

ФИНАНСЫ, ДЕНЕЖНОЕ ОБРАЩЕНИЕ И КРЕДИТ

УДК 336.22

И.А. КОНОНЧУК, канд. экон. наук, доцент
Полесский государственный университет,
г. Пинск, Республика Беларусь



Статья поступила 25 марта 2024 г.

СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГОВОЙ СТРАТЕГИИ ОРГАНИЗАЦИИ

Цель – рассмотрение различных точек зрения на сущность «стратегии», критическая оценка представленных воззрений, описание авторского видения содержания налоговой стратегии организации, представление научному обществу на его объективный и справедливый суд авторского определения понятия «налоговая стратегия организации».

Материалы и методы. Теоретической и методологической базой научной статьи стали важнейшие результаты исследований зарубежных и отечественных ученых в области стратегического управления и финансовой стратегии. Применены следующие методы: анализ и синтез, дедукция, обобщение.

Результаты. В статье систематизированы взгляды ученых на понятие «стратегия» с оценкой их возможностей и ограничений использования как концептуальной основы обоснования авторской позиции; аргументированы важнейшие сущностные характеристики налоговой стратегии организации и раскрыто их содержательное функциональное предназначение; сформулировано авторское определение налоговой стратегии организации с описанием его структурных компонентов.

Заключение. Достижение налоговой стратегией цели – построение эффективной системы взаимоотношений плательщика и государства по уплате налогов – обеспечивается использованием возможностей и ограничений как налогового законодательства, так и иных факторов внешней и внутренней среды жизнедеятельности организации, которые оказывают влияние на налоговые потоки, с одной стороны, и реагируют на условия действующего налогового законодательства через адаптивный механизм, с другой стороны. В условиях множества налоговых решений, отражающих налоговые последствия принятия альтернативных вариантов развития финансово-хозяйственных операций в результате взаимодействия множества факторов функционально-налоговой среды, выполняются действия, критерием отбора которых выступают целевые ориентиры развития субъекта хозяйствования.

Ключевые слова: стратегия, план, программа, модель, финансовая стратегия, налоговая стратегия, налоговые решения, функционально-налоговая среда, оптимизация налогов, управленческие действия.

KONONCHUK I.A., PhD in Econ. Sc., Associate Professor
Polesky State University, Pinsk, Republic of Belarus

ESSENCE AND CONTENT OF THE ORGANIZATION'S TAX STRATEGY

***The purpose** – consideration of different views on the essence of «strategy», critical evaluation of presented views, description of the author's vision of the content of the tax strategy of the organization, presentation to the scientific society on its objective and fair trial of the author's definition of the concept of «tax strategy of the organization».*

***Research materials and methods.** The theoretical and methodological basis of the scientific article became the most important results of research of foreign and national scientists in the field of strategic management and financial strategy. The following methods are used: analysis and synthesis, deduction, generalization.*

***Results.** The article systematizes the views of scientists on the concept of «strategy» with an assessment of their capabilities and limitations of use as a conceptual basis for substantiating the author's position; The article justifies the most important essential characteristics of the tax strategy of the organization and reveals their informative functional purpose; the author's definition of the tax strategy of the organization with the description of its structural components is formulated.*

***Conclusion.** The achievement of the tax strategy goal - building an effective system of relations between the payer and the state on the payment of taxes - is ensured by the use of opportunities and restrictions as tax legislation, and other factors of the external and internal environment of the organization, which influence tax flows, on the one hand, and respond to the conditions of the current tax legislation through an adaptive mechanism, on the other hand. In the context of a multitude of tax decisions reflecting the tax consequences of adopting alternative options for the development of financial and economic transactions as a result of the interaction of many factors of the functional and tax environment, actions are taken, the criterion for selection of which are adopted targets for the development of the business entity.*

***Keywords:** strategy, plan, program, model, financial strategy, tax strategy, tax decisions, functional and tax environment, tax optimization, management actions.*

Введение. Потребности организаций построения рациональных налоговых отношений с позиций укрепления финансовых ресурсов, а также действия государства по борьбе с уклонениями от уплаты налогов, рост попыток манипулирования отдельными нормами законодательства, подмена понятия налоговой оптимизации указывают на необходимость наращивания научного потенциала и комплексного исследования выработки организациями эффективных налоговых стратегий, позволяющих с учетом внутренних и внешних условий функционирования максимально эффективно использовать налоговое законодательство в целях стратегического развития.

Разработка методологических подходов построения налоговой стратегии плательщиками требует понимания ее качественных и структурно-функциональных характеристик. Рассмотрение отдельных элементов налоговой стратегии бизнеса, представленных в публикациях белорусских ученых, указало на необходимость исследования имеющихся

разработок в области финансовой стратегии организаций белорусских и зарубежных исследователей, а также ставших классическими работ по теме стратегического управления.

Неоценимые исследования в области финансовых стратегий принадлежат известным белорусским ученым, среди которых Т.Е. Бондарь, А.А. Быков, Т.И. Василевская, Т.А. Везубова, О.В. Володько, И.Н. Жук, Н.Е. Заяц, М.А. Зайцева, Е.Ф. Киреева, И.А. Лукьянова, Д.А. Панков, О.А. Пузанкевич, М.И. Ткачук, М.К. Фисенко, Е.М. Шелег, Г.А. Шмарловская.

