

Леушев А.А.,
аспирант Академии бюджета и казначейства МФ РФ,
экономист Управления налогового планирования Сбербанка России.

Методика оценки эффективности налогового менеджмента на основе сбалансированной системы показателей

В статье предложена методика оценки эффективности налогового менеджмента, основанная на применении метода управления по целям и системы сбалансированных показателей. Разработаны примеры дерева целей и задач налогового менеджмента, а также целевых показателей эффективности налогового менеджмента. Приведен способ расчета весов показателей и даны формулы для определения целевой и общей эффективности налогового менеджмента.

Аналитическая деятельность, направленная на оценку эффективности налогового менеджмента, имеет большое значение. Любая организация должна располагать информацией о том, какие приемы налогового менеджмента дали положительные результаты, по каким причинам они не достигнуты, какие зависимости между положениями налогового законодательства и финансовыми результатами можно назвать устойчивыми и т.п.

В основном такой анализ проводится с использованием показателя “налоговая нагрузка”, который отражает соотношение общей массы налогов и сборов, уплачиваемых организацией, с показателями ее деятельности [4, С.15].

Однако применение этого подхода не дает представления об уровне принятых налоговых рисков, оптимальности управленческой структуры налогового менеджмента или о производительности труда осуществляющих его сотрудников.

Сложившееся положение требует разработки и применения новых способов оценки деятельности налоговых менеджеров, основанных на применении современных методов диагностики эффективности менеджмента.

Одним из них является метод управления по целям, который предусматривает определение менеджерами и сотрудниками целей для каждого подразделения, проекта и работника, используемых для наблюдения за последующими результатами их деятельности.

В тоже время необходимость учета всех факторов, влияющих на эффективность налогового менеджмента, и применения всех доступных способов ее повышения обуславливает использование такого синтезированного метода как сбалансированная система показателей эффективности.

Для формирования сбалансированной системы необходимо четкое понимание целей и задач, а также методов их достижения. Цели и стратегию налогового менеджмента следует рассматривать как взаимосвязанную иерархическую структуру. При этом методика оценки эффективности

деятельности должна базироваться на системе показателей, соответствующей системе целей.

Традиционно сбалансированная система показателей применяется при анализе компаний в целом и оценивает их работу на основе четырех сбалансированных параметров: финансы, клиенты, внутренние процессы, обучение и рост персонала. С помощью такой системы показателей можно не только анализировать финансовые результаты, но и одновременно участвовать в создании новых возможностей и регулировать факторы для дальнейшего роста [2, С.6].

Применительно к анализу результативности налогового менеджмента сбалансированную систему показателей целесообразно строить на аналогичных параметрах с той лишь разницей, что они будут адаптированы с учетом специфики этого направления менеджмента.

Особое значения для объективной оценки эффективности налогового менеджмента представляет то, что сбалансированная система показателей дополняет набор финансовых параметров совокупностью оценок важнейших нефинансовых индикаторов. Цели и показатели такой системы формируются в зависимости от мировоззрения и стратегии налогового менеджмента в каждой конкретной организации.

Цели и показатели их выполнения не должны ориентироваться на сиюминутный набор финансовых и нефинансовых параметров, их необходимо выбирать с учетом стратегических перспектив для обеспечения поступательного роста.

Для обеспечения высокого уровня реализации всех функций налогового менеджмента необходимо разработать систему целей для всех осуществляющих его подразделений на всех уровнях, которые должны обладать такими характеристиками как конкретность и измеримость, цели должны быть реально достижимыми, а их достижение ограничено во времени.

Для правильного применения оценочной составляющей сбалансированной системы показателей при решении принципиальных задач процесса управления, необходима следующая последовательность действий:

1. Четко сформулировать стратегию и перевести ее в плоскость конкретных целей, упорядоченных в виде дерева целей и задач;
2. Установить взаимосвязи целей в рамках сбалансированных параметров;
2. Разработать показатели достижения для всех целей;
3. Провести оценку степени влияния показателей на общую и целевую эффективность налогового менеджмента.

