А. Савин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект; КноРус, 2010, стр. 412, 413.

направлениям деятельности⁴. Каждое из направлений рассматривается при постановке внутреннего аудита с точки зрения тождественности регламенту бюджетирования как выделенное структурное подразделение, планирование и учёт деятельности которого осуществляется автономно. При этом по каждому направлению составляется отдельный бюджет и организуется управленческий учёт по видам деятельности (центрам ответственности). Практика использования бюджетного подхода зависит от наличия соответствующей нормативно-правовой базы, принятого порядка разработки и состава бюджетов, системы управленческого учёта.

В данной статье особый упор сделан на цикл управления налоговыми издержками, а также на оценку и анализ эффективности применяемой налоговой политики организации.

Для целей управления налоговыми издержками, по мнению автора, в полной мере применимы правила и методы управленческого учета, т.к. управленческий учет, по определению Института профессиональных бухгалтеров управления (СИМА), это деятельность, направленная на обеспечение руководства учетной информацией, необ-

ходимой для управления компанией с максимальной возможной степенью эффективности⁵. Взаимосвязь методов и принципов калькуляции затрат и управленческих решений можно представить на схеме 1.

В отношении налогов теория калькуляции может быть применена при решении вопроса об отнесении налоговых расходов на конкретную продукцию или услуги организации. Это отношение отражается через систему калькуляции с полным распределением затрат. Объектом калькуляции может быть:

- *единица затрат*, под которой понимается единица продукции или услуги, которую организация планирует реализовать;
- *центр затрат*, под которым понимается отдельные подразделения организации, на которые могут быть отнесены затраты.

В теории калькуляции используются различные виды классификации затрат, но для целей управления затратами, в том числе, налоговыми, наиболее приемлемо, по мнению автора, их подразделение на прямые и косвенные.

Схема 1⁶: Методики и принципы калькулирования затрат (Mobil Trading Ltd. CDipAF Management Accounting Studybook, ACCA – сноска)



⁴ Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30 ноября 1994 г. // Российская газета, 1994. № 238-239. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26 января 1996 г. // Собрание законодательства РФ. 1996. № 5. Ст. 410.

⁵ ACCA, управленческий учет, Образовательный фонд Ассоциации дипломированных бухгалтеров, Открытое обучение, Рабочая тетрадь 1, стр. 165.

⁶ Mobil Trading Ltd. CDipAF Management Accounting Studybook, ACCA.

При этом под *косвенными затратами* понимаются затраты, которые не могут быть начислены на единицу продукции, т.к. они относятся ко всей произведенной продукции. С этой точки зрения большинство налогов⁷ можно отнести именно к косвенным расходам.

В этой связи очень важно правильно выбрать коэффициент поглощения, наиболее точно отражающий сферу действия затрат на практике.

Наиболее просто можно разнести только налог на имущество. В качестве коэффициента поглощения выбирается остаточная стоимость имущества, для распределения по центрам затрат – место нахождения имущества. Таможенные пошлины и сборы относятся на то имущество (основные средства, сырье, товары, запчасти и т.д.), за которые они уплачены.

Наиболее сложно разнести налог на добавленную стоимость (НДС) и налог на прибыль. В качестве коэффициента поглощения, по мнению автора, могут быть применены следующие:

- для НДС – количество работающих или фонд оплаты труда, также доля в выручке;
- для налога на прибыль – прямые затраты на производство продукции. Этот показатель универсальный и достаточно часто используется в качестве коэффициента поглощения, как при калькуляции затрат, так и распределении по центрам ответственности.

Далее в соответствии с классической методикой распределяются затраты сервисных подразделений (ремонтных и обслуживающих). В качестве коэффициентов поглощения можно рекомендовать следующие: производственная площадь, количество киловатт-часов, коли-

чество служащих и т.д. Далее на основании полученных результатов строится калькуляция продукции или услуг (затратная карта – кост-карта) методом гибкой сметы.