Весомый вклад в развитие стратегического управления финансами внесли такие российские ученые, как И.А. Бланк, А.П. Градов, Ф.С. Крейчман, Т.Ф. Теплова, В.В. Неудачин, А.А. Асаул, И.В. Денисова, Ю.Л. Матвеев, В.И. Флоров, Н.Н. Никулина, Д.В. Суходоев, Н.Д. Эриашвили, Н.Н.Симоненко, В.Н. Симоненко. Отдельные элементы налоговой стратегии организации изучали И.М. Александрова, Л.С. Кирина, Н.А. Горохова, Н.Г.

Викторова, М.М. Шадурская, Е.А. Смородина, И.В. Торопова, Т.В. Бакунова, Е.Г. Князева, С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко, А.В. Брызгалин, Е.С. Вылкова, Т.А. Гусева, Л.В. Дуканич, Ю.А. Лукаш, И.А. Майбуров, Б.А. Рагозин, В.В. Храмов, Д.Г. Черник, А.В. Чудаков, Т.Ф. Юткина.

В настоящее время классиками стратегического управления, представившими свои теории, на которых базируются многие современные разработки, выступают А.Чандлер, Майкл Е. Портер, Игорь Ансофф, Майкл Мескон, Майкл Альберт, Франклин Хедоури, Филипп Котлер, Джон О'Шонесси, Джери Джонсон, Кивен Шоулз, Ричард Уиттингтон, Хан Д., А. Томпсон-мл, А. Стрикленд III, Стивен Брег, Генри Минцберг, Брюс Альстрэнд, Джозеф Лэмпел.

Основная часть. Изучение большого пласта литературных источников показало неоднозначность понятия «стратегия» и наличие множества блестящих ее формулировок, причиной которой является наличие многообразия направлений исследования, научных школ, предлагающих различные концепции и методологические подходы к построению и реализации стратегии.

В экономических словарях понятие «стратегия» раскрывается как способ использования средств и ресурсов, программа действий [1, с. 1093], набор планов по достижению главной цели корпорации [2, с. 601].

Рассматриваемое понятие зарубежные исследователи отождествляют с планом (Майкл Мескон, Майкл Альберт, Франклин Хедоури [3, с.257], Филипп Котлер [4, с.103], Х.Р. Фридаг, В. Шмидт [5], Мак-Кин Д. [6, с.28]), программой (А.Чандлер [7], Джон О'Шонесси [8, с.61]), политикой (Кеннет Эндрюс [9]), способами и методы, принципами (Хан Д. [10], А. Томпсон-мл, А. Стрикленд III [11, с.32], Игорь Ансофф [12, с.29-30]), деятельностью или процессом (Г. Штайнер, Д. Майнер [13], М. Бест [14]), совокупностью решений (Пол Роберт Милгром, Джон Дональд Робертс [15, с.165], Стивен М. Брег [16, с.34]), направлением деятельности (Портер М.Е. [17, с.26], Джери Джонсон, Кивен Шоулз, Ричард Уиттингтон [18, с.32], моделью (О. Уолкер-младший, Х. Бойд-младший, Ж.-К. Ларше, Дж.Маллинз [19, с. 36]).

Генри Минцберг Брюс Альстрэнд, Джозеф Лэмпел при рассмотрении термина «стратегия» пришли к выводу о том, что стратегия

требует нескольких определений: план (руководство, ориентир, направление развития), принцип поведения (следование некой модели поведения), позиция (созданная посредством различных действий), перспектива (способ действия организации или «теория бизнеса»), прием (особый «маневр») [20, с.16-20]. Такой точки зрения придерживаются известные английские ученые Дэвид Кэмпбэл, Джордж Стоунхаус, Билл Хьюстон, высказываясь о том, что все предложенные Г. Минцбергом и его коллегами понятия стратегии необходимо рассматривать в их взаимосвязи [21, с. 15]. Такие представления рассматриваемого понятия не являются взаимоисключающими и в рамках одной организации могут использоваться одновременно.

Объектом широко различающихся определений и интерпретаций является стратегия для российских и белорусских ученых, базой исследования которых стали наработки зарубежных исследователей.

К примеру, А.П. Градов выступает сторонником того, что стратегия является процессом по принятию определенных правил [22].

Доктор экономических наук, практик с многолетним стажем В.В. Портных, предлагая методологию разработки стратегии для современных компаний, выделил достигаемые стратегией цели: реализация долгосрочного планирования и максимизация прибыли, организация деятельности фирмы и ее преобразование, эффективная мобилизация всего персонала. Исходя из этого, ученый определяет стратегию как гибкую систему долгосрочных целей и путей развития бизнес-организации и механизмов их реализации, определяемых главной целью компании и системой факторов ее достижения и зависящей от качеств и уровня развития самой бизнес-организации, отрасли, определенного горизонта развития и амбиций владельца и персонала фирмы [23, с.103].

По мнению авторов монографии «Управление фирмой на основе разработки стратегий ее развития», в виде действий, определяющих устойчивую линию поведения на продолжительном периоде времени, видится стратегия [24, с.47].

Схожего мнения с такими зарубежными исследователями, как О.Уолкер-младший, Х. Бойд-младший, Ж.-К. Ларше, Дж. Маллинз, придерживаются российские ученые Н.К.