Следует учесть, что на разных этапах развития налогового менеджмента в организации перед ним будут стоять разные цели, однако наибольший интерес представляет рассмотрение дерева целей уже сложившейся системы управления налогами, авторский пример которого представлен на рис. 1.

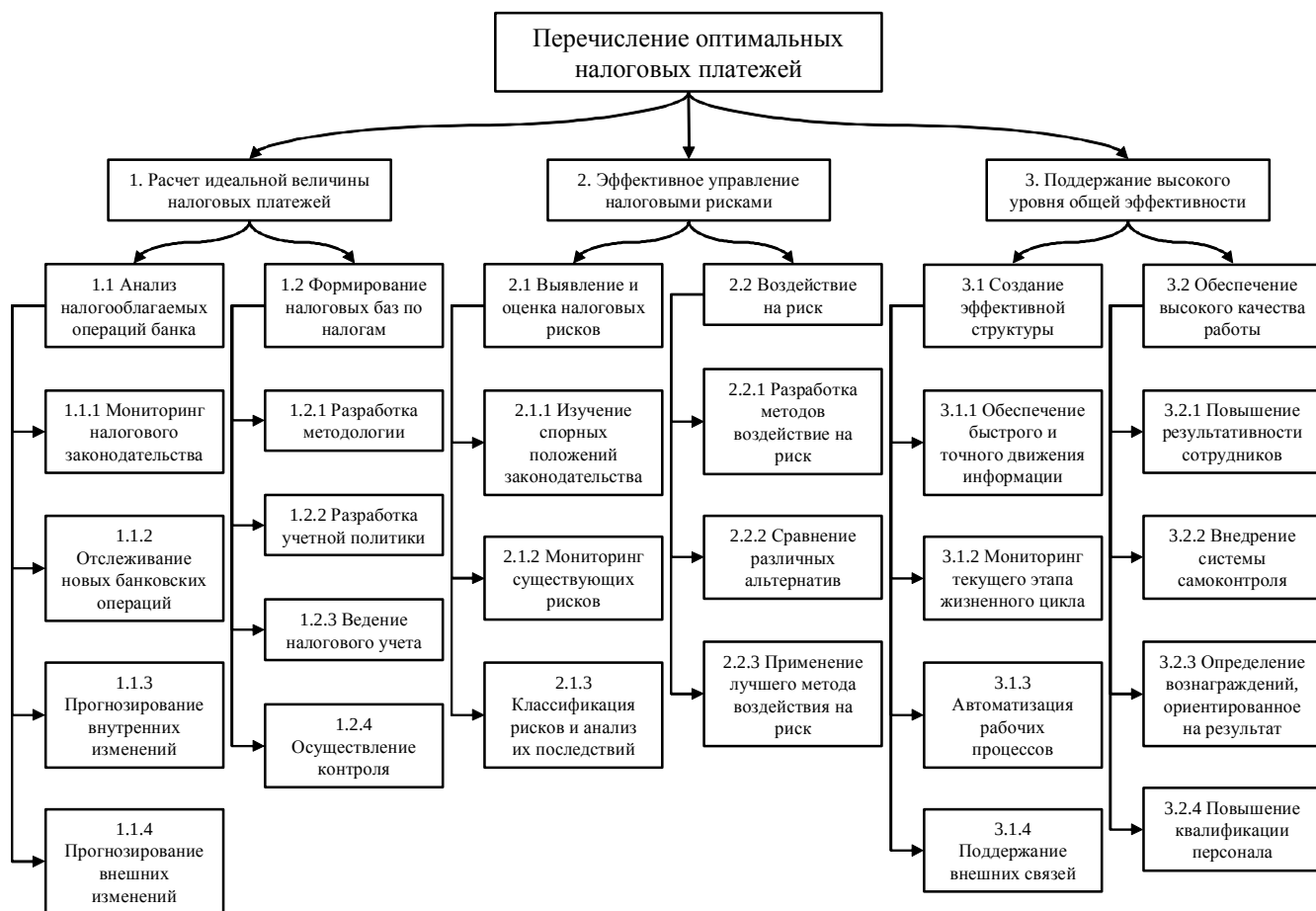


Рис. 1. Дерево целей и задач налогового менеджмента

Главной стратегической целью налогового менеджмента, по мнению автора, следует признать «Определение идеальной величины налоговых платежей наиболее эффективным способом и их фактическое перечисление, исходя из оптимального уровня налоговых рисков». Сокращенно такую цель можно сформулировать, как «Перечисление оптимальных налоговых платежей», однако только развернутое определение позволяет выделить три основные подцели налогового менеджмента:

1. Расчет идеальной величины налоговых платежей;
2. Эффективное управление налоговыми рисками;
3. Поддержание высокого уровня общей и целевой эффективности.

Только достижение желаемого уровня результатов по каждой из подцелей способно привести к выполнению общей цели, причем результаты подцелей должны быть сбалансированы. В свою очередь реализация подцелей станет возможной только при достижении целей и задач низших уровней.

Стоящие перед налоговым менеджментом цели целесообразно структурировать по двум признакам:

- по функциональным направлениям, ответственным за достижение целей. Это особенно важно, учитывая необходимость закрепления целей за конкретными подразделениями и сотрудниками, т.к. в противном случае

невозможно контролировать процесс движения к целям.

- по сбалансированным параметрам, на управление которыми направлены усилия налогового менеджмента. При этом необходимость их выделения обусловлена тем, что для эффективной деятельности налоговому менеджменту необходимо достичь определенных результатов в следующих областях:

1) Финансы. Несмотря на то, что использование финансовых показателей не должно быть единственным способом анализа результатов налогового менеджмента, недооценивать их значение также не правильно.

2) Внешняя среда. Налоговый менеджмент является деятельностью, которая представляет собой ответную реакцию организации на требования, исходящие из внешней среды. Таким образом, изучение, понимание и прогнозирование процессов, происходящих в ней, обязательно для адекватного взаимодействия с государственными органами.

3) Процессы. Ориентированность налогового менеджмента на результат требует построения внутренних рабочих процессов так, чтобы все актуальные задачи выполнялись оптимальным образом. Ключевой фактор успеха в этой области - поддержание высокой скорости движения информации и использование современных программных продуктов.

4) Персонал. Фундаментальной основой для успеха в перечисленных областях может стать успех в управлении персоналом. Будучи основным ресурсом налогового менеджера, сотрудники требуют особого внимания. Без грамотного управления персоналом можно забыть о высоких показателях эффективности.

Классификация целей (Табл. 1) по рассмотренным признакам позволяет проводить их балансирование и уделять повышенное внимание наиболее проблемным сферам налогового менеджмента.

Классификация целей

Таблица 1.

Функции / Параметры	Финансы	Внешняя среда	Процессы	Персонал
Организация, координация и регулирование	2.2.3		3.1.1, 3.1.3	3.2.3, 3.2.4
Налоговый анализ		1.1.1	1.1.2, 3.1.2.	3.2.1
Налоговое прогнозирование	1.1.3, 2.2.2	1.1.4		
Налоговое планирование	1.2.2, 2.2.1.	2.1.1	2.1.2, 2.1.3	
Налоговый учет	1.2.1		1.2.3	
Налоговый контроль			1.2.4	3.2.2
Внешнее взаимодействие		3.1.4		

Необходимо четко понимать, что цели низших уровней помимо иерархического взаимодействия, представленного как дерево целей и задач, взаимосвязаны в рамках описанных сбалансированных параметров (Рис. 2).

