

3. Бережнюк І.Г. Генетико-прогностичний зріз системи управління митною справою в Україні [Електронний ресурс] режим доступу до статті: http://www.nbiiv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vamsu/Ekonomika/2009_1/Berezhnyuk/Berezhnyuk.htm.

Десятнюк Оксана Мироновна

кандидат экономических наук,
доцент кафедры налогов и фискальной политики Тернопольского национального экономического университета
Украина, г. Тернополь
E-mail: okster@list.ru

Системный подход к управлению налоговыми рисками

Аннотация: В статье обоснована необходимость использования в качестве основного методологического инструмента исследования основ управления налоговыми рисками системного подхода, который фокусирует внимание не только на определенной деятельности, но и на влияющей на нее среде. Автором рассмотрены внешние и внутренние факторы эффективности системы управления налоговыми рисками и отмечено, что обязательными элементами системного подхода к управлению налоговыми рисками являются его объекты, субъекты, факторы, стратегия и тактика.

Ключевые слова: налоговые риски, системный подход, управление налоговыми рисками.

Annotation: The need to use as a basic methodological tool for investigating the foundations of tax risk management system approach is justified in this article. The system approach focuses on both certain activity and affecting its environment. The author examined both external and internal factors of the effectiveness of tax risk management. The author states that objects, subjects, factors, strategies and tactics are binding elements of a systematic approach to managing tax risks.

Keywords: Tax risks, the systems approach, tax risks management.

Практическая реализация решений в системе администрирования налогов предусматривает наличие адекватного управленческого инструментария для мониторинга налоговых рисков и рациональных технологий его применения. Без разработки концепции управления рисками не возможно эффективно решать масштабные стратегические задачи в деятельности налоговых органов и обеспечить высокий уровень выявления налоговых рисков.

В целом в Украине управление в сфере налогообложения можно охарактеризовать как кризисный менеджмент, поскольку основные усилия руководителей и специалистов разных уровней сконцентрированы на преодолении имеющихся проблем. Требования к системе управления налоговыми рисками в практике налоговых органов преимущественно воспринимают, как задание разработать основы создания автоматизированной системы отбора налогоплательщиков для проведения контрольных мероприятий. При этом игнорируется тот факт, что сама собой система отбора является лишь одним из элементов системы администрирования налогов,

а при ее разработке даже не ставят вопроса об осуществлении мероприятий по выявлению, анализу и устранению причин возникновения налоговых рисков. К тому же субъектами последних являются не только налогоплательщики, но и все другие субъекты налоговых правоотношений, а целью мониторинга – не только определение и устранение рисков, но и принятие решений относительно их предупреждения и минимизации.

Низкий уровень работы налоговых органов в этом направлении определили также члены Наблюдательного совета Европейской комиссии по вопросам реализации проекта «Модернизация государственной налоговой службы». Они отметили, что именно управление рисками является главным методом обеспечения добровольного соблюдения налогового законодательства. Это средство направления дефицитных ресурсов в том направлении, в котором они дадут возможность получить наибольшие результаты. Потому управление рисками следует организовать не только на уровне индивидуальных субъектов хозяйствования или налоговых деклараций, но и на уровнях определенных групп делового сообщества и общенациональном.¹

Основной причиной того, что при наличии всех предпосылок внедрения функция управления рисками не приобрела соответствующего развития в деятельности налоговых органов, являются определенные проблемы, которые влекут значительное разногласие между теорией управления рисками и реальной практикой его применения. Данную проблематику в отечественной экономической литературе рассматривают по большей части на микроуровне. Субъекты ведения хозяйства внедряют современные механизмы и методы противодействия налоговым рискам, используя мировой опыт и адаптируя его к отечественным реалиям. Однако вопрос управления на государственном уровне, то есть рисками, возникающими в результате функционирования налоговой системы и влияющими на национальные макроэкономические показатели, научные работники практически не рассматривают. Это вызывает объективную потребность исследования основ управления рисками и выделения объектов его применения.

Для достижения данной цели существует объективная необходимость использования в качестве основного методологического инструмента исследования системного подхода, который фокусирует внимание не только на определенной деятельности, но и на среде, влияющей на нее. Исходной доминантой этого подхода является понятие «система», согласно которому разные элементы, объединяясь, приобретают новое качество, отсутствующее в каждом из них отдельно. Новое качество возникает благодаря наличию связей в системе, которые переносят свойства каждого ее элемента всем другим.²

Целесообразность использования системного подхода состоит в том, что эффективность построения системы управления налоговыми рисками определяется производительным взаимодействием между всеми ее составляющими. В целом эту систему характеризуем как совокупность взаимоувязанных и взаимозависимых элементов, результатом функционирования которых является минимизация негативных для налоговой сферы экономических последствий. Следовательно, *система управления налоговыми рисками* – это совокупность методов, приемов и мероприятий, которые дают возможность необходимым образом прогнозировать наступление негативных для налоговой сферы экономических последствий и принимать меры относительно их предотвращения или минимизации.