Смирнова, А.В. Фомина, представляющие стратегию как модель взаимодействия всех ресурсов, позволяющую организации наилучшим способом исполнить ее миссию и добиться устойчивых конкурентных преимуществ [25, с. 10]

Большое внимание концептуальным основам и методологии формирования финансовой стратегии уделено в своих исследованиях заслуженный деятель науки И.А. Бланк, выделив существенные характеристики финансовой стратегии (охват основных направлений развития финансовых отношений, выбор эффективных направлений достижения целей, учет и реагирование на изменение внешних условий функционирования через адаптацию к таким изменениям путем корректировки направлений деятельности в отношении финансовых ресурсов). Эксперт рассматривает финансовую стратегию как одну из важнейших видов функциональной стратегии предприятия, которая обеспечивает все основные направления развития его финансовой деятельности и финансовых отношений путем формирования долгосрочных финансовых целей, выбора наиболее эффективных путей их достижения, адекватной корректировки направлений формирования и использования финансовых ресурсов при изменении условий внешней среды [26, с.26].

Кроме того, большой вклад в развитие стратегического управления, включая финансовый аспект, внесли такие российские ученые, как Ф.С. Крейчман, Т.Ф. Теплова, В.В. Неудачин, А.А. Асаул, И.В. Денисова, Ю.Л. Матвеев, В.И. Флоров, Н.Н. Никулина, Д.В. Суходоев, Н.Д. Эриашвили, Симоненко Н.Н., Симоненко В.Н. Ответы на отдельные проблемы налоговой стратегии организации представили в своих исследованиях И.М. Александрова, Л.С. Кирина, Н.А. Горохова, Н.Г. Викторова, М.М. Шадурская, Е.А. Смородина, И.В. Торопова, Т.В. Бакунова, Е.Г. Князева, С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко, А.В. Брызгалин, Симоненко Н.Н., Симоненко В.Н., Е.С. Вылкова, Т.А. Гусева, Л.В. Дуканич, Ю.А. Лукаш, Б.А. Рагозин, В.В. Храмов, Д.Г. Черник, А.В. Чудаков, Т.Ф. Юткина.

Белорусские ученые также уделяют внимание вопросам стратегического развития организаций, разбирая понятийный аппарат и разрабатывая методологические подходы.

Удачно сочетая комплексный, системный и ситуационные подходы, видный белорусский ученый О.В. Володько контент стратегии раскрывает через систему выбора альтернатив, когда в условиях ограниченности ресурсов и изменяющейся внешней и внутренней среды необходимо найти такие пути развития и существования предприятия, которые приведут к ее устойчивому развитию [27, с.45]. Развитие предприятия в условиях реализации принятой стратегии, по мнению ученого, предполагает корректировку текущей деятельности организации с учетом принятых целей, внедрения сбалансированной системы показателей, а, следовательно, вовлечение сотрудников в реализацию разработанных планов, и сама стратегия выступает критерием принятия долгосрочных решений.

Исследуя дефиниции финансовой стратегии, белорусский ученый Т.А. Вереzubова выявила ее следующие существенные и организационные характеристики: обеспечение ресурсами и их рациональное использование в решении задачи корпоративной стратегии расширения возможностей результативного функционирования организации, обоснование приоритетных параметров, характеризующих финансовые потоки, отношения между участниками воспроизводственного процесса и научный инструментарий. С учетом данных положений логически сложилось определение финансовой стратегии предприятия как комплексной программы обоснования объема и структуры входных и выходных финансовых потоков, обеспечивающей выполнение стратегических задач развития предприятия для достижения финансовой безопасности и конкурентоспособности в длительном периоде [28, с.16].

Кроме того, множество разработок актуальных решений назревших проблем в области финансовых стратегий, принадлежат перу таких белорусских ученых, как Т.Е. Бондарь, А.А. Быков, Т.И. Василевская, И.Н. Жук, Н.Е. Заяц, М.А. Зайцева, Е.Ф. Киреева, И.А. Лукьянова, Д.А. Панков, О.А. Пузанкевич, М.И. Ткачук, М.К. Фисенко, Е.М. Шелег, Г.А. Шмарловская.

Можно констатировать, что рассмотренные определения стратегии отличаются, но в то же время не противоречат друг другу. Организации могут разрабатывать планы, определять правила поведения, способы и приемы действий. Следование выбранному направ-

лению движения в течение длительного периода времени, как того требует план, не позволяет отклониться от намеченной цели, благодаря установленной архитектуре коммуникаций и выполнения определенных действий. Совокупность таких действий и мер, разработанных правил и принципов, действующих в четко заданном направлении и в определенных границах действия организации, реализуются в рамках принятой политики. Политика позволяет скоординировать действия, не выходя за дозволенные и очерченные рамки, отражает особенности организации и ее отличительные характеристики. Пошаговая последовательность взаимосвязанных действий, использование различных приемов с учетом принятых направлений деятельности может функционировать в пределах разработанной программы. В этом смысле программы устраняют неопределенность и обеспечивают упорядоченность всей функционирующей системы.

Однако стратегия не может быть представлена в чистом виде как план, реализуемый через жесткие и структурированные действия, направленные на достижение цели в установленных временных рамках. Сформулированные четкие намерения могут быть неукоснительно воплощены в жизнь в благоприятных, контролируемых и предсказуемых условиях. Решения, принятые в начале процесса формирования стратегии, адекватны исключительно исходной ситуации и с течением времени требуют корректировки. За общими методами и способами, выбранными на старте и нацеленными на изменение существующей ситуации, не всегда можно выявить потенциальные опасности и возможности, возникающие во времени и в изменяющемся окружении. И не всегда разработанная последовательность шагов или поведения в одобренных программах и моделях соответствует изменяющейся реальности на предмет их уместности и адекватности, проявляющимся новым сочетаниям явлений, возможно не совместимые до сих пор. Чтобы достичь окончательной сформулированности стратегии, необходимо быть уверенным в неизменности обстоятельств, что нереально, так как фирмам приходится сталкиваться с неопределенностью и реагировать на изменения окружения. Невозможно, чтобы все запланированные действия и факторы, включая внешние обстоятельства и их действия, ин-

формационные и организационные характеристики, сошлись в определенный момент и в их заранее спланированной комбинации.