Данная методика позволяет управлять налогами, т.е. влиять на величину выплат в бюджет посредством влияния на ассортиментный перечень используемых ресурсов, как составную часть затрат.

Налоги включаются в кост-карту следующим образом:

1-я группа – федеральные налоги:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

2-я группа – региональные налоги:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

3-я группа – местные налоги:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.

Таким образом, все уплачиваемые налоги будут включены в кост-карту. Преимущество кост-карты заключается в следующем:

1. Наиболее точная оценка налоговых расходов.
2. Позволяет численно определить долю налогов.
3. Выделение налоговой совокупности, налоговой нагрузки и бремени, что позволяет определить пределы допустимых налогов.
4. Управление налоговыми расходами.

Не менее важно для управления налоговыми расходами учитывать их зависимость от

⁷ Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824., Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 5 августа 2000 г. // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

изменения объемов реализации. С этой целью они подразделяются на постоянные и переменные затраты. Именно эти данные используются при проведении операционного анализа, т.е. анализа соотношения и взаимного влияния цен на товары, объемов реализации, затрат и прибыли, получаемой организацией.

Эффективность операционного анализа для выработки управленческих решений определяется тем, что такой анализ сводит воедино маркетинговые исследования, учет затрат, финансовый анализ и производственное планирование. Операционный анализ часто трактуется в более узком смысле как анализ точки безубыточности.

Ключевым в этом анализе выступает деление затрат на постоянные и переменные. Постоянные затраты не зависят от объема реализации, но при этом прямо пропорциональны времени и требуют своего покрытия независимо от объема реализации. Переменные затраты пропорциональны объему реализации.

Некоторые налоговые отчисления могут носить и признаки постоянных издержек, и признаки корреляции с изменением объема реализованной продукции в зависимости от

конкретного вида производства, рыночной ситуации, существа хозяйственной сделки и т.д. Такие издержки в финансовом менеджменте принято называть смешанными издержками. Примером таких издержек может быть государственная пошлина.

При проведении данного анализа, по мнению автора, необходимо использовать систему жестких и гибких смет, которые в дальнейшем могут быть использованы при проведении дисперсионного анализа.

Все функциональные сметы взаимосвязаны между собой, и на их основе разрабатывается общая смета организации в форме счета прибылей и убытков. Данная смета является «жесткой», т.к. рассчитана на конкретный план сбыта. Общая смета связана с общим планом в той степени, что она показывает как организация намеревается в конечном счете достичь своих долгосрочных целей через результаты деятельности в течение менее продолжительного сметного периода. Таким образом, смета – это *планируемые ожидаемые в будущем результаты* деятельности организации. Однако, не менее важен контроль исполнения сметы⁸. Цикл контроля может быть представлен на схеме 2:

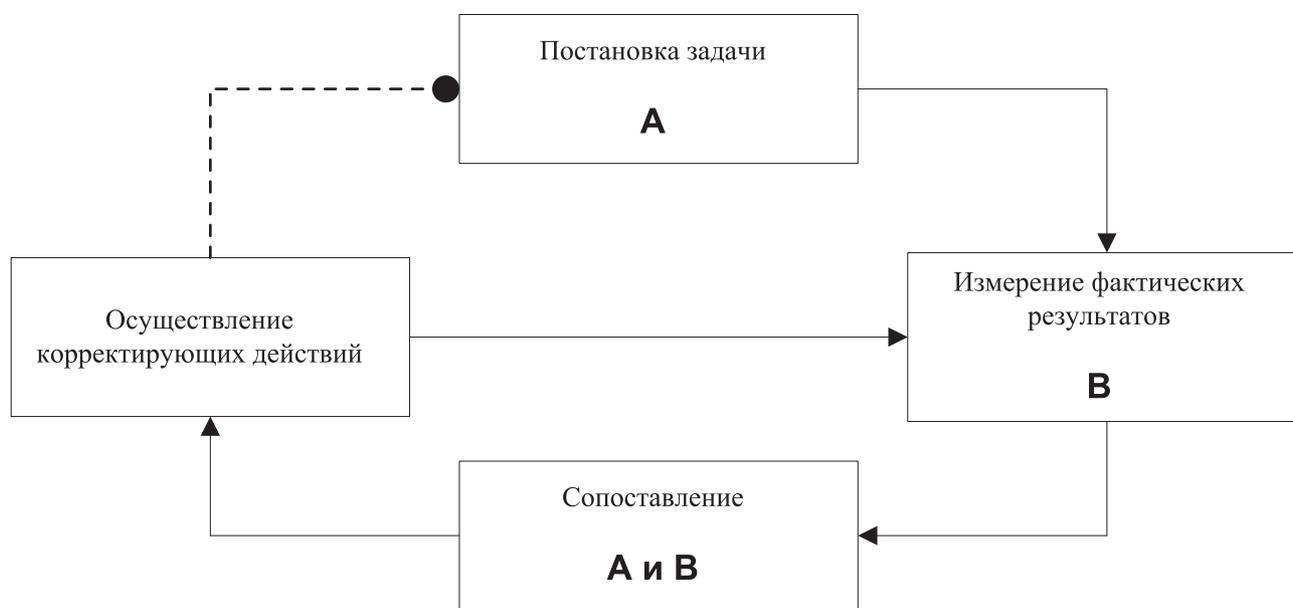


Схема 2.
Цикл контроля исполнения сметы

⁸ Савин А.А. Аудит: Учеб. пособие / А.А. Савин, И.А. Савин. – М.: Курс, ИНФРА-М, 2012, стр. 16.

Целью составления сметы является определение сметных показателей, т.е. равнозначно определению целей. Сметный контроль осуществляется путем измерения фактических результатов и сопоставлении с запланированным.

Так как жесткие сметы разрабатываются исходя из конкретного объема сбыта, в ходе ее исполнения могут возникнуть отклонения, которые, естественно, вызовут и отклонения затрат. Для устранения этого влияния разрабатываются гибкие сметы и их показатели сравниваются с фактическими данными.

Налоговое планирование на уровне хозяйствующего субъекта, неотъемлемая часть его финансово-хозяйственной деятельности. С процессуальной точки зрения налоговое планирование в организации⁹ – это *формирование системы параметров, определяющих состояние налогообложения хозяйствующего субъекта и мер воздействия на него*. Все это находит отражение в налоговом плане организации, являющегося в свою очередь частью общего плана¹⁰ (стратегического, тактического, оперативного).

Одним из современных методов моделирования доходов и расходов¹¹, денежных потоков является метод, использующий систему гибких смет. Данный метод еще недостаточно широко используемых в отечественной практике финансовых менеджеров.

⁹ Романов А.Н. Организация и методы налоговых проверок: Учеб. пособие / А.Н. Романов, А.А. Савин, А.К. Анашкин, А.А. Савина и др. / под ред. А.Н. Романова. – 3-изд. – М.: Вузовский учебник, 2012, стр. 155 – 157.

¹⁰ Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2008. № 44.

¹¹ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 26.

Свое название такие сметы получили потому, что они приспособлены к меняющимся уровням деловой активности, т.е. могут быть рассчитаны на любой из них или легко скорректированы в соответствии с фактически достигнутым уровнем такой активности. В этом состоит их отличие от традиционных жестких (статичных) смет, составляемых только для одного уровня хозяйственной деятельности (одного значения объема производства).

Характерными особенностями гибкой сметы являются следующие:

1. наличие формулы гибкой сметы, называемой иногда формулой соотношения «затраты – объем», представляющей собой совокупность нормативов для каждой статьи затрат и позволяющей определить нормативные затраты для любого (как планового, так и фактического) уровня деловой активности;
2. переменные и постоянные затраты отражаются обособленно, что позволяет анализировать влияние каждой составляющей затрат на формирование себестоимости как единицы продукции, так и всего выпуска на любом возможном уровне деловой активности. При этом очевидно, что по мере перехода на более высокие уровни деловой активности переменные затраты на единицу продукции не изменяются, а на весь выпуск увеличиваются пропорционально росту объема производства. В свою очередь, постоянные затраты применительно к выпуску не изменяются, а на единицу продукции уменьшаются.

