Фомина Ольга Александровна. Формирование экономического механизма налогового контроллинга предприятия : на примере угольных компаний : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Фомина Ольга Александровна; [Место защиты: Моск. гос. гор. ун-т].- Москва, 2007.- 150 с.: ил. РГБ ОД, 61 07-8/5271

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Анализ современного состояния угольной промышленности России... 9

1.1. Современное состояние угольной компаний и экономической среды их функционирования 9

1.2. Анализ сущности, роли и места финансовых ресурсов в системе финансов предприятий 15

1.3. Исследование действующей системы налогообложения угольных компаний 22

1.4. Цель, задачи и методы исследований 37

Глава 2. Оценка влияния процесса налогообложения на эффективность деятельности угольных компаний 39

2.1. Анализ современных подходов оценки влияния налогов на эффективность деятельности предприятий 39

2.2. Анализ налоговой нагрузки угольных компаний 54

2. 3. Разработка экономико-математических моделей налоговой нагрузки предприятий, учитывающих специфические особенности отрасли 64

2.4. Выводы по главе 67

Глава 3. Разработка экономического механизма налогового контроллинга предприятия (на примере угольных компаний) 68

3.1. Анализ существующих методов налоговой оптимизации 68

3.2. Понятие системы контроллинга предприятия 76

3.3. Разработка концепции налогового контроллинга предприятия 85

3. 4. Разработка экономического механизма налогового контроллинга предприятия 98

3.5. Выводы по главе 119

Глава 4. Реализация системы налогового контроллинга предприятия на примере ОАО «Шахта им. С. М. Кирова 120

4. 1. Методические рекомендации реализации системы налогового контроллинга предприятия 120

4.2. Оценка экономического эффекта от реализации системы налогового контроллинга 127

4. 3. Выводы по главе 132

Заключение 133

Список литературы

**Введение к работе**

**Актуальность работы.**В современных условиях хозяйствования деятельность предприятий и экономическая эффективность зависят от величины финансовых ресурсов, находящихся в их распоряжении. Реструктуризация угольной промышленности привела к приватизации большинства угольных компаний и сокращению государственной поддержки. В таких условиях основным источником развития угольных предприятий являются собственные финансовые ресурсы.

Важным фактором, влияющим на обеспеченность предприятия финансовыми ресурсами, являются налоговые платежи, отвлекающие из оборота значительную долю собственных средств. В связи с этим проблема оптимизации налоговых платежей достаточно остро стоит перед предприятиями всех отраслей промышленности, особенно перед угледобывающими предприятиями. Угледобывающее производство характеризуется высокой фондоёмкостью и трудоёмкостью продукции, низкой ликвидностью капитальных активов; отличается высоким уровнем издержек, связанных с необходимостью подготовки и поддержания выработок, обеспечения безопасных условий труда, восстановления нарушенных земель, ликвидацией экологического ущерба от загрязнения водной и воздушной среды и т. п.

Условия угледобывающего производства несравнимо тяжелее и затратнее по сравнению с предприятиями других отраслей, поскольку высокий уровень издержек сопровождается более низким уровнем рентабельности. В этих условиях налоговая нагрузка на угольные предприятия, формирующаяся под влиянием общеустановленных факторов, выше средней, что значительно снижает возможности предприятий в финансировании текущей и особенно долговременной деятельности.

Актуальность налоговых проблем для угледобывающих предприятий обусловливает необходимость исследования взаимосвязи между налоговыми

платежами предприятий и основными показателями, формирующими налогооблагаемые базы; обоснования дифференцированного подхода к налогообложению, учитывающего отраслевые особенности предприятий; разработки научно обоснованных методов и инструментов оптимизации налоговых платежей предприятия. Оптимизация налоговой нагрузки предприятия не может рассматриваться как нарушение интересов государства, так как увеличивающиеся при этом финансовые ресурсы предприятий являются основой наращивания объёмов выпуска продукции и доходов государства.

Оптимизация налоговой нагрузки возможна на основе организации комплексной системы управления налоговыми платежами предприятия -системы налогового контроллинга, являющегося частью общей системы контроллинга предприятия.