Возможные управленческие методы и инструменты, практическая ценность которых определяется сложившейся в процессе ведения финансово-хозяйственной деятельности организации ситуации, также являются неотъемлемой частью стратегии, но характеризуют лишь отдельные ее стороны.

Несмотря на множество существующих положений, относительно дефиниции «стратегия», можно выделить общие ключевые элементы данного понятия: определение цели и выбор способа достижения заданной цели. Поэтому в наиболее общем смысле стратегия, на наш взгляд, представляет собой концепцию, которая отражает специфику деятельности, связанную с выбором цели и вариантами ее достижения. Специфика деятельности, определяется не только целеполаганием, но и возможностями и угрозами, исходящими из внешней среды, а также внутренними факторами, характерными для конкретной организации. Изменяющиеся условия жизнедеятельности организаций, вызывающие потребность учета многослойности факторов, воздействующих на эффективность достижения цели, их взаимосвязи и взаимозависимости, изменений и воздействий, могут стать основанием перемен. И сила стратегии не в ее строгости и четкой логической последовательности, а в способности гибкого реагирования и адекватности ответных действий в различных ситуациях. Данное позволяют утверждать, что стратегия – это действия.

Проводя связь между позициями различных авторов, изложивших свое видение исследуемого явления в литературе различного формата, сформулированных нами ключевых характеристик стратегии, нашим объектом исследования, раскроем содержание налоговой стратегии и предложим свое определение.

К разработке и реализации налоговой стратегии организаций побуждает желание к построению эффективной системы взаимоотношений плательщика и государства по уплате налогов и на этой основе обеспечение устойчивости (устойчивого финансового состояния) и постоянства, характеризующегося непрерывным положительным денежным потоком, обеспечивающим рост прибыли,

показателей рентабельности и благосостояния субъектов экономики. Поэтому, невзирая на изменчивость окружения, возможности сбоев факторов, поддерживающих равновесие и порядок в сложившейся организационной структуре, финансово-хозяйственной деятельности, стратегия – это понятие, которое связано со стабильностью. Безусловно, что каждая организация, сталкиваясь с множеством трудноразрешимых и противоречивых задач, вынуждена реагировать на изменения условий сферы деятельности и корректировать налоговые решения, но речь идет не о трансформации самой стратегии, а корректировке отдельных ее элементов как реакции на возникающие триггеры. Кроме того, возможные преобразования в налоговой стратегии имеют место в форме приращения знания в силу накопления опыта, появления и изучения судебной практики, развития налогового законодательства. Стабильность как характеристика налоговой стратегии также рассматривается не с позиций строгого соблюдения правил, а с позиций ее ориентации в течение длительного времени на достижение конкретной и ясной цели, несмотря на турбулентность внешней среды, эффективность которой и жизнеспособность определяется обоснованными действиями.

Внешняя налоговая среда, с одной стороны, устанавливает жесткие рамки налоговых отношений плательщиков и государства, связанных с исполнением налоговых обязательств, в силу того, что большинство их параметров, в отличие от других форм финансовых отношений, строго регламентированы. Но налоговая сфера по отношению к плательщику может иметь как негативные, так и положительные характеристики. Такой дуализм налоговой среды является одним из результатов множества организационных, экономических и финансовых обстоятельств осуществления деятельности конкретного плательщика, что позволяет вывить сильные и слабые стороны налогового окружения конкретного субъекта и максимально возможно их использовать.

Окружающая среда является сложной системой, на вызовы которой организация реагирует не только подстраиваясь, но и взаимодействуя с ней. С одной стороны, условия внешней среды – это вызовы, с другой – это возможности. Внешнее окружение является важным элементом стратегии. Организация

реагирует на внешнее окружение, идентифицируя ее по различным параметрам, обеспечивая адаптацию к ней и взаимодействуя с ней. Деятельность организации, безусловно, должна соответствовать требованиям внешнего окружения. Специфика поведения субъекта хозяйствования по отношению к внешней среде, в части обеспечения адаптации к ней, определяется особенностями внешней среды (ее стабильностью, содержательным составом) или разнообразием ее состава (налоги, особые режимы), жесткостью (высокие ставки и малые льготы), в части взаимодействия, – определяется сложившейся ситуацией внутри организации (величины организации, ее формы, технологий и т.д.).

Состав налогов, особенности их элементов, налоговые льготы во взаимосвязи с многообразием хозяйственных операций, их вариантностью, множеством других факторов указывают на индивидуальный характер налоговой стратегии организации, отражающей специфические характеристики ее деятельности и индивидуальность адаптивных процессов к складывающимся условиям.

Налоговая стратегия признает, и мы соглашаемся с одним из постулатов когнитивной стратегической школы, существование позитивного внешнего окружения, а именно налогового окружения, или налоговой среды, в которой функционирует организация и которая открывает возможности обеспечения конкурентного преимущества. Важным является, изучая складывающуюся ситуацию и налоговое окружение, выявить способности организации справиться с теми вызовами, которые могут возникнуть в результате принятия налоговых решений на уровне государства (например, реализовать свое право являться добросовестным плательщиком), и выработать действенную схему поведения. С таких позиций налоговая стратегия играет активную роль по отношению к внешней среде. Поэтому стратегия используется как для поиска возможностей, так и разрешения проблем.