Следовательно, для достижения целей одной из ветвей дерева целей, необходимо достижение определенных целей остальных ветвей. Именно, такая тесная взаимосвязь результатов требует для анализа применения сбалансированной системы показателей. Только взаимосвязанные цели позволяют в дальнейшем провести бальную оценку значимости показателей их достижения для уровня общей эффективности налогового менеджмента.

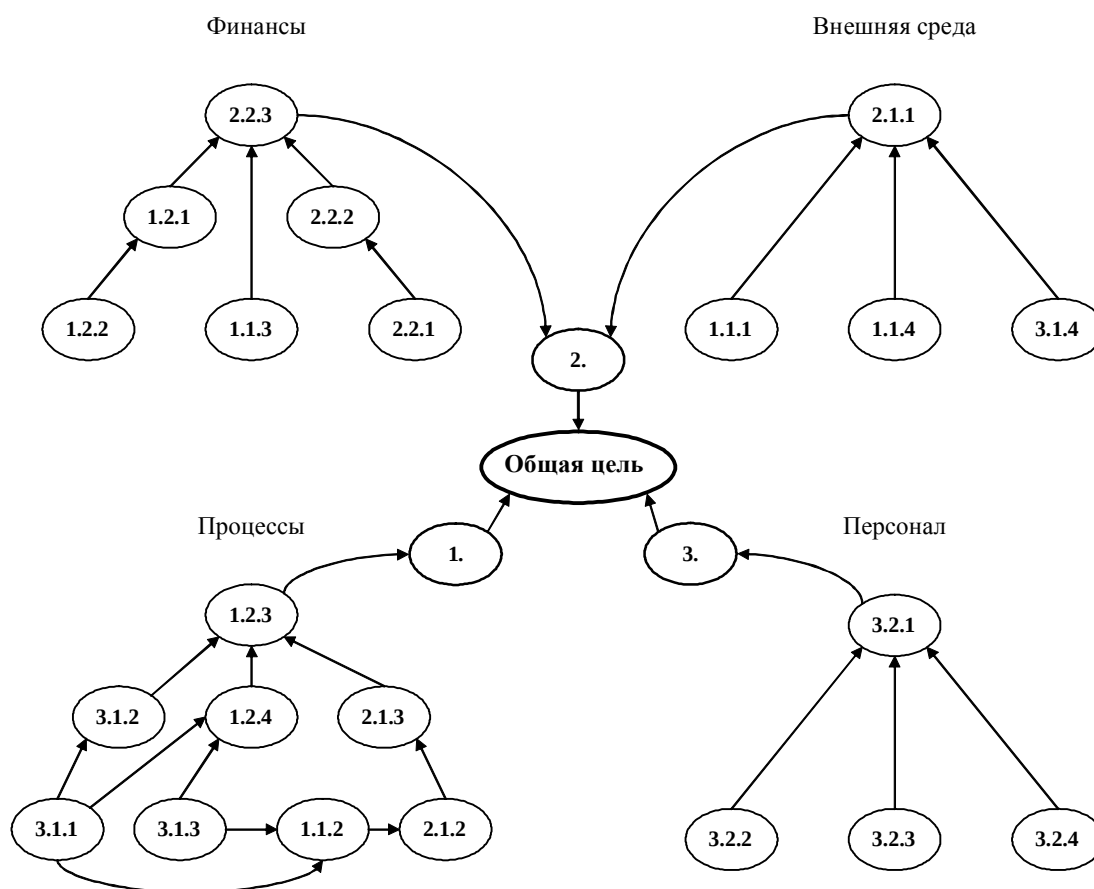


Рис. 2. Взаимосвязанность целей

Как только определены цели и подцели, следует начать разрабатывать и приводить в соответствие с ними стратегические инициативы, касающиеся качества, сроков исполнения и иных критериев. Таким образом, сбалансированная система предоставляет первоначальное обоснование и общую концепцию программ непрерывного совершенствования и преобразования.

