Самсонов, Евгений Анатольевич. Разработка методов налогового планирования в организации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Самсонов Евгений Анатольевич; [Место защиты: Том. гос. ун-т].- Иркутск, 2010.- 183 с.: ил. РГБ ОД, 61 11-8/200

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. Теоретические аспекты налогового планирования в деятельности организации 9

1.1. Сущность, содержание и организация налогового планирования 9

1.2. Налоговое планирование в системе налогового менеджмента 29

1.3. Система внутреннего налогового контроля в деятельности организации 56 Выводы по первой главе 66

ГЛАВА 2 Методические подходы к определению уровня налоговой нагрузки организации, как показателя оценки результативности налогового планирования 68

2.1. Анализ современной российской практики определения налоговой нагрузки в организации 68

2.2. Оценка уровня налоговой нагрузки в различных отраслях народного 91 хозяйства

Выводы по второй главе 112

ГЛАВА 3. Основные направления совершенствования методических подходов к налоговому планированию в организации 115

3.1. Нормативная база налогового планирования и особенности ее реализации

3.2. Разработка методов налогового планирования в организации 129

3.2. Методический подход к оценки себестоимости продукции в процессе налогового планирования 129

3.2.2. Формирование методики внутреннего налогового контроля за ценообразованием в организации

Выводы по третьей главе 154

Заключение 158

Список литературы 162

Приложения 177

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Налоговое планирование неотделимо от общей предпринимательской деятельности организации. Оно является непременным и непосредственным ее элементом и должно осуществляться на всех ее уровнях и этапах. Среди способов управления налогообложением важное место занимает налоговое планирование, при котором налогоплательщик постоянно оценивает налоговые последствия осуществляемых им сделок. Налоговое планирование является составной частью системы планирования в организации и позволяет прогнозировать ее налоговые отчисления в краткосрочном и долгосрочном периодах, оперативно и эффективно управлять имеющимися ресурсами и денежными потоками. Потребность в налоговом планировании диктуется, прежде всего, двумя основными факторами: тяжестью налоговой нагрузки для организаций и сложностью и изменчивостью налогового законодательства. Недостаточная теоретическая проработка и отсутствие четкой системы методических подходов к налоговому планированию на практике, свидетельствуют о незадеиствованности всех возможных резервов для оптимизации налогообложения с целью увеличения эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации. Именно поэтому в современных условиях так важно всестороннее изучение теоретических и практических аспектов налогового планирования, прежде всего, в системе управления финансами в организации.

**Степень научной разработанности проблемы.**Проблемам введения и реформирования налогообложения в деятельности организации посвящены труды Н.И. Тургенева, Н.И. Демидова, И.И. Янжула, СЮ. Витте, В.Н. Твердо-хлебова, и позднее, в XX в. - А.И. Буковецкого, П.П. Гензеля, И.М. Кулишова, И.Х. Озерова, П.В. Минеладзе, которые подробно рассматривали вопросы тяжести налоговой нагрузки и влияния налогов на развитие организаций.

Фундаментальному изучению налоговой системы посвятили свои работы такие отечественные ученые, как Л.В. Дуканич, А.Н. Игудин, А.П. Кадочников, О.М. Луговой, Н.Д Матрусов, А.Д. Матрусов, А.Д. Мельник, А.Б. Паскачев, Ф.К. Садыков, Т.Ф. Юткина.

В современной литературе проблемы эффективного налогового планирования в деятельности организаций рассматриваются в трудах И.М. Александрова, Р.Г. Асадулина, А.М Бабыча, Т.И. Корягина, Т.И. Кисилевич, И.Н. Богатой, Н.Ю. Королева. Л.Н. Кузнецова, А.В. Брызгалина, В.Р. Берник, А.Н. Головкина, Е.В. Бехтерева, Л.С. Гринкевич, Т.Ю. Рябенькой. Несмотря на, то что в них отражены основные аспекты налогообложения организаций и сделаны попытки применения опыта развитых стран в современных условиях России, есть проблемы, которые остаются нерешенными: недостаточно глубоко изучен механизм налогообложения организаций по хозяйственным операциям; отсутствует целостная логически выстроенная и внутренне непротиворечивая концепция налогового планирования в организациях; требует обобщения теория и практика разработки методических подходов.

**Объект исследования**- налоговое планирование в организации.

**Предмет исследования**- методы и механизмы налогового планирования в организациях в современных условиях.

**Цель и задачи исследования.**Цель исследования заключается в разработке методических подходов к процессу планирования налогами в организации.