В практике российских предприятий не только налоговый контроллинг, но вся система контроллинга не нашла широкого распространения, в связи с недостаточностью отечественных теоретических разработок и опыта его практического использования особенно с учетом отраслевой специфики.

Таким образом, формирование экономического механизма налогового контроллинга предприятия, применительно к угольным предприятиям, является актуальной научной задачей.

**Цель работы**состоит в увеличении собственных финансовых ресурсов предприятий на основе формирования экономического механизма налогового контроллинга предприятия.

**Идея работы**заключается в комплексном управленческом воздействии на величину налогооблагаемых баз и налоговых платежей для увеличения собственных финансовых ресурсов предприятий.

**Предмет исследований.**Система контроллинга предприятия, действующая система налогообложения, показатели, формирующие налогооблагаемые базы.

**Объект исследований.**Угледобывающие предприятия, предприятия других отраслей промышленности, экономическая среда их функционирования. **Научные положения, выносимые на защиту:**

оценку уровня налоговой нагрузки угольных компаний следует производить на основе предложенного показателя, представляющего собой отношение суммы всех уплачиваемых предприятием налогов к величине собственных финансовых ресурсов, уменьшенных на величину расходов, обусловленных объективной необходимостью процесса производства;

регулирование финансовых ресурсов предприятий должно осуществляться на основе разработанного механизма налогового контроллинга, сущность которого состоит в комплексном управленческом воздействии на величину налогооблагаемых баз и налоговых платежей предприятия;

оптимизацию налоговых платежей угольных компаний следует осуществлять на основе разработанных экономико-математических моделей, учитывающих специфические особенности отрасли, что позволит увеличить приток собственных средств предприятий и повысить эффективность деятельности.

**Научная новизна исследований:**

установлены закономерности, характеризующие тенденции изменения и количественную взаимосвязь налоговых платежей и финансовых ресурсов угольных компаний;

разработаны экономико-математические модели налоговой нагрузки, учитывающие специфические особенности функционирования угольных компаний;

разработана концепция налогового контроллинга как комплексной системы управления налоговыми платежами предприятия и алгоритм реализации методов налоговой оптимизации;

разработан механизм налогового контроллинга, предусматривающий сочетание элементов стратегического и оперативного налогового контроллинга на всех этапах управленческого цикла.

**Методы исследований:**системный анализ и обобщение результатов исследований в области управления финансами предприятий; статистический анализ; экономико-математическое моделирование с использованием современных программных продуктов.

**Обоснованность и достоверность научных положений, выводов и рекомендаций**подтверждаются:

использованием представительного объёма фактических данных, характеризующих работу угольных компаний и предприятий других отраслей;

системным анализом и корректным применением методов статистического и экономического анализа, экспертных оценок и экономико-математического моделирования.

**Научное значение работы**заключается в разработке методического подхода к формированию системы налогового контроллинга предприятия.

**Практическое значение работы**состоит в возможности регулирования налоговых платежей предприятий в системе контроллинга, позволяющего увеличить собственные финансовые ресурсы предприятий, направляемые на развитие производства.

**Реализация выводов и рекомендаций.**Разработанный экономический механизм налогового контроллинга предприятия был реализован на примере ОАО «Шахта им. С. М. Кирова».

**Апробация работы.**Основные положения и результаты исследований докладывались и обсуждались на семинарах кафедры Экономики и управления в горной и металлургической промышленности МГОУ (2002-2006гг.), кафедры Экономики и экономической теории КИ МГОУ (2000-2007гг.), кафедры Финансов горного производства МГТУ (2006, 2007гг.), Международной конференции «Социально-экономические проблемы Российских реформ»

(2002г.), Межвузовской научной конференции студентов, аспирантов, молодых ученых и специалистов (2005г.), Международной конференции «Неделя горняка» (2006, 2007гг.).

**Публикации.**По результатам выполненных исследований опубликовано 8 научных работ.

**Объем и структура работы.**Диссертационная работа состоит из введения, четырех глав, заключения, списка использованной литературы из 92 наименований, содержит 29 рисунков и 14 таблиц.