При этом в отличие от традиционных преобразовательных программ, направленных на резкое снижение расходов, нет необходимости оценивать задачи только с точки зрения экономии затрат. Цели стратегических инициатив

могут быть обоснованы такими показателями системы, как резкое сокращение сроков выполнения задач, ускорение продвижения новых технологий, а также расширение возможностей специалистов. Несомненно, сокращение сроков и расширение возможностей имеют не первостепенное значение, однако посредством причинно-следственных связей эти параметры в конечном итоге трансформируются в наилучшие финансовые показатели.

Обычно параметром эффективности называют наиболее важные параметры функционирования системы, которые позволяют оценить качество решения проблемы и достижение поставленных перед системой целей [1, С.157]. Поэтому плодотворным способом решения проблемы выбора показателей эффективности является их упорядочение с помощью дерева целей и задач налогового менеджмента.

Существуют определенные критерии отбора, которые, как показал опыт и исследования, помогают эффективно оценить и выбрать показатели [3]:

1. Связь со стратегией. Этот критерий самый явный, но его значение нельзя переоценить. Система показателей - это инструмент перевода стратегии в действия посредством показателей деятельности, рассказывающих о стратегии. Выбор показателей деятельности, не влияющих на реализацию стратегии, может привести к замешательству и путанице, так как ресурсы будут расходоваться на выполнение показателей, от которых не зависит достижение общих целей налогового менеджмента. Несмотря на это, может быть нелегко установить прямую связь каждого показателя со стратегией. Например, большинство диагностических показателей деятельности, которые необходимы для обеспечения повседневного рационального функционирования, не связаны со стратегией напрямую.

2. Количественное измерение. При применении творческого подхода можно выразить количественно практически все показатели деятельности.

3. Доступность. Нет сомнения в том, что новые и нетрадиционные показатели являются большим преимуществом сбалансированной системы. Но необходимо избегать использования показателей деятельности, требующих больших инвестиций в их измерение.

4. Доходчивость. Конечной целью создания системы показателей должно быть побуждение к действию. Этого трудно добиться, если персонал не понимает значения выбранных показателей. Пользователи сбалансированной системы сразу должны понимать как операционное, так и стратегическое значение каждого показателя. Также должно быть очевидным и желаемое значение показателя.

5. Сбалансированность. Необходимо избегать эффекта субоптимизации (т.е. улучшением одного показателя за счет других). Каждый показатель должен иметь вес, определяющий его влияние на общую цель. Кроме того, следует рассчитывать индексы по трем основным подцелям, которые необходимы для того, чтобы определить направления, требующие особого внимания.

6. Релевантность. Показатели в системе должны точно отражать процесс или цель, которые необходимо оценить. Хорошей проверкой является определение возможности действовать на основе результатов данного показателя. Если какой-либо аспект деятельности выполняется плохо, должна быть возможность оценить сущность проблемы и ликвидировать ее.

Оптимального числа показателей не существует, главное, чтобы они позволяли объективно оценивать результаты деятельности и удовлетворяли приведенным критериям. Все показатели системы необходимо документально систематизировать, подготовить по всем показателям подробную информацию, включая полный перечень их характеристик.

Сбалансированная система показателей (Табл. 2) дает руководству совершенно новый инструмент управления, переводящий видение налогового менеджмента и его стратегические цели в набор взаимосвязанных сбалансированных показателей, оценивающих критические факторы не только текущего, но и будущего развития, возможность связать стратегию менеджмента с набором взаимосвязанных ключевых показателей результативности, индивидуально разработанных для различных уровней управления.

Сбалансированная система показателей

Таблица 2.