Универсальная полная формула гибкой сметы представляет собой следующее:

$$A + B, \text{ где:}$$

A – постоянные затраты;

B – переменные затраты на единицу объема деятельности.

В зависимости от специфики организации, существующей системы планирования, уровня

управления и других факторов объем деятельности может быть представлен в стоимостном выражении, натуральных единицах (штуках, тоннах, метрах и т.д.), временем работы основных производственных рабочих или производственного оборудования, в процентах загрузки производственных мощностей.

Исходя из данной формулы, возможны два способа разработки и представления гибкой сметы. По первому способу любая статья является «чистой», т.е. представляет собой либо переменные, либо постоянные затраты. В этом случае формула «вырождается», поскольку для переменных затрат ее первая часть равна нулю, а для постоянных затрат нулю равняется вторая часть формулы.

Данный вариант имеет большое практическое значение для вновь создаваемых организаций в период выхода на плановую производственную мощность. Для действующих организаций – в момент запуска новых производств, технологий, освоения новых видов продукции.

Разработка дифференцированных нормативов (и, соответственно, расчет сметных значений) для переменных и постоянных накладных расходов является характерной для управленческого учета. Однако для анализа налоговых издержек и соответствующего управления ими необходимо иметь более конкретную информацию, например, о том, какие налоговые отчисления (по характеру и величине) формируются на стадиях производства и сбыта, в сфере управления и т.д. В связи с этим при втором способе разработки гибких смет не делается попытка сформировать «чистые» статьи, а в основу кладется функциональное назначение затрат. Следует подчеркнуть, что деление затрат на переменные и постоянные сохраняется, и те статьи накладных расходов, которые являются смешанными, т.е. включают в себя как постоянную, так и переменную составляющие, определяются на основе полной гибкой сметы.

Данные сметы можно составлять отдельно по каждому виду выпускаемой номенклатуры продукции, видам выполняемых работ и оказываемых услуг.

Таким образом, система гибких смет, составленных по функциональному признаку (местам возникновения затрат), обеспечивает информационные возможности анализа как на стадии принятия управленческих решений, так и при оценке результатов деятельности за прошедший период.

На стадии разработки налогового плана осуществляется разработка вариантов предполагаемой хозяйственно-финансовой деятельности и выбор из них наиболее приемлемых, т.е. обеспечивающих достижение максимальной прибыли при минимальных налоговых издержках. При этом уровни деловой активности, закладываемые в гибкую смету, представляют собой варианты управленческих решений. В свою очередь, информация о налоговых затратах и финансовых результатах по каждому варианту позволяет осуществлять анализ с целью выбора того варианта, который исходя из имеющихся или предполагаемых производственных возможностей организации и потребностей рынка представляется наиболее эффективным.

При проведении пересчета жесткой сметы на фактический объем реализации можно проследить изменение доли налогов в различных сметах, долю налогового бремени в целом на организацию и т.д.

Налоговое планирование, по мнению автора, представляет собой деятельность, направленную на достижение целей и задач организации с использованием методов оптимизации налогообложения, учитывающее все возможные финансовые риски. В практической деятельности целесообразно подразделять налоговое планирование на оперативное и стратегическое.

При этом возможно использовать методы калькулирования себестоимости с подразделением налоговых издержек на постоянные и переменные, используя жесткие и гибкие сметы.

Окончательным этапом контрольной функции внутреннего аудита является налоговый отчет, который целесообразно включать в систему документооборота организации. Налоговый отчет должен содержать основные показатели результативности мероприятий по реализации системы налогового учета. Он является своеобразным источником информации, позволяющим обеспечить контроль своевременности и правильности расчетов, составления первичной документации, ведения бухгалтерских регистров, исполнения налоговых обязательств¹², а также мониторинг и прогноз эффективности налогового планирования.