Для достижения этой цели были поставлены следующие задачи, определившие логику исследования и структуру работы:

изучить и обобщить взгляды ведущих ученых-экономистов на сущность налогового планирования;

уточнить понятие налогового планирования с целью определения критериев количественной оценки деятельности организации;

выявить особенности налогового планирования в российских организациях;

проанализировать и исследовать существующие методики расчета налоговой нагрузки и разработать авторскую методику расчета налоговой нагрузки, как показателя эффективности налогового планирования в организации;

определить уровни налоговой нагрузки для различных типов производства;

разработать методику внутреннего налогового контроля определения цены реализации для целей налогообложения в деятельности организаций;

исследовать и оценить отечественную практику формирования учетной политики организаций, разработать рекомендации по отражению в учетной политике основных элементов налогового планирования в деятельности организаций.

выработать рекомендации по внедрению налогового планирования в организации.

**Объект исследования**- область исследования по паспорту специальности 08.00.10 - 2.9 Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы. 2.10 Исследование зависимости между ценой и налогообложением.

**Теоретическую и методологическую основу исследования**составили научные труды отечественных и зарубежных специалистов по проблемам налогового планирования в деятельности организации, в частности теории налогов и принципов налогообложения, налогового регулирования и организации налоговой политики, информационного обеспечения управления и учетной политики организации, а также работ общетеоретического и общеметодологического характера.

**Инструментарно-методический аппарат исследования.**В процессе исследования использовались общенаучные методы системного и институционального подхода, метод сравнения, научной абстракции, логического, финансового анализа, экономико-математического моделирования и другие методы

**Нормативно-правовой базой исследования**явились законодательные и нормативные акты Российской Федерации и отдельных субъектов Российской Федерации, аналитические материалы ряда отечественных организаций, актуальная информация о налоговом планировании, содержащаяся в Интернете и средствах массовой информации.

**Информационно-эмпирическую основу исследования**составили официальные материалы Государственной думы Российской федерации, Министерства финансов Российской федерации, фактические данные, характеризующие имущественное положение организаций, информационные, методические, аналитические материалы, собственные расчеты соискателя.

**Научная новизна диссертационного исследования.**Состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию методических подходов к налоговому планированию в организациях и включает следующие основные результаты:

уточнено определение налогового планирования в организации, систематизирующее современные теоретические аспекты процесса налогового планирования в деятельности организации;

разработана авторская методика расчета уровня налоговой нагрузки организации, которая позволяет оценивать разнонаправленное влияние налогов на итоговый финансовый результат, а также прогнозировать изменение деловой активности организации в зависимости от налоговой нагрузки;

предложена авторская методика оценки налоговой себестоимости продукции, позволяющая учитывать особенности формирования прямых затрат на величину налоговых платежей организации;

разработан методический подход к осуществлению внутреннего налогового контроля на основе определения рыночной цены для целей налогообложения.

**Теоретическая и практическая значимость**диссертационной работы состоит в том, что ее основные выводы сформулированы в виде конкретных рекомендаций и могут быть использованы в деятельности организации в целях совершенствования внутрифирменного налогового планирования. Отдельные выводы диссертации могут быть использованы уполномоченными государственными структурами при формировании региональной законодательной базы по налогообложению организаций. Материалы диссертации могут быть также использованы в процессе подготовки экономистов высшей квалификации при преподавании дисциплин: «Налоги и налогообложение», «Налогообложение юридических лиц», «Анализ и оптимизация налогооблагаемых баз», «Организация и методика налоговых проверок».

Результаты исследования приняты к использованию в работе отдела камеральных проверок инспекции Федеральной налоговой службы по правобе-

режному округу г. Иркутска, в ЗАО «Сибирская производственная компания», ЗАО горно-промышленная компания «Байкал», что подтверждают соответствующие акты.

**Апробация и публикации результатов исследования.**Основные положения диссертационной работы обсуждались и получили одобрение на научных, научно-практических конференциях и форумах международного, всероссийского и регионального значения (г. Москва г. Иркутск, г. Челябинск, г. Пенза, г. Волгоград, г. Чита, г. Осташков в 2006-2010 гг.): первой международной конференции «Трансформация финансового механизма железнодорожного транспорта в условиях структурной реформы», (1 апреля 2006 г., Иркутск); всероссийской научно-практической конференции преподавателей и аспирантов «Финансовые аспекты структурных преобразований экономики», (5 апреля 2009 г., Иркутск); четвертой международной научно-практической конференции «Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства», (30 марта 2007 г., г. Челябинск); четвертой международной научно-практической конференции «Основные направления повышения эффективности экономики, управления и качества подготовки специалистов», (2006 г., г. Пенза); всероссийской научно-практической конференции ученых транспорта, вузов, НИИ, инженерных работников и представителей академической науки, (22-24 ноября 2006 г., г. Чита); восьмой всероссийской научно-практической конференции молодых ученных «Молодежь и экономика: новые взгляды и решения», (2-4 февраля 2008 г., г. Волгоград); девятой всероссийской научно-практической конференции молодых ученных «Молодежь и экономика: новые взгляды и решения», (3-5 февраля 2009 г., г. Волгоград); на 4-м байкальском экономическом форуме, (2006 г., г. Иркутск); на форуме «Победителей», (2010 г., г. Москва); на всероссийском молодежном образовательном форуме «Селигер- 2009» и «Селигер -2010» г. Осташков; на всероссийской олимпиаде развития народного хозяйства России, в молодежном союзе экономистов и финансистов Российской Федерации г. Москва (2008 г., 2009 г., 2010 г.), а также обсуждались на научных семинарах на факультете экономики и управления Иркутского государственного университета путей сообщения в 2006-2010 гг.