## Современное состояние угольной компаний и экономической среды их функционирования

Одним из ключевых элементов устойчивости национальной экономической безопасности является стабильность функционирования минерально-сырьевого комплекса.

Минеральное сырье является основным источником развития энергетики, промышленности, сельского хозяйства и других отраслей экономики, и составляет около 75 % объема вовлекаемых в промышленное производство природных ресурсов, являющихся базой для производства до 99 % продукции тяжелой промышленности с затратами около 87 % потребляемой обществом энергии.

Оптимальным соотношением в топливно-энергетическом балансе страны, с точки зрения обеспечения рационального уровня энергетической безопасности России, является следующие соотношение основных видов сырья: Уголь : Нефть : Газ = 40 : 25 : 35. На сегодняшний день соотношение основных видов энергетического сырья в топливно-энергетическом балансе России составляет: Уголь : Нефть : Газ = 19 : 26 : 55. Соотношение основных видов энергетического сырья в топливно-энергетическом балансе России представлено на рис. 1.

Главный вектор развития энергетики России, в соответствии с Энергетической стратегией, направлен в сторону усиления в ней роли угля.

При благоприятных условиях (оптимистический и благоприятный варианты развития) добыча угля в России может составить 300-330 млн. т в 2010 г. и возрасти до 400-430 млн. т к 2020 г. При менее благоприятном или неблагоприятном сочетании внешних и внутренних условий и факторов (умеренный и критический варианты развития) добыча угля в стране составит: 270-310 млн. т в 2010 г. и 300-375 млн. т в 2020 г.

В 1990-е годы в угольной промышленности, как и во всей стране, произошли кардинальные изменения.

Целью реструктуризации угольной отрасли являлось; формирование конкурентоспособных угольных компаний, обеспечивающих свое самофинансирование в длительной перспективе посредством выявления и закрытия убыточных предприятий, санации перспективных шахт и разрезов; создание конкурентного угольного рынка; улучшение условий труда и безопасности работы в угольной промышленности; социально-экономическое и экологическое оздоровление угледобывающих регионов.

В результате реструктуризации общая производственная мощность угольных компаний с учетом ввода новых угледобывающих предприятий снизилась на 15,4% с 390 млн. т в 1993 году до 330 млн. т в 2005 году и не была компенсирована вводом новых, более совершенных предприятий. До начала реформирования угольной промышленности, в 1992 году добыча угля в Российской Федерации достигала 335,8 млн. тонн. В 1995 году уровень его фактической добычи стал угрожать устойчивости национальной энергетической безопасности России, а в последующие 1996-1999 годы он опустился ниже критического порогового значения. В 2000 году добыча составила 257,9 млн. тонн, что соответствует уровню 1960 года.

С начала проведения реструктуризации общее выбытие мощностей по добыче угля составило 160,8 млн. тонн.

В итоге, в отечественной угольной промышленности в 2006 году действовало 221 угледобывающее предприятие, в том числе 95 шахт, 126 разрезов, которые располагают производственными мощностями - около 330 млн. тонн добычи в год.

Активный процесс сокращения угледобывающих мощностей происходит не только за счет закрытия особо убыточных шахт, но за счет износа основных фондов стабильно работающих предприятий (шахтный и карьерный фонды изношены на 60%), ввиду отсутствия достаточных финансовых ресурсов, направляемых на инвестиционные цели.

Ежегодные капитальные вложения за период реструктуризации снизились в сопоставимых ценах в 7 раз, в том числе из федерального бюджета - более чем в 400 раз.

Возможности предприятий по инвестициям в основной капитал за счет собственных средств не превышают 9 млрд. руб. Привлечение заемных средств на внутреннем и внешнем рынках капитала, использование для этих целей других финансовых инструментов (акций, облигаций и др.) осложнено тяжелым финансовым состоянием предприятий.

## Анализ современных подходов оценки влияния налогов на эффективность деятельности предприятий

Исследование влияния налогов на экономику государства в целом, и на поведение отдельных хозяйствующих субъектов, а также количественное его измерение изучается финансовой наукой уже более 200-х лет. Сегодня данной проблеме также уделяется много внимания, однако до настоящего времени не найден единый критерий оценки совокупного влияния налогов на результаты хозяйствования.

