Шаповалова Наталья Николаевна. Механизм оптимизации налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации в условиях финансовой нестабильности : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Шаповалова Наталья Николаевна; [Место защиты: Акад. труда и соц. отношений].- Москва, 2010.- 165 с.: ил. РГБ ОД, 61 10-8/2485

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОПТИМИЗАЦИИ ОБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИЙ 10

1.1. Концептуальные основы трактовки налогообложения прибыли организаций 10

1.2. Механизмы оптимизации и минимизации налогов в контексте инвестиционного поведения компаний 26

1.3. Формирование оптимальной налоговой политики в отношении компаний с учетом критериев Парето-эффективности 39

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ИНСТРУМЕНТОВ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ НА ПРИМЕРЕ РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В УСЛОВИЯХ ФИНАНСОВОЙ НЕСТАБИЛЬНОСТИ 51

2.1. Динамика базы и поступлений налога на прибыль организаций в условиях макроэкономического роста 51

2.2. Механизм реформирования налога на прибыль в системе мер по оптимизации налогообложения организаций в 2000-2007 гг 63

2.3. Оценка эффективности макроэкономических инструментов налоговой политики в отношении прибыли организаций в 2008-2010 гг 71

2.4. Особенности механизма оптимизации налогового планирования организаций в отношении прибыли 82

ГЛАВА 3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ МЕХАНИЗМА ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИЙ В РФ 99

3.1. Методика построения модели оптимизации налогообложения прибыли организаций в РФ 99

3.2. Особенности разграничения правомерной практики налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов 114

3.3. Адаптация зарубежного опыта оптимизации налогообложения прибыли организаций 136

3.4. Оценка эффективности механизма оптимизации налогообложения прибыли организаций 148

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 155

БИБЛИОГРАФИЯ 159

**Введение к работе**

Налоги, являясь порождением государства, являются и необходимым условием его существования. С одной стороны налоги формируют бюджет государства и являются источником финансирования выполнения функций государства, с другой - регулируют предпринимательскую деятельность. В России налоговая система стала формироваться с 1991 г. Наделив налоговые органы полномочиями бесспорного взыскания налоговых платежей, государство создало, тем самым, условия налогоплательщикам для поиска механизма оптимизации налогов. Стремление российских налогоплательщиков к налоговой экономии ничем не отличается от мировой налоговой практики. В условиях финансовой нестабильности высокая налоговая нагрузка на реальный сектор экономики становится одним из главных препятствий активизации предпринимательской деятельности и одновременно стимулом для разработки механизмов оптимизации налогооблагаемых баз.

На рубеже 2008-2009 гг. негативное влияние финансового кризиса привело к замедлению темпов роста промышленного производства и торговли, увеличению числа предприятий, работающих не на полную мощность, количества безработных и как следствие - неплатежеспособность населения и организаций. Это отразилось и на доходной части бюджета в виде снижения объемов налоговых поступлений.

Налог на прибыль организаций стабильно занимает особое место в бюджетно-налоговой системе России. Это и один из значительных расходных платежей организации, и один из наиболее доходных источников бюджетной системы, поэтому любое изменение налогового законодательства, модели оптимизации налогообложения прибыли оказывают серьезное влияние, как на деятельность организаций-налогоплательщиков, так и на финансово-бюджетную систему страны.

В условиях финансовой нестабильности и высоких рисков хозяйственной

деятельности большое практическое значение для организаций имеют методические подходы к формированию механизмов оптимизации налогообложения прибыли. Они позволяют плательщикам, не нарушая налогового законодательства, если не увеличивать, то хотя бы сохранять финансовые ресурсы для осуществления предпринимательской деятельности.

Все вышеизложенное обусловило актуальность темы настоящего исследования, его цель и задачи, теоретическую новизну и практическую значимость.

**Степень научной разработанности проблемы.**Теоретической и методологической основой диссертационной работы послужили труды видных отечественных ученых и специалистов-практиков: Барулина СВ., Брызгалина А.В., Стажковой М.М., Тихонова Д.Н., Поляка Г.Б., Пепеляева С.Г., Горского И.В., Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Панскова В.Г., Павловой Л.П. и др. Анализ работ этих авторов показал, что до сих пор отсутствует всесторонняя изученность механизма оптимизации налогообложения прибыли организаций в условиях нестабильной динамики социально-экономических показателей на макро- и микроуровнях.

В диссертации были использованы разработки известных исследователей проблем налоговой оптимизации: Молчанова С.С, Джаарбекова СМ., Белоусова, Берника В.Р., Злобиной Л.А., Стажковой М.М., Королева Н.Ю., Кузнецова Л.Н. и др.

Большой вклад в исследование проблем оптимизации налогообложения, налогового администрирования и ряда др. смежных вопросов внесли работы Петрова А.В., Мишустина М.В., Середы К.Н., Тихонова Д.Н., Липника Л.Г. и

**Др.**

В диссертации использовались публикации по проблемам оптимизации налогообложения и формирования налоговой политики таких зарубежных авторов, как М. Девере, К. Хейди, Д. Минц, Р. Боадуэй, Д. Уайлдасин.

Значительное число работ специалистов направлено на изучение и анализ

отдельных норм налогового законодательства. Вместе с тем, изменения законодательной базы по налогу на прибыль, требуют новых исследований, направленных на разработку и реализацию механизма оптимизации налогообложения прибыли за счет внедрения налогового планирования в организации и грамотного применения налогового законодательства.

**В качестве информационной и нормативно-правовой базы**исследования использовались официальные документы Российской Федерации, статистические материалы Федеральной службы государственной статистики (Росстата), Федеральной налоговой службы, а также соответствующие публикации в научной и периодической печати.