1. Налоговый отчет организации может включать следующие разделы:
2. Общая характеристика организации.
3. Основные социально-экономические показатели организации.
4. Показатели организации, используемые для расчета налогов и сборов в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды.
5. Выпадающие доходы.
6. Данные о проверках налогоплательщика.
7. Задолженность по налогам и сборам.
8. Основные показатели налоговой нагрузки на организацию.
9. Эффективность налоговой политики.

Раздел «*Общая характеристика организации*» кроме тривиальных параметров, таких как реквизиты, данные о лицах ответственных за финансово-хозяйственную деятельность, составе Совета директоров, собственниках и т.п., может включать позиции, характеризую-

щие особенности налогообложения головной организации и структурных подразделений (филиалов, представительств и пр.), данные, касающиеся территориальной юрисдикции организации и пр. То есть группировать показатели, формирующиеся под влиянием внешних факторов оптимизации налогового планирования.

Раздел «*Основные социально-экономические показатели организации*» может содержать совокупность показателей в соответствии с формами статистической отчетности и отражать кадровый потенциал организации, структуру собственного капитала, видов деятельности организации, характер внешнеэкономической деятельности хозяйствующего субъекта, его торгово-финансовые связи.

Показатели организации, используемые для расчета налогов и сборов в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды, выпадающие доходы, данные о проверках, задолженность по налогам и сборам необходимы для определения прогнозных оценок налоговых платежей в зависимости от стоимостных показателей. Значения этих показателей предлагается рассчитывать, например, от реального объема произведенной продукции, которые будут очищены от влияния факторов цен, т.е. с учетом инфляции.

Дополнительно, в разделе «*Выпадающие доходы*» кроме отсроченных (рассроченных) платежей, налоговых льгот и пр. целесообразно отражать НДС, подлежащий возмещению и фактически возмещенный из федерального бюджета не только на расчетный счет, но и зачтенный в уплату других долгов.

Таким образом, разделы 2-6 группируют показатели, сформированные под влиянием внутренних факторов налогового планирования. Сведения, представленные в данных разделах налогового отчета организации, позволят сформировать ее налоговую историю. Руководство получит необходимую информацию о положе-

¹² Савин А.А. Аудит налогообложения: Учеб. пособие / А.А. Савин, А.А. Савина. – 3-е изд. – М.: Вузовский учебник, 2011, стр. 329 – 331.

нии организации в области налогообложения и совокупных налоговых издержках.

Раздел «*Основные показатели налоговой нагрузки на организацию*» в существующей его форме представляет собой расчет платежей по налогам, уплачиваемым организацией, в том числе удерживаемый организацией налог на доходы физических лиц. Предлагается исключить эту позицию из раздела, т.к. организация в данном случае выполняет функцию сборщика налогов и налоговой нагрузки по его уплате не несет.

Кроме того, предлагается включить в данный раздел обобщающие показатели оптимизации налогового планирования. Это позволит оперативно отслеживать результативность мероприятий по налоговому планированию, тенденции изменения налоговой нагрузки, доли оборотных налоговых издержек в выручке от реализации, в совокупных затратах, налоговых издержек в прибыли хозяйствующего субъекта, а также эффективность налогообложения.

Мониторинг динамики этих показателей полезен в целях внутреннего налогового администрирования службой внутреннего аудита, поскольку позволит оценить реальный налоговый потенциал организации.

Раздел «*Эффективность налоговой политики*». Любая система должна быть оценена с точки зрения ее эффективности. Анализ эффективности применяемой налоговой политики проводится по следующим этапам.

1 этап – это обычный анализ выполнения плана, состоящий из сопоставления плановых показателей с фактическими. Отклонение рассчитывается как в абсолютном, так и относительно выражении.

2 этап – это оценка эффективности применяемой системы. Эффективность работы системы определяется рядом показателей. Как правило, все показатели эффективности рассчитываются по отношению к доходам (выручке, прибыли и т.д.), в связи с этим для

оценки эффективности налоговой политики можно использовать следующие показатели:

Общий коэффициент эффективности налогообложения, рассчитываемый путем деления суммы чистой прибыли к общей сумме налоговых расходов, включающей косвенные налоги в размере суммы доплат и налоги, включаемые в себестоимость и относимые на финансовый результат.