Для характеристики такого влияния различные авторы применяют такие термины, как «налоговое бремя», «налоговое давление», «совокупная налоговая нагрузка», «фискальное бремя», «налоговый гнет», «налоговый пресс». Некоторые исследователи предлагают разграничивать понятия «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя». По их мнению, «налоговое бремя - это с одной стороны отношения, возникающие между субъектами хозяйствования и государством по уплате обязательных налоговых платежей, с другой стороны - это величина, отражающая потенциально возможное воздействие государства на экономику, посредством налоговых механизмов, а налоговая нагрузка - это показатель, характеризующий фактический уровень воздействия» [29]. Вместе с тем, все они обозначают одно и то же - степень влияния налогов на результаты деятельности предприятия.

Для оценки влияния процесса налогообложения на величину финансовых ресурсов угольных компаний проведен анализ существующих методик определения налоговой нагрузки [21,22,29,33,38,46]. В результате было установлено, что в российской экономической науке и практике до настоящего времени не выработан единый подход к определению налоговой нагрузки на уровне хозяйствующих субъектов, нет общепринятой методологии её исчисления.

Самой распространенной является методика, разработанная специалистами Департамента налоговой политики Министерства финансов Российской Федерации. Согласно этой методике, налоговая нагрузка показывает долю налогов в выручке от реализации продукции (работ, услуг), включая выручку от прочей реализации и описывается следующей формулой: общая сумма выручки от реализации.

Достоинством данного подхода является простота и доступность расчетов, поскольку показатель выручки от реализации - обязательный элементом бухгалтерской отчетности предприятий. Однако показатель налоговой нагрузки, рассчитанный в соответствии с этой формулой, не характеризует влияние налогов на финансовые результаты и финансовое состояние предприятия, не позволяет управлять налогооблагаемыми базами и налоговыми платежами. Так, торгово-закупочное и производственное промышленное предприятие при одинаковой выручке от реализации создают неодинаковый экономический продукт, который зависит от уровня рентабельности предприятия. Для эффективного управления налогообложением предприятия нужен показатель, который увязывал бы уровень налоговой нагрузки и показатель экономической эффективности предприятия.

## Анализ существующих методов налоговой оптимизации

Налоговая оптимизация - это совокупность целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, освобождений и других законных приемов и способов, направленных на увеличение финансовых ресурсов предприятия в долгосрочной перспективе. Налоговая оптимизация осуществляется в течение всей деятельности предприятия и достигается путем рационального применения методов налоговой оптимизации. Данные методы достаточно широко представлены в научных трудах и литературе практической направленности [1,39,43].

Изучение специальной литературы позволило классифицировать основные методы налоговой оптимизации следующим образом:

метод замены отношений;

метод разделения отношений;

метод прямого сокращения объекта налогообложения;

метод делегирования налоговой ответственности;

метод принятия учетной политики с максимальным использованием предоставленных возможностей для снижения размера налоговых платежей;

метод отсрочки налогового платежа;

метод применения законодательно установленных льгот и освобождений;

метод оффшора и ряд других. Метод замены отношений основывается на принципе диспозитивности гражданско-правовых отношений. Диспозитивные предписания законодательства предлагают предприятиям стандартный шаблон условий договора, который они по своему усмотрению могут изменять, выбирая более подходящие для них условия сделки (п. 4 ст. 421 ГК РФ), учитывая тот факт, что одни и те же хозяйственные операции, с одинаковыми финансовыми и материальными потоками, юридически оформленные по-разному, существенно изменят их последствия, для целей бухгалтерского учета, налогообложения, и финансового положения предприятия в целом. Таким образом, при неизменной экономической сущности хозяйственных операций предприятие вправе заменить одни хозяйственные правоотношения на близкие, однородные правоотношения, имеющие меньшие налоговые последствия. Замена правоотношений подразумевает замену всего комплекса прав и обязанностей, вытекающих из договора, а не только его формальной стороны. Примерами метода замены правоотношений являются:

замена договора купли-продажи основного средства на договор финансового лизинга или договор аренды;

замена посреднического договора (комиссии, поручения и т.д.) на договор подряда (возмездного оказания услуг);

замена разовых стимулирующих выплат работникам предприятия на премии по результатам работы, предусмотренной коллективным договором предприятия.