Несмотря на то, что формирование налоговой стратегии опирается, в первую очередь, на потенциальные возможности налоговой среды как особого фактора внешней среды, важное значение уделяется внутренним возможностям организации. Налоговое законодательство, кроме обязательных элементов налога, содержит свод налоговых

льгот и преференций, использование которых позволяет плательщикам сократить налоговое обязательство. Однако применение налоговых льгот требует соблюдения ряда требований, что ограничивает круг правополучателей таких возможностей. Проводя параллель между налоговой льготой и потенциальными ресурсами, позволяющими повысить эффективность деятельности организации, предложенная Г. Хамелом, К.К. Прахаладом концепция «напряженности» как несоответствие между имеющимися у компании ресурсами и ее стратегической целью [29] приобретает актуальность в нашем контексте. Оценка внутренних резервов сокращения налоговой составляющей затрат благодаря тесной взаимосвязи финансовых показателей и налоговых обязательств позволяет сгладить «напряженность».

Следуя концепции школы дизайна и стратегического управления, стратегия призвана учитывать изменяющиеся не только условия внешней среды, которая определяет угрозы и возможности, но и внутренней среды функционирования организации, позволяющие выявить слабые стороны и определить отличительные компетенции или силы. Но препятствия и перспективы таковыми являются только в конкретное время, применительно к конкретным задачам и в заданном контексте. Поэтому стратегия принимает свою форму применительно к конкретному времени и в соответствии с ситуацией.

Стратегия неминуемо затрагивает и организацию, и окружающую среду ее функционирования. Используемые методы в определенной степени отражают характерные особенности организации, с другой стороны, стратегия может повлиять на саму организацию. Полностью согласиться с постулатом А.Чандлера о неоспоримой подчиненности структуры организации ее стратегии невозможно. Реструктуризация организации – это весьма сложный и затратный вариант разрешения вопроса, но небезосновательный. Ярким примером в настоящее время является открытие филиалов за границей, создание интернет-магазинов, появление чат-ботов, обслуживающих клиентов. Поэтому разработка налоговой стратегии и сама архитектура структуры компании поддерживают друг друга. Они одновременно следуют друг за другом и предшествуют один другому. Налоговая стратегия не видится в произвольной

последовательности выполняемых действий, а выступает как система взаимосвязанных действий. Стратегия позволяет обеспечить адаптивную реакцию на ее внешнее окружение, т.к. учет компанией условий внешней среды является необходимым условием ее существования, а подстраивание под нее позволяет учесть ее особенности и использовать ее возможности, а в условиях изменчивости – приспособиться к ней.

Стратегия указывает компании путь, направление развития. Заданное направление развития устраняет неопределенность и обеспечивает логичность действий. В условиях принятых направлений многие вопросы снимаются, деятельность людей сосредоточена на выполнении своих задач. Но налоговая стратегия никогда не является законченной, так как в процессе происходящих изменений появляется необходимость пересмотра принятых ранее решений и шагов. Само функционирование организации характеризуется постоянством наличия разнообразных действий производственного и непроизводственного характера в определенном континууме, обладающими признаками одновременности, разнородности, взаимосвязанности, последовательности, которые вызывают возникновение новых комбинаций условий и последовательное развитие стратегии. Ни одна налоговая стратегия в чистом виде не может быть заранее детально спланирована, так как в процессе возникают новые возможности, идеи и потребности, вызывающие новые знания и решения. Точно также стратегия не может быть спонтанно придуманной, так как в таком случае упускаются функциональные силы контроля.

Истоки налоговой стратегии начинаются с решений, которые принимаются людьми на всех уровнях выполнения профессиональных задач. Приобретение материалов, производство и реализация готовой продукции и множество других хозяйственных операций, сопутствующих функционированию организации, имеют свой налоговый отклик и сказываются на элементной характеристике исследуемого явления. В силу этого незначительных или второстепенных решений не существует. Но, не нарушая содержательного контекста, существует вариантность их учета и оформления, и свои налоговые последствия или налоговые решения как ответ на принятие одной из возможных альтернатив. Со-

держание налоговых решений, однако, не ограничивается определением налоговых последствий, а представляет собой набор альтернатив развития событий с налоговых позиций. Причем число налоговых решений ограничено, и выбор между ними происходит в пределах направлений, определенных организацией. Налоговые решения не строятся на интуиции или суждениях, а выводятся на основе результатов объективного аналитического процесса в мире существующих возможностей и ограничений. Однако в границах нашего исследования ретроспективный анализ, направленный на осмысление протекающих в прошлом процессов, не является подходящим. Необходимо отметить, что налоговые решения, принятые в конкретный момент времени, считающиеся перспективными и действенными, таковыми являются в исходной ситуации и по прошествии времени могут стать неприемлемыми и выступить препятствием, ограничивающим возможности развития организации. Продолжением налоговых решений являются управленческие действия, поэтому само решение не является целью, а выступает лишь инструментом ее достижения.

Стратегия координирует деятельность множества людей, касающихся в своей работе различных аспектов функционирования всей организации, включая руководителя организации на его высоком уровне и менеджеров более низкого уровня с целью недопущения утраты периферийного зрения и возможных выгод детальных нюансов.

Налоговая стратегия также предполагает воздействие на результат с помощью самих изменений, преимущественно за счет внутренних резервов (например, пересмотр и изменение отдельных аспектов учетной политики).

Стратегия координирует действия в направлении использования всех возможных факторов и обеспечивает синергетический эффект их взаимодействия.