№№	Цели	Показатели	Текущее значение	Целевое значение	Вес показателя
Общая цель	Перечисление оптимальных налоговых платежей				100%
1.	Расчет идеальной величины налоговых платежей				42.86%
1.1	Анализ налогооблагаемых операций организации				10.6%
1.1.1	Мониторинг налогового законодательства	Доля своевременно учтенных изменений	85%	95%	1.59%
1.1.2	Отслеживание новых операций	Доля новых операций прошедших налоговый анализ до внедрения	80%	85%	0.89%
1.1.3	Прогнозирование внутренних изменений	Точность предварительного налогового прогноза	80%	90%	1.67%
1.1.4	Прогнозирование внешних изменений	Доля неожиданных изменений	10%	7%	6.45%
1.2	Формирование налоговых баз по налогам				32.26%
1.2.1	Разработка методологии	Величина переплаты налогов	5% от базы	3% от базы	10.04%
1.2.2	Разработка учетной политики	Взвешенный коэффициент налогообложения	35%	20%	11.29%
1.2.3	Ведение налогового учета	Доля выявленных ошибок по каждому налогу	5% от базы	3% от базы	10.04%
1.2.4	Осуществление контроля	Доля самостоятельно выявленных ошибок по каждому налогу	80%	85%	0.89%
2.	Эффективное управление налоговыми рисками				25.72%
2.1	Выявление и оценка				6.94%

№№	Цели	Показатели	Текущее значение	Целевое значение	Вес показателя
	налоговых рисков				
2.1.1	Изучение спорных положений законодательства	Доля обоснованно использованных возможностей	30%	40%	3.76%
2.1.2	Мониторинг существующих рисков	Доля отслеживания	85%	95%	1.59%
2.1.3	Классификация рисков и анализ их последствий	Степень проработки	85%	95%	1.59%
2.2	Воздействие на риск				18.78%
2.2.1	Разработка методов воздействия на риск	Точность результатов использования методики	80%	90%	1.67%
2.2.2.	Сравнение различных альтернатив	Допустимый уровень дисконтированных налоговых последствий	10% от базы	8% от базы	15.06%
2.2.3	Применение лучшего метода воздействия на риск	Прибыльность отдельных операций	19%	22%	2.05%
3.	Поддержание высокого уровня общей эффективности				31.42%
3.1	Создание эффективной структуры				10.45%
3.1.1	Обеспечение быстрого и точного движения информации	Скорость Запрос/Ответ	72 часа	65 часов	1.62%
3.1.2	Мониторинг текущего этапа жизненного цикла	Уровень устраненных негативных тенденций	90%	95%	0.8%
3.1.3	Автоматизация рабочих процессов	Доля автоматизированных процессов	40%	60%	5.02%
3.1.4	Поддержание внешних связей	Скорость Запрос/Ответ	30 дней	25 дней	3.01%
3.2	Обеспечение высокого качества работы				20.97%
3.2.1	Повышение результативности сотрудников	Доля досрочно достигнутых целей Доля не достигнутых в срок целей	10% 25%	20% 20%	7.53% 3.76%
3.2.2	Внедрение системы самоконтроля	Доля целей достигнутых сотрудниками без применения контрольных процедур	60%	70%	2.15%
3.2.3	Определение вознаграждений, ориентированное на результат	Доля вознаграждения, определяемого по достигнутым результатам	50%	60%	2.51%
3.2.4	Повышение квалификации персонала	Доля сотрудников, проходящих профильное обучение	10%	15%	5.02%

В представленной таблице приведен пример разработки целевых показателей налогового менеджмента, их условных текущих и целевых значений, а также весов, определяющих вклад достижения конкретных подцелей в реализацию общей цели.

При этом выбор весов показателей должен быть осмысленным и базироваться либо на методе экспертных оценок, либо на более сложном, но и

более объективном расчете.