Налогоемкость продаж – путем деления общей суммы налоговых расходов на объем продаж, включающей полную сумму выручки с учетом косвенных налогов (НДС, акцизов, пошлин и т.д.).

Коэффициент налогообложения доходов – путем деления оборотных налоговых расходов, включающих всю сумму косвенных налогов, исчисляемых с выручки от реализации, на выручку от реализации товаров, работ, услуг без учета указанных налогов.

Коэффициент налогообложения затрат – путем деления налоговых затрат, относимых на себестоимость, на общую сумму себестоимости

Коэффициент налогообложения прибыли – путем деления налоговых расходов, относимых на финансовые результаты, на прибыль (операционную, налогооблагаемую, чистую).

Каких-либо средних значений таких показателей не существует, поэтому оценить эффективность налогового планирования с помощью этих показателей возможно только в динамике с целью выявления тенденции.

3 этап – это анализ доли налоговой составляющей в добавленной стоимости (анализ налогового бремени). Добавленная стоимость определяется как богатство, которое хозяйствующий объект мог создать своими собственными усилиями и усилиями своих служащих¹³. Добавленная стоимость рассчиты-

¹³ Работа с финансовыми отчетами, АССА, рабочая тетрадь 1, стр. 166.

вается как разность между стоимостью товаров и услуг, произведенных организацией (выручка от реализации), и стоимостью приобретенных товаров и услуг у внешних организаций.

Этот показатель предлагается для оценки эффективности потому, что он, по мнению автора, наглядно характеризует место налоговых расходов в общей сумме добавленной стоимости, т.е. он дает ответы на самые часто задаваемые вопросы собственников: сколько заработано, сколько перечислено в бюджеты?

Отчет о добавленной стоимости практически не используется в России и очень хорошо известен в Европе и США.

Отчет о добавленной стоимости представляет собой, на первый взгляд, перегруппировку отчета о прибылях и убытках, на самом же деле, он является более широким и фундаментальным критерием эффективности хозяйствования, чем прибыль, поскольку измеряет деятельность организации в целом и, следовательно, более полезен.

Таким образом, можно сформулировать следующий цикл: налоговое планирование – налоговая и учетная политика – налоговый (бухгалтерский) учет – контроль и анализ эффективности.

Разработанные в результате анализа налоговых издержек и оценки эффективности налоговой политики организации могут быть использованы при разработке ее налогового плана.

Библиография:

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30 ноября 1994 г. // Российская газета, 1994. № 238-239. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26 января 1996 г. // Собрание законодательства РФ. 1996. № 5. Ст. 410.
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824., Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 5 августа 2000 г. // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
3. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2008. № 44.
4. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Доходы организации” (ПБУ 9/99). Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 26.
5. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Расходы организации” (ПБУ 10/99). Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1999. № 26.
6. АССА, управленческий учет, Образовательный фонд Ассоциации дипломированных бухгалтеров, Открытое обучение, Рабочая тетрадь 1.
7. Кеворкова Ж.А. Внутренний аудит: учеб. Пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Экономическая безопасность» / Ж.А. Кеворкова, Т.П.Карпова, А.А.Савин и др. / под ред. Ж.А. Кеворковой. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 319 с.
8. Кеворкова Ж.А. Планирование корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Более 10000 проводок. Практика применения Плана счетов: Практик. пособие / Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова, А.А. Савин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект; КноРус, 2010. – 394 с.
9. Романов А.Н. Организация и методы налоговых проверок: Учеб. пособие / А.Н. Романов, А.А. Савин, А.К. Анашкин, А.А. Са-