Для формирования действенной системы управления налоговыми рисками существует потребность в определении ее элементов и их содержания. Ввиду того, что система управления в целом – это «сложный механизм влияния управляющей системы

1 Звіт наглядової ради [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua>.

2 Егорова Е.Е. Еще раз о сущности риска и системном подходе... / Е. Е. Егорова // Управление риском. – 2002. – № 2. – С. 10.

на управляемую систему с целью получения желаемого результата»,¹ обязательными элементами системы управления налоговыми рисками являются в первую очередь объект и субъекты управления.

В системе управления налоговыми рисками объектом являются, во-первых, сами налоговые риски, во-вторых, негативные экономические последствия, которые повлекли эти риски, и, в-третьих, налоговые правоотношения. Относительно субъектов этой системы отметим, что их не следует отождествлять с субъектами налоговых рисков. Субъектами управления являются работники государственных налоговых органов, которые могут с помощью разных приемов и способов административной деятельности целеустремленно влиять на налоговые риски.

Системный подход предусматривает также связь управления с соответствующими факторами влияния на него. В частности, среди внешних факторов, влияющих на эффективность системы управления налоговыми рисками, выделим такие:

- макроэкономические;
- законодательство в сфере налогообложения;
- зарубежный опыт управления налоговыми рисками;
- нормативная база в сфере регулирования риска (нормативы, методики, рекомендации, стандарты);
- отношение налогоплательщиков к налогообложению и деятельности государственных структур и т.д.

При этом для сферы налогообложения наиболее характерными чертами внешней среды являются динамичность, разновидность и интегрированность. Динамичность предусматривает быструю изменяемость внешней среды функционирования налоговой системы. Разновидность связана с взаимодействием налогообложения с другими экономическими системами, а интегрированность – с наличием при таком взаимодействии большого количества связей (экономических, информационных, политических, административных), связанных между собой и постоянно влияющих друг на друга. Учитывая это, эффективной будет такая система управления налоговыми рисками, которая не противодействует изменениям внешней среды, а изменяется вместе с ней.

К внутренним факторам управления налоговыми рисками относим все характеристики деятельности субъектов управления, в частности, организационная структура управления, уровень квалификации персонала, работающего с рисками, используемые инструменты, информационное обеспечение, доступ к данным и т.д.

В деятельности государственной налоговой службы как внешней, так и внутренняя сферы управления рисками являются важными для обеспечения его эффективности этого процесса. Однако первоочередного внимания требует акцент на построение взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками, воплощающих важнейшие отношения государства и общества в экономической и социальной сферах.

Эффективность управления налоговыми рисками зависит от рационального формирования его политики в соответствии с конечной целью. Учитывая это, обязательным элементом функционирования этого процесса является разработка стратегии – формирование системы долгосрочных целей управления и выбор наиболее эффективных путей их достижения. Если цель определяет то, чего необходимо достичь, то стратегия указывает, каким образом это сделать, то есть она создает соответствующую взаимосвязь между целями и действиями. Стратегия сама собой зависит от определенной среды, а потому не действует отдельно от определенной цели.

Значение разработки стратегии управления налоговыми рисками значительно растет при неустойчивой экономической ситуации и неопределенности политического положения. Изменение политических властей не должно серьезно влиять на эффективность деятельности налоговых органов. Как отмечает В. Мельник, «... все

1 Егорова Е.Е. Указ.сочин. С. 10.

политические силы, которые заменяли друг друга при власти в любой стране, не заинтересованы в нерегулярности поступления налогов и вызванными этим перебоями в финансировании государственных расходов. Ведь это существенно влияет на их имидж и срок властвования».¹ Следовательно, в первую очередь разработка стратегии нуждается в формировании неизменного управленческого аппарата, оперативно и компетентно реализующего принятые решения.

Для успешной стратегии важным является также выбор направлений модернизации управленческих технологий в соответствии с возможными изменениями рыночных условий, поведения субъектов налоговых правоотношений, то есть соответствующая комбинация разных методов управления. При попытках налоговых органов повысить налоговую дисциплину исключительно с помощью изменений в административной или законодательной инфраструктурах, без учета соответствующих позиций субъектов хозяйствования и отношения общества к проблемам в налогообложении, минимизировать налоговые риски будет невозможно.