Основные положения диссертации используются: в образовательной деятельности в рамках курса «Анализ и оптимизация налогообложения», «Налогообложение юридических лиц» в Иркутском государственном университете путей сообщения; в организациях г. Иркутска; в инспекции Федеральной налоговой службы по правобережному округу г. Иркутска.

По теме исследования опубликовано 15 научных работ общим объемом 3, 125 п. л., в том числе четыре публикации объемом 0,9 п. л. в ведущих рецензируемых научных журналах, определенных ВАК РФ.

**Объем и структура работы.**Структура диссертационной работы определена целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы. Общий объем работы составляет 183 страницы машинописного текста. Диссертация содержит 22 таблиц, 19 рисунков, список использованной литературы из 192 наименований, 3 приложения и имеет следующую структуру:

## Сущность, содержание и организация налогового планирования

Никакая человеческая деятельность не может обходиться без предварительного планирования. На уровне хозяйствующего субъекта налоговое планирование также занимает важное место. С момента формирования цели в предпринимательской деятельности организации, налоговое планирование выступает средством достижения поставленной цели — получения прибыли. Однако отношения, возникающие в этой сфере деятельности, в настоящее время отличаются неопределенностью нормативной основы, отсутствием официального выраженной позиции госорганов по данному вопросу. Проведенный автором социологический опрос показал, что почти 32% налогоплательщиков планируют налоговую нагрузку перед тем как совершить операцию, и находят пути снижения налогов; 5% приходится это делать, так как этого требует директор; 33% планируют налоговую нагрузку только при условии, что вариант, при котором нагрузка меньше, не расходится с официальной позицией; около 8% пользуются разъяснениями налоговых органов; 12% - не знают о существовании законного налогового планирования; и никто (0%) не решился отказаться от налогового планирования только по причине возможного спроса с налоговыми органами и, может быть, даже в суде. Таким образом, налоговое планирование в деятельности организаций - это объективная реальность.

По мере развития налоговых систем, появления различных режимов налогообложения, расширения сферы применения льгот экономия на налогах стала важным дополнительным источником финансовых ресурсов и способов повышения конкурентоспособности продукции по ценовому фактору. А

государство, в свою очередь, начало принимать меры, чтобы не допустить уменьшения налоговых обязательств организаций.

В различных экономических теориях содержатся неоднозначные определения налогового планирования. Так, под планированием понимается, в частности, «способ регулирования экономических процессов на уровне народного хозяйства страны, отрасли, организации, территориальной единицы. Планирование включает определение целей и путей их достижения, опираясь на сведения прошлого, стремится определить будущее» [46]; «один из экономических методов управления, выступающий как основное средство использования обществом экономических законов в процессе хозяйствования» [30]. Тот же автор через 7 лет пишет: «Планирование - один из экономических методов управления. Заключается в разработке и практическом осуществлении планов, определяющих будущее состояние экономической системы, путей, способов и средств его достижения» [94]. Примерно такие же определения приводят и другие авторы: «Планирование - одно из составных частей управления, заключающееся в разработке и практическом осуществлении планов, определяющих будущее состояние системы, путей, способов и средств его достижения» [142].

Чаще всего планирование представляют как ориентированную на будущее деятельность по принятию решений; как вид деятельности организации, направленный на выбор оптимальной альтернативы развития социально-экономической системы в целом, рассчитанной на определенный период времени [53]; как определение задач, стоящих перед организацией, проектирование результатов и формирование путей их достижения [43]; как мыслительный и социальный процесс, сводящий то, что считается наиболее вероятным исходом ситуации при заданных текущих действиях, политиках и силах окружающей среды, с тем, что представляется как желательный исход, который, в свою очередь, требует новых действий и политик [149].