И наконец, в основе стратегии лежит выбор, диапазон которого определяют условия. Характер поведения организации в рамках стратегии определяется целями стратегии и характеристиками внутренней и внешней среды, которые обуславливают диапазон пригодных налоговых решений.

Обоснованно считать налоговую стратегию частью финансовой стратегии. Реализа-

ция налоговой стратегии нацелена на решение задач финансовой стратегии, но подчиняясь собственной цели, не противоречащей финансовой стратегии, – построение эффективной системы взаимоотношений плательщика и государства по уплате налогов, обеспечивающих баланс интересов всех участников налогового процесса по величинам и срокам их исполнения – ограничивается той частью финансовых отношений, которая связана с исполнением налогового обязательства: рационализация налоговых платежей по их величинам и срокам, управление налоговыми рисками, формирование и укрепление репутации добросовестного плательщика налогов

Принимая позицию наличия элементов планирования, регулирования, контроля, оценку эффективности, налоговая стратегия является инструментом налогового менеджмента. Функциональные элементы налогового менеджмента проявляют свою сущность в процессе непрерывного взаимодействия вне связи с временным интервалом. Срок разработки налоговой стратегии в силу наличия различных видов стратегии определяется моментами решения поставленной задачи.

Таким образом, налоговая стратегия – это совокупность взаимосвязанных действий, которые согласуются с налоговыми решениями с учетом ограничений и возможностей функционально-налогового среды и подчинены построению эффективной системы взаимоотношений плательщика и государства по уплате налогов.

Перспективы достижения поставленной цели и методы решения задач определяются состоянием окружения субъекта хозяйствования, называемого функционально-налоговой средой, которая характеризуется многогранностью ее факторов и характеристик.

Налоговая среда – элемент внешней среды функционирования организации, к которой относится налоговое законодательство, определяющее правила поведения плательщика в процессе исполнения налогового обязательства и закладывающее основы адаптационного поведения плательщика по отношению к действующей в стране налоговой системе.

Функциональная среда – это факторы внешней и внутренней среды жизнедеятельности организации, оказывающие влияние на налоговые потоки и реагирующие путем при-

способления на условия действующего налогового законодательства.

Действующее налоговое законодательство с учетом особенностей заключенных международных соглашений и договоров, специфика финансово-хозяйственной деятельности организации, которая оказывает влияние на состав и структуру затрат, себестоимости, выручки от реализации продукции, результаты инвестиционной и финансовой деятельности, договорная, инвестиционная, ценовая политика и другие элементы механизма функционирования организации влияют на величину налогового обязательства. Логично, что вариантность элементов налогов и налоговой системы государства может оказывать влияние на поведение плательщика и способности его взаимодействия с окружающим его миром. Перечисленное сказывается на количественных и качественных характеристиках налоговых последствий или налоговых решениях.

Налоговые решения представляют собой набор альтернатив развития событий организации с налоговых позиций, которые возникают или могут проявить себя в сложной системе взаимодействия множества хозяйственных операций (маркетинговые, производственные, снабженческие и др.).

Налоговые решения предваряют управленческие действия, направленные на выбор наиболее приемлемого из существующих альтернатив в пределах границ, определенных целями функционирования организации. Цель деятельности организация, ее миссия имеет глобальные формулировки и идеи, учет которых выступает критерием отбора и принятия тех действий, которые позволяют сбалансировать интересы всех участников протекающих процессов.

Заключение. В экономической литературе стратегия отождествляется с планом, программой, политикой, способами и методы, принципами, деятельностью или процессом, совокупностью решений, направлением деятельности, моделью, характеризуя множество ее сторон и элементов.

Исследование особенностей целей и задач, выдвигаемых перед налоговой стратегией организации, определение ее функциональных особенностей, изучение налогов как объекта воздействия позволили свести содержательные аспекты налоговой стратегии организации к следующим позициям: 1) вы-

ступает частью финансовой стратегии и является инструментом налогового менеджмента; 2) имеет свою специфическую цель и задачи, решение которых обеспечивается обоснованными действиями; 3) реагирует на внешнее окружение, идентифицируя ее по различным параметрам, обеспечивая адаптацию к ней и взаимодействуя с ней; 4) использует сильные и слабые стороны налогового окружения как для поиска возможностей, так и разрешения проблем; 5) учитывает внутренние резервы сокращения налоговой составляющей затрат благодаря тесной взаимосвязи финансовых показателей и величины налоговых обязательств; 6) характеризуется последовательным развитием в силу возникновения новых комбинаций условий функционирования, новых знаний и решений; 7) обеспечивает синергетический эффект взаимодействия факторов внешней и внутренней среды функционирования организации; 8) имеет индивидуальный характер, отражающий специфические характеристики деятельности организации и индивидуальность адаптивных процессов к складывающимся условиям.

Сочетание предложенных характеристик и отношений, их связь и содержательная наполненность позволило обосновать налоговую стратегию организации как совокупность взаимосвязанных действий, согласующихся с налоговыми решениями в условиях складывающихся ограничений и возможностей функционально-налоговой среды осуществления плательщиком предпринимательской деятельности и подчиненных построению эффективной системы взаимоотношений плательщика и государства по уплате налогов.

Список литературы

1. Большой экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
2. Словарь современных экономических и правовых терминов / В. Н. Шимов [и др.]; под ред. В. Н. Шимова и В. С. Каменкова. – Минск: Амалфея, 2002. – 816 с.
3. Мескон, М. Х. Основы менеджмента; пер. с англ. / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М.: «Дело», 1993. – 702 с.
4. Котлер, Ф. Маркетинг менеджмент / Ф. Котлер; пер. с англ. Т. Виноградова, А.