Следовательно, основой формирования стратегии управления рисками является оценивание реального состояния дел в экономике и политической системе страны, перспектив национального рынка, отношения к налоговой системе как непосредственно субъектов налоговых правоотношений, так и общества в целом. Учитывая это, стратегия управления налоговыми рисками нуждается в стратегическом мышлении, предусматривающем существование возможности внедрения предположений и принципов, которые обосновываются соответствующими целями. Например, если целью является эффективное функционирование процесса управления налоговыми рисками, то это будут такие принципы:

- управлять рисками должен тот, кто имеет возможность и полномочия повлиять на причины и обстоятельства, что их влекут (принцип адресности);
- приоритет имеют те формы работы с рисками, которые дают возможность достичь определенного уровня результативности при условии минимального использования ресурсов (принцип экономичности);
- важно раньше устранить незначительную опасность, чем позже решать сложную проблему (принцип превентивности);
- выбор мероприятий противодействия рискам зависит от характеристик риска и плательщика налога (принцип соответствия);
- мероприятия необходимо оценивать не только по производительности (количественным показателям осуществления), но и по последствиям и влияниям (принцип оценивания деятельности по эффективности).

Предварительно определенные принципы и предположения полезны и необходимы для эффективной деятельности руководителей разных звеньев. Однако стратегическое мышление охватывает также методы, за которыми субъекты управления должны научиться мыслить на перспективу, а не только думать о первичных потребностях организации. Это необходимо в первую очередь для постоянного развития рабочего процесса и выработки умения принимать решение в новых ситуациях. Следовательно, принятие стратегического решения нуждается в сосредоточении внимания на целях. Его концентрация на ограничениях и препятствиях значительно осложняет возможность определения объективных решений и путей развития.

Исторически ситуация сформировалась таким образом, что налоговые органы рассматривают ситуации, создающие риски только на основе программ принуждения, применяемых к налогоплательщикам. Традиционные стратегии вмешательства в деятельность субъектов хозяйствования в ответ на несоблюдение налогового законодательства, например, комплексная проверка, являются едва ли единственными подходами к

1 Мельник В.М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків // В.М. Мельник. – Фінанси України. – 2008. - № 9. – С.7

решению вопроса невыполнения налоговых обязательств. Однако стратегия “единого действия” не может быть успешной, если она основывается только на акциях принуждения. Следует больше внимания уделять пониманию факторов, формирующих поведение субъектов налоговых правоотношений и влекущих налоговые риски. Это даст возможность разработать и внедрить более эффективные мероприятия противодействия налоговым рискам.

Учитывая это, предметом расширенного исследования системы управления рисками являются причины, предопределяющие невыполнение законодательства в сфере налогообложения. Традиционный взгляд на экономические модели поведения субъектов налоговых правоотношений не отвечает эмпирическим доказательствам. Кроме того, отношение плательщиков к налоговому законодательству формирует совокупность других факторов, как например, социальные ценности, общественная мораль и восприятие субъектами хозяйствования системы налогообложения.

Отмеченные подходы к разработке стратегии управления налоговыми рисками формируют основные элементы этого процесса, способствующие успешному его внедрению. На стратегическом уровне управление рисками имеет большое значение для защиты, как репутации налоговой службы, так и безопасности в сфере налогообложения. Однако рядом со стратегическим имеется также операционный уровень, на котором эффективное управление обеспечивает разработку главных проектов и программ, что дает возможность заблаговременно предупреждать потенциальные проблемы и определять возможности для их решения. Таким образом, в соответствии с определенными целями управления формируется его тактика, которая является так называемой «формой детализации ...стратегии»¹ и обязательным элементом системы управления налоговыми рисками.

Системный подход к тактике управления налоговыми рисками – это сложное задание, от решения которого зависит не только производительность и эффективность работы с рисками, но и достижение основных целей налогообложения в конкретных социально-экономических условиях. Производя тактику управления, налоговые органы, с одной стороны, должны минимизировать налоговые риски, а с другой – не привести к ухудшению условий деятельности субъектов хозяйствования.

Таким образом, обязательными элементами системного подхода к управлению налоговыми рисками являются его объекты, субъекты, факторы, стратегия и тактика. Обеспечение эффективности процесса управления нуждается в организации его в виде непрерывного цикла, построенного на соответствующей стратегии с учетом содержания и целей этого процесса. При этом следует учитывать, что не только стратегия влияет на содержание элементов процесса, но и сам процесс как обратная связь также влияет на нее. В этом процессе главное место занимает совокупное сочетание всех фактов, обстоятельств и процедур, которые касаются организации управления налоговыми рисками и обеспечивают ее качество и эффективность.

Пристатейный библиографический список:

1. Звіт наглядової ради [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua>
2. Егорова Е.Е. Еще раз о сущности риска и системном подходе... / Е. Е. Егорова // Управление риском. – 2002. – № 2. – С. 10.
3. Мельник В.М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків // В.М.Мельник. – Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 7
4. Фінанси : підручник / [С.І. Юрій, В.М.Федосов, Л.М. Алексеєнко та ін.] ; за ред. С.І. Юрія, В. М. Федосова. – К.: Знання, 2008. – С.424

1 Фінанси : підручник / [С.І. Юрій, В.М.Федосов, Л.М. Алексеєнко та ін.] ; за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К.: Знання, 2008. – С.424