Учитывая использование в методике только безусловно важных для организации, но при этом трудно сравнимых показателей, по мнению автора, расчет весов целесообразно проводить с учетом потенциала улучшения показателя, который можно определить как модуль разности его целевого (принятого за 100%) и текущего значения (взятого в процентном отношении от целевого показателя). Тогда вес конкретного показателя можно будет определить по следующей формуле:

$$\text{Вес конкретного показателя} = \frac{\text{Потенциал}}{\sum \text{Потенциалов всех показателей}} \times 100\%$$

Целевую эффективность каждого показателя можно определить, исходя из его достигнутого значения, по формуле:

$$\text{Целевая эффективность конкретного показателя} = \frac{\text{Достигнутое значение} - \text{Текущее значение}}{\text{Целевое значение} - \text{Текущее значение}} \times 100\%$$

А целевую эффективность налогового менеджмента в целом - по формуле:

$$\text{Целевая эффективность налогового менеджмента} = \frac{\sum \text{Целевая эффективность конкретного показателя} \times \text{Вес показателя}}{100\%}$$

Кроме того, можно рассчитать прирост общей эффективности каждого показателя по следующим формулам:

- для максимизируемых показателей:

$$\text{Прирост общей эффективности конкретного показателя} = \frac{\text{Достигнутое значение} - \text{Текущее значение}}{\text{Текущее значение}} \times 100\%$$

- для минимизируемых показателей:

$$\text{Прирост общей эффективности конкретного показателя} = \frac{\text{Текущее значение} - \text{Достигнутое значение}}{\text{Текущее значение}} \times 100\%$$

И прирост общей эффективности налогового менеджмента по формуле:

$$\text{Прирост общей эффективности налогового менеджмента} = \frac{\sum \text{Прирост эффективности конкретного показателя} \times \text{Вес показателя}}{100\%}$$

Сбалансированная система показателей - это не только тактическая или операционная оценочная система, она служит еще и средством стратегического управления на долгосрочной основе.

Большинство управленческих решений имеют как положительные, так и отрицательные последствия. Хорошее управление - это сложный акт балансирования, предполагающего намеренные жертвы, когда это необходимо

для общего блага. Поэтому управление, нацеленное на успех в сложном динамичном мире, требует интегрированного подхода.

В русле данного подхода эффективность налогового менеджмента зависит от следующих факторов:

- качества целеполагания, то есть соответствия планируемых целей и целевых показателей требованиям внешней среды, возможностям и интересам организации;
- силы и направленности мотиваций, побуждающих сотрудников к достижению целей;
- адекватности выбранных действий поставленным целям;
- объема и качества вовлекаемых в работу ресурсов.

Одновременно с определением целевых показателей на год налоговый менеджер должен давать прогноз для каждого из них на три-пять лет. Такой подход способствует нацеленности на достижению наилучших значений показателей за определенный период времени. При достижении оптимального значения по какому-либо показателю целесообразно заняться поддержанием его на этом уровне и одновременно внедрить новый показатель, требующий улучшения.

Планирование и определение целей в общем процессе управления позволяет системе налогового менеджмента:

- получить количественное выражение результатов, к которым она стремится;
- определить механизм и заложить ресурсы для достижения этих результатов;
- установить краткосрочные и долгосрочные прогнозы по финансовым и нефинансовым показателям.

Сбалансированная система показателей позволяет контролировать процесс исполнения целей и корректировать его, а в случае необходимости делать серьезные изменения в самой концепции стратегии. Использование целевых показателей деятельности, их прогноз и анализ в рамках сбалансированной системы позволяет руководству организации осуществлять мониторинг и искать пути оптимизации управления налогами. Кроме того, применение методики оценки эффективности и стремление менеджмента к ее повышению способствуют общему оздоровлению атмосферы в коллективе и развитию системы стимулирования сотрудников (в т.ч. нематериального), что само по себе приводит к многократному росту качества реализации функций налогового менеджмента и эффективности всех рабочих процессов.

Литература:

1. Глушенко В.В., Глущенко И.И. Разработка управленческого решения. - Моск. обл.: НПЦ «Крылья», 1997 г.;
2. Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. - Издательство: «Олимп-Бизнес», 2006 г.;

3. Нивен П. Сбалансированная Система Показателей - шаг за шагом. Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов. - Издательство: «Баланс Бизнес Букс», 2004 г.;

4. Островенко Т.Ж. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели // Аудиторские ведомости. - 2001. №9.