Выводы обосновывались статистическими данными по анализируемым показателям, для решения поставленных задач применялись стандартные мате-матико-статистические методы, факторный и сравнительный анализ, метод аналитических группировок.

При рассмотрении и оценке моделей и методов оптимизации налогообложения прибыли использовался аналитико-логический подход.

**Цели и задачи исследования. Целью**диссертации является структурирование элементов механизма оптимизации налогообложения прибыли организаций, позволяющего эффективно распределять во времени потоки платежей по налогу на прибыль и увеличивать финансовые ресурсы в распоряжении хозяйствующих субъектов, что формирует объективные основы будущего макроэкономического роста в стране в условиях финансовой нестабильности.

Исходя из поставленной цели, были определены следующие задачи:

обобщить теоретические подходы к трактовке налогообложения прибыли организаций и выявить особенности механизма его оптимизации в РФ;

показать роль налога на прибыль в формировании доходов бюджетов федерального центра и субъектов РФ и оценить корреляционные связи между динамикой макроэкономических показателей и активизацией

предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов в условиях финансовой нестабильности;

выделить основные элементы налоговой базы налога на прибыль организаций как основы для разработки методических подходов к обоснованию наиболее результативных инструментов механизма оптимизации налогообложения прибыли с оценкой экономического эффекта на макро- и микроуровнях;

проанализировать механизм оптимизации налогообложения прибыли корпорации в зарубежных странах для целей адаптации наиболее результативных его элементов к российским условиям;

\* разработать методику построения модели оптимизации налогообложения прибыли организаций, позволяющую повысить эффективность механизма оптимизации налогообложения прибыли на макро- и микроуровнях;

обосновать подходы к оценке эффективности механизма оптимизации  
налоговой базы налога на прибыль с учетом рисков налоговой оптимизации.

**Предметом исследования**являются особенности формирования и реализации механизма оптимизации налогообложения прибыли организаций, сочетающего инструменты налогового планирования, налогового учета и налогового администрирования и располагающего значительным мультипликационным эффектом в отношении национальной экономики и ее микроструктур и на различных .этапах макроэкономической динамики.

**Объектом исследования**являются взаимоотношения, возникающие между хозяйствующими субъектами и государством, по поводу налогообложения прибыли организаций.

**Научная новизна диссертационного исследования**заключается в разработке теоретических подходов и практических рекомендаций по формированию механизма оптимизации налогообложения прибыли организаций, сочетающего интересы участников налоговых правоотношений как на микро-, так и на макроуровне в условиях финансовой нестабильности.

Автором получены следующие конкретные результаты, обладающие научной новизной:

уточнено понятие прибыли с точки зрения системного подхода к трактовке сущности данной категории, а также форм ее проявления на микро- и макроуровне, что является ключевым в формировании механизма активизации экономической деятельности организаций в условиях посткризисного развития национального хозяйства;

проведен комплексный анализ динамики макроэкономических и финансовых показателей России и выявлена устойчивая корреляция между величиной налога на прибыль организаций, изымаемого в доходы бюджетной системы, и экономической активностью хозяйствующих субъектов, которая может служить основой принятия фискальными органами эффективных макроэкономических решений в условиях финансовой нестабильности;

выявлены особенности воздействия на поведение организаций нормативных инструментов фискальной политики государства в части налогообложения прибыли, позволившие выделить те из них, которые поддерживают стремление организаций оптимизировать платежи по налогу на прибыль и одновременно инициируют их стратегические цели расширять производство. Только такое совпадение фискальных интересов государства и оптимизационных действий организаций способны обеспечить ускорение роста валового внутреннего продукта;

структурирован механизм оптимизации налогообложения прибыли в зарубежных странах и на этой основе определены те инструменты оптимизации обложения прибыли организаций налогом, которые могут дать наибольший эффект в России в условиях финансовой нестабильности;

предложена методика построения модели оптимизации налогообложения прибыли в качестве основы для разработки инструментов эффективного механизма совмещения фискальных интересов государства и целей организаций-налогоплательщиков;

> обоснованы критерии оценки эффективности механизма

оптимизации налоговой базы.

**Теоретическая и практическая значимость диссертации**состоит в  
разработке и обосновании автором конкретных практических рекомендаций по  
формированию механизма оптимизации налогообложения прибыли

организаций. Это позволит, с одной стороны, оптимизировать налоговые  
платежи организации и увеличить собственные ресурсы для активизации  
предпринимательской деятельности, а с другой - обеспечить

сбалансированность интересов налогоплательщиков и государства в условиях глобального финансового кризиса.

Результаты научного исследования, а также выводы и оценки могут быть  
использованы Министерством финансов РФ при разработке основных  
направлений налоговой политики, хозяйствующими субъектами при

разработке учетной политики налогообложении прибыли, разработке и реализации механизма налоговой оптимизации, а также налоговыми органами при администрировании налога на прибыль.

Теоретические положения диссертации могут быть использованы при чтении лекций и проведении семинарских занятий по финансовым дисциплинам в высших учебных заведениях.

**Апробация диссертационной работы.**Основные выводы и результаты исследования обсуждались на Конференции "Бухгалтерский учет и аудит" (в 2006 г., 2007 г., 2008 г.), на круглом столе на тему "Налог на прибыль с учетом ПБУ 18/02" (в 2006 г., 2008 г.), на Международном научно-практическом симпозиуме по актуальным вопросам налоговой политики (9 апреля 2008 г.), на международной научно-практической конференции "Социально-экономическая и финансовая политика России в процессе