Метод разделения отношений также базируется на принципе диспозитивности гражданско-правовых отношений. Данный метод подразумевает разделение одной сложной хозяйственной операции на ряд простых с целью получения налоговой экономии, не изменяя при этом их экономической сущности. Например:

разделение договора купли-продажи основных средств на договор купли-продажи и договор оказания информационно-консультационных услуг позволит высвободить дополнительные финансовые ресурсы за счет снижения налога на имущество (в результате уменьшения стоимости имущества) и налога на прибыль (за счет уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль) в части стоимости информационно-консультационных услуг;

разделение отношений по поводу реконструкции основных фондов предприятия на реконструкцию и капитальный ремонт, позволит получить экономию по налогу на прибыль (т. к. затраты на капитальный ремонт уменьшают налогооблагаемую базу текущего периода) и налога на имущество (поскольку затраты на капитальный ремонт не увеличивают стоимость основных фондов) и др.

Метод прямого сокращения объекта налогообложения предусматривает уменьшение налогооблагаемой базы за счет «избавления» от ряда налогооблагаемых операций или облагаемого имущества, не оказывая при этом негативного влияния на хозяйственную деятельность предприятия. Например:

сокращение объекта налогообложения при совершении операций купли-продажи, мены, дарения путем занижения стоимости товаров, работ, услуг с учетом действия ст. 40 Налогового Кодекса РФ;

сокращение объекта обложения по налогу на имущество путем проведения инвентаризации с целью списания объектов основных средств, не участвующих в деятельности предприятия, пришедших в физическую негодность, или морально устаревшие;

сокращение стоимости налогооблагаемого имущества путем проведения переоценки основных средств независимым оценщиком в сторону снижения;

разукрупнение комплекса основных средств при их приобретении на составляющие конструктивно обособленные объекты для единовременного списания их стоимости в расходы текущего периода; сокращение налога на имущество путем продления нормативного срока строительства и др. Метод делегирования налоговой ответственности другому предприятию заключается в передаче ответственности за уплату основных налоговых платежей специально созданной организации, деятельность которой призвана уменьшить фискальное давление на материнскую компанию.

## Методические рекомендации реализации системы налогового контроллинга предприятия

Разграничение прав, обязанностей, и ответственности сотрудников предприятия осуществляется посредством должностных инструкций, определяющих организационно-правовое положение работника, круг его должностных обязанностей, полномочий и ответственности. Должностные инструкции специалистов, занятых в процессе налогового контроллинга, должны содержать, помимо обязательных для административно-управленческого состава, специальные требования, связанные со спецификой налоговых отношений, их также необходимо ежегодно пересматривать и уточненять в момент утверждения учетной политики.

Эффективность деятельности предприятия зависит также и от организации документооборота. Рационально организованный документооборот не только обеспечивает стабильность хозяйственно-производственных связей предприятия, но и позволяет осуществлять объективный контроль за их течением; правильно оформленные отношения по поводу оптимизации налоговых платежей позволяют предприятию аргументировано отстаивать свою позицию перед контролирующими органами. Примерный перечень документации, применяемой в налоговом контроллинге, должностные лица, ответственные за принятие того или иного документа, представлены в таблице 10.

Важным управленческим инструментом регулирования финансовых ресурсов в системе контроллинга является график документооборота, который определяет центры ответственности при осуществлении различных хозяйственных операций и оформлении отдельных первичных документов. График документооборота составляется самостоятельно каждым предприятием с учетом специфики его деятельности и организационно-управленческой структуры. Его отсутствие не влечет административной или финансовой ответственности, но усложняет работу управленческих служб предприятия. Обязательным приложением к нему являются формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов внутренней отчетности предприятия.