- Вихрова, Т. Принцева. – 10-е изд. – СПб. : ПИТЕР, 2003. – 752 с.
5. Фридаг, Хервиг Р. Сбалансированная система показателей / Хервиг Р. Фридаг, Вальтер Шмидт ; пер. с нем. М.В. Лапшинова. – Москва: Издательство «Омега –Л», 2006. – 144 с.
 6. Мак-Кин, Д. Стратегии / Д. Мак-Кин. – М. : Дело и Сервис, 2010. – 247 с.
 7. Chandler, Alfred Dupont. Strategy and Structure : Chapters in the History of the Industrial Enterprise / Alfred D. Chandler. MIT Press: Cambridge, 1969 (электронный вариант)
 8. О'Шонесси, Дж. Конкурентный маркетинг: стратегический подход : научное издание / Дж. О'Шонесси ; пер. с англ. Д.О. Ямпольская. – СПб. : Питер, 2001. – 864 с.
 9. Historical Evolution of Strategic Management. Edition By Peter McKiernan. Andrews K.R. The Concept of Corporate Strategy. Dow Jones-Irwin: Homewood, IL (электронный вариант)
 10. Хан, Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга ; пер. с нем./ Д. Хан ; под ред. и с предисл. А.А. Турчака. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
 11. Томпсон-мл. Артур, А. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа, 12-е издание : пер. с англ. / А. А.Томпсон-мл., А. Дж. Стрикленд III. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2007. – 928 с.
 12. Ансофф, И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф. – СПб. : Питер КОМ, 1999. – 416 с.
 13. Stener, G. Management Policy and Strategy: Text, Reading and Cases / G.Stener, D.Miner. – N.Y.: Macmillan Publ Co.1977. – 101 p. (электронный вариант)
 14. Бест, М. Новая конкуренция. Институты промышленного развития / М. Бест. – М.: ТЕИС, 2002. – 366 с.
 15. Милгром, П. Экономика, организация и менеджмент : в 2-х т. Т.1 / П. Милгром, Дж. Робертс ; пер. с англ. И.И. Елисеева, В.Л. Тамбовцев. – СПб. : Экономическая школа, 2001. – 422 с.
 16. Брег, Стивен. Настольная книга финансового директора / Стивен Брег ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. - 532 с.
 17. Портер, Майкл Е. Конкурентная стратегия: методика анализа отраслей и конкурентов / Майкл Е. Портер ; пер. с англ. : И. Минервин. – 2-е издание. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 454 с.
 18. Джонсон, Дж. Корпоративная стратегия : научное издание / Дж. Джонсон, К. Шоулз, Р. Уиттингтон ; пер. с англ. А.Ю. Заякин. – 7-е изд. – М. ; СПб. ; Киев : ИД Вильямс, 2007. – 800 с.
 19. Уолкер-младший, О. Маркетинговая стратегия. Курс MBA : учебное пособие / О. Уолкер-младший [и др.] ; пер. с англ. : И. Ключева. – М. : Вершина, 2006. - 496 с.
 20. Минцберг Г., Альстрэнд Б., Лэмпел Дж. Школы стратегий / Пер. с англ. Ю.Н. Каптуревского. – СПб.: Издательство «Питер». – 2000. – 336 с.
 21. Кэмпбел, Дэвид. Стратегический менеджмент : учебник / Д. Кэмпбел, Д. Стоунхаус, Б. Хьюстон ; пер. с англ. Н. И. Алмазова. – М. : Проспект, 2003. – 336 с.
 22. Градов, А. П. Экономическая стратегия фирмы / под ред. Градова А.П. – СПб.: Специальная литература, 1995. – 589 с.
 23. Портных, В. В. Стратегия бизнеса / В. В. Портных. – 4-е изд.. – М. : Дашков и К*, 2021. – 274 с.
 24. Управление фирмой на основе разработки стратегий ее развития : научное издание / А. Н. Асаул, [и др.] ; ред. д.э.н., проф. А. Н. Асаул ; Международная академия менеджмента. – СПб. : Международная академия менеджмента, 2003. - 174 с.
 25. Смирнова, Н. К. Реализация стратегий компаний: от простого к сложному : научно-популярная литература / Н. К. Смирнова, А.В. Фомина. – М. : Бератор-Паблишинг, 2008. – 224 с.
 26. Бланк, И. А. Финансовая стратегия предприятия : научное издание / И. А. Бланк. – Киев : Ника-Центр ; [Б. м.] : Эльга, 2004. – 720 с.
 27. Володько, О. В. Формирование и реализация стратегии устойчивого развития предприятия: теория и методология : монография / О. В. Володько. – Минск : Минсанта, 2006. – 217 с.
 28. Вerezубова, Т. А. Финансовая стратегия страховых организаций в условиях развития национальной экономики : монография / Т. А. Вerezубова. – Минск : БГЭУ, 2015. – 185 с.
 29. Хамел, Г. Конкурируя за будущее. Создание рынков завтрашнего дня / Г. Хамел, К. К. Прахалад ; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2014. – 288 с.