- вина и др. / под ред. А.Н. Романова. – 3-изд. – М.: Вузовский учебник, 2012. – 294 с.
10. Савин А.А. Аудит: Учеб. пособие / А.А. Савин, И.А. Савин. – М.: Курс, ИНФРА-М, 2012. – 512 с.
 11. Савин А.А. Аудит налогообложения: Учеб. пособие / А.А. Савин, А.А. Савина. – 3-е изд. – М.: Вузовский учебник, 2011. – 289 с.
 12. Mobil Trading Ltd. CDipAF Management Accounting Studybook, ACCA.
 5. Ob utverzhdenii polozheniya po bukhgalterskomu uchetu «Raskhody organizatsii» (PBU 10/99). Prikaz Minfina RF ot 6 maya 1999 g. № 33n // Byulleten' normativnykh aktov federal'nykh organov ispolnitel'noy vlasti. 1999. № 26.
 6. ACCA, upravlencheskiy uchet, Obrazovatel'nyy fond Assotsiatsii diplomirovannykh bukhgalterov, Otkrytoe obuchenie, Rabochaya tetrad' 1.
 7. Kevorkova Zh.A. Vnutrenniy audit: ucheb. Posobie dlya studentov vuzov, obuchayushchikhsya po spetsial'nosti «Bukhgalterskiy uchet, analiz i audit», «Ekonomicheskaya bezopasnost'» / Zh.A. Kevorkova, T.P.Karpova, A.A.Savin i dr. / pod red. Zh.A. Kevorkovoy. – М.: YuNITI-DANA, 2013. – 319 s.
 8. Kevorkova Zh.A. Plan i korrespondentsiya schetov bukhgalterskogo ucheta. Bolee 10000 provodok. Praktika primeneniya Plana schetov: Prakt. posobie / Zh.A. Kevorkova, N.G. Sapozhnikova, A.A. Savin. – 3-e izd., pererab. i dop. – М.: Prospekt; KnoRus, 2010. – 394 s.
 9. Romanov A.N. Organizatsiya i metody nalogovykh proverok: Ucheb. posobie / A.N. Romanov, A.A. Savin, A.K. Anashkin, A.A. Savina i dr. / pod red. A.N. Romanova. – 3-izd. – М.: Vuzovskiy uchebnyk, 2012. – 294 s.
 10. Savin A.A. Audit: Ucheb. posobie / A.A. Savin, I.A. Savin. – М.: Kurs, INFRA-M, 2012. – 512 s.
 11. Savin A.A. Audit nalogooblozheniya: Ucheb. posobie / A.A. Savin, A.A. Savina. – 3-e izd. – М.: Vuzovskiy uchebnyk, 2011. – 289 s.
 12. Mobil Trading Ltd. CDipAF Management Accounting Studybook, ACCA.

References (transliteration):

1. Grazhdanskiy kodeks RF (chast' pervaya) ot 30 noyabrya 1994 g. // Rossiyskaya gazeta, 1994. № 238-239. Grazhdanskiy kodeks RF (chast' vtoraya) ot 26 yanvarya 1996 g. // Sobranie zakonodatel'stva RF. 1996. № 5. St. 410.
2. Nalogovyy kodeks RF (chast' pervaya) ot 31 iyulya 1998 g. // Sobranie zakonodatel'stva RF. 1998. № 31. St. 3824., Nalogovyy kodeks RF (chast' vtoraya) ot 5 avgusta 2000 g. // Sobranie zakonodatel'stva RF. 2000. № 32. St. 3340.
3. Ob utverzhdenii polozheniy po bukhgalterskomu uchetu «Uchetnaya politika organizatsii» (PBU 1/2008). Prikaz Minfina RF ot 6 oktyabrya 2008 g. № 106n // Byulleten' normativnykh aktov federal'nykh organov ispolnitel'noy vlasti. 2008. № 44.
4. Ob utverzhdenii polozheniya po bukhgalterskomu uchetu «Dokhody organizatsii» (PBU 9/99). Prikaz Minfina RF ot 6 maya 1999 g. № 32n // Byulleten' normativnykh aktov federal'nykh organov ispolnitel'noy vlasti. 1999. № 26.