Подводя итог рассмотрению основных имеющихся1 в отечественной экономической литературе определений планирования, авторы E.G. Вылкова, М.В. Романовский отмечают, что единой точки зрения не существует. Однако в большинстве случаев понятие «планирование»рассматривается как вид управленческой деятельности и способ оптимизации действующих хозяйствующих субъектов, и дают свое определение, наиболее точно отражающие направление современной экономической мысли: «Под планированием на уровне хозяйствующего субъекта понимается неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью, заключающая в установлении желаемого будущего состояния объекта и оптимальных способов и методов достижения данного состояния в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования» [48].

И далее эти же авторы отмечают: «Любые инвестиционные решения в конечном итоге характеризуются осуществлением расходов, получением доходов и формированием результата. Управляя расходами и доходами, организации решают вопросы уменьшения рисков и предотвращения банкротства. Именно на основе прогнозирования различных видов доходов, расходов и прибыли строится финансовое планирование хозяйствующего субъекта» [48].

Поэтому правомерно наряду с такими видами планирования, как финансовое, социальное, бюджетное (в зависимости от отдельных видов планируемых ресурсов), выделять также налоговое планирование в организации.

## Анализ современной российской практики определения налоговой нагрузки в организации

В настоящее время в экономической литературе и на практике авторы используют разные методики определения налоговой нагрузки и хозяйствующей нагрузки. Различие их проявляется:

в составе налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки;

в определении интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов.

В то же время авторы стремятся унифицировать показатель и сделать его универсальным, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в различных организациях и отраслях экономики, определять, как изменение налогов, налоговых ставок и льгот влияет на деятельность хозяйствующего субъекта. Только в этом случае показатель налоговой нагрузки приобретает практическую ценность.

Основная цель разрабатываемых методик предполагает универсальный характер показателей налоговой нагрузки для организации, который позволяет соизмерить уровень налоговых обязательств в различных отраслях народного хозяйства. При этом следует оценить влияние изменения числа налогов, налоговых ставок и льгот на финансово-хозяйственную деятельность субъекта.

Существующие модели методик оценки налоговой нагрузки организации с учетом их возможных комбинаций представлены на рисунке 2.1 [108]. Для определения налоговой нагрузки в организации Департаментом налоговой политики Минфина России разработана методика, согласно которой тяжесть налогового бремени принято оценивать отношением суммы прямых: налогов организации (Нп) к совокупной выручке хозяйствующего субъекта, включая выручку от прочей реализации (В) [172].

## Нормативная база налогового планирования и особенности ее реализации

Планирование, независимо от того, является ли оно краткосрочным, среднесрочным или долгосрочным, нельзя представить без налоговой составляющей, особенно в условиях нарастающего кризиса в российской и мировой экономике и последних изменений российского налогового законодательства.

Налоговая политика государства, выбранный налоговый режим влияют на такие аспекты в деятельности организаций, как:

виды выпускаемой продукции или услуг (например, существуют налоговые льготы при выпуске конкретных видов продукции и услуг);

политика ценообразования (чаще всего налоги закладываются в стоимость продукции и услуг, ярким примером может служить беспошлинная торговля в магазинах Duty Free во всех международных аэропортах, где цены на товары существенно ниже, чем во всех остальных магазинах);

стратегия маркетинга и производства;

инвестиционная политика (инвестирование в определенных областях производства тоже может служить основанием для получения налоговых льгот);

структура организации.

Сегодня все организации России независимо от размера бизнеса заинтересованы в практическом применении налогового планирования, поскольку стремятся снизить риски в своей финансово-хозяйственной деятельности

Налоговое планирование заключается в разработке и внедрении различных законных схем оптимизации налоговых отчислений за счет применения методов стратегического планирования финансово-хозяйственной деятельности организации. В условиях жесткой фискальной политики российского государства на фоне возникшего экономического кризиса и сокращения материального производства налоговое планирование позволяет организации существенно сократить затраты.

Основной задачей налогового планирования является предварительный расчет вариантов сумм прямых и косвенных налогов, налогов с оборота по результатам общей деятельности по отношению к конкретной сделке или проекту (группе сделок), в зависимости от различных правовых форм ее реализации [63].

В соответствии с нормативными документами, один из возможных порядков налогового планирования на уровне организации включает в себя следующие этапы (рис.3.1)

При правильной организации налогового планирования организация получает возможность:

придерживаться налогового законодательства, правильно рассчитывая налоги, сборы и другие платежи налогового характера;

свести к оптимальной налоговой нагрузке налоговые обязательства организации;

максимально увеличить прибыль;

разработать структуру взаимовыгодных соглашений с поставщиками и заказчиками;

эффективно руководить денежными потоками;

избегать штрафных санкций..