References

1. *Bol'shoj ekonomicheskij slovar'* [Large economic dictionary] Ed. A.N.Azriliyana. Moscow, 2004, 1376 p. (In Russian)
2. SHimov V.N., Tur A.N., Stahi N.V. et al. *Slovar' sovremennyh ekonomicheskikh i pravovyh terminov* [Dictionary of modern economic and legal terms]. Ed. V.N. SHimova, V.S. Kamenkova. Minsk, Amalfeya, 2002, 816 p. (In Russian)
3. Meskon M.H., Al'bert M., Hedouri F. *Osnovy menedzhmenta* [Fundamentals of Management]. Moscow, «Delo», 1993, 702 p. (In Russian)
4. Kotler F. *Marketing menedzhment* [Marketing management]. SPb. PITER, 2003, 752 p. (In Russian)
5. Fridag Hervig R. *Sbalansirovannaya sistema pokazatelej* [Balanced Scorecard]. Moscow, Izdatel'stvo «Omega –L», 2006, 144 p. (In Russian)
6. Mak-Kin D. *Strategii* [Strategies]. Moscow, Delo i Servis, 2010, 247 s. (In Russian)
7. Chandler Alfred Dupont. *Strategy and Structure : Chapters in the History of the Industrial Enterprise* MIT Press, Cambridge, 1969. (In English)
8. O'SHonessi Dzh. *Konkurentnyj marketing: strategicheskij podhod* [Competitive Marketing: A Strategic Approach]: nauchnoe izdanie SPb., Piter, 2001, 864 p. (In Russian)
9. Historical Evolution of Strategic Management. Edition By Peter McKiernan. Andrews K.R. *The Concept of Corporate Strategy*. Dow Jones-Irwin: Homewood, IL (In English)
10. Han D. *Planirovanie i kontrol': koncepciya kontrollinga* [Planning and control: the concept of controlling]. Moscow, Finansy i statistika, 1997, 800 p. (In Russian)
11. Tompson-ml. Artur A., Striklend III A., Dzh. *Strategicheskij menedzhment: koncepcii i situacii dlya analiza* [Strategic management: concepts and situations for analysis]. Moscow, Izdatel'skij dom «Vil'yams», 2007, 928 p. (In Russian)
12. Ansoff I. *Novaya korporativnaya strategiya* [New corporate strategy]. SPb., Piter KOM, 1999, 416 p. (In Russian)
13. Stener G., Miner D. *Management Policy and Strategy: Text, Reading and Cases*. N.Y.:Macmillan Publ Co.1977, 101 p. (In English)
14. Best M. *Novaya konkurenciya. Instituty promyshlennogo razvitiya* [New competition. Industrial Development Institutes]. Moscow, MTEIS, 2002, 366 p. (In Russian).
15. Milgrom P., Roberts Dzh. [Economics, organization and management]. SPb. : Ekonomicheskaya shkola, 2001, 422 p. (In Russian)
16. Breg Stiven. *Nastol'naya kniga finansovogo direktora* [CFO Handbook]. Moscow, Al'pina Biznes Buks, 2005, 532 p. (In Russian)
17. Porter, Majkl E. *Konkurentnaya strategiya: metodika analiza otraslej i konkurentov* [Competitive strategy: methodology for analyzing industries and competitors]. Moscow, Al'pina Biznes Buks, 2006, 454 p. (In Russian)
18. Dzhonson, Dzh. *Korporativnaya strategiya* [Corporate strategy] d. Moscow, SPb., Kiev : ID Vil'yams, 2007, 800 p. (In Russian)
19. Uolker mladshij O. et al. *Marketingovaya strategiya* [Marketing strategy]. Kurs MVA : uchebnoe posobie. Moscow, Vershina, 2006. 496 p. (In Russian).
20. Mincberg G., Al'stred B., Lempel Dzh. *SHkoly strategij* [Schools of strategy] / Per. s angl. YU.N. Kapturevskogo. SPb., Izdatel'stvo «Piter». 2000, 336 p. (In Russian)
21. Kempbel Devid, Stounhaus D., H'yuston B. *Strategicheskij menedzhment* [Strategic management]. Moscow, Prospekt, 2003, 36 p. (In Russian).
22. Gradov A.P. *Ekonomicheskaya strategiya firmy* [Economic strategy of the company]. SPb.: Special'naya literatura, 1995, 589 p. (In Russian)
23. Portnyh V.V. *Strategiya biznesa* [Business strategy]. Moscow, Dashkov i K*, 2021, 274 p. (In Russian)
24. Asaul A. N. et al. *Upravlenie firmoj na osnove razrabotki strategij ee razvitiya* [Management of a company based on the development of strategies for its development]. SPb. Mezhdunarodnaya akademiya menedzhmenta, 2003, 174 p. (In Russian)
25. Smirnova N.K., Fomina A.V. *Realizaciya strategij kompanij: ot prostogo k slozhnomu* [Implementation of company strategies: from simple to complex]. Moscow, Berator-Pablising, 2008, 224 p. (In Russian)
26. Blank I.A. *Finansovaya strategiya predpriyatiya* [Financial strategy of the enterprise] Kiev, Nika-Centr. El'ga, 2004, 720 p. (In Russian)

27. Volod'ko O.V. *Formirovanie i realizaciya strategii ustojchivogo razvitiya predpriyatiya: teoriya i metodologiya* [Formation and implementation of a sustainable development strategy for an enterprise: theory and methodology] Minsk, Misanta, 2006, 217 p. (In Russian)
28. Verezubova T.A. *Finansovaya strategiya strahovyh organizacij v usloviyah razvitiya nacional'noj ekonomiki* [Financial strategy of insurance organizations in the context of national economic development. Minsk, BGEU, 2015, 185 p. (In Russian)
29. Hamel G., Prahalad K.K. *Konkuriruya za budushchee. Sozдание rynkov zavtrashnego dnya* [Competing for the future. Creating the markets of tomorrow] Moscow, ZAO «Olimp – Biznes», 2014, 288 p. (In Russian)

Received 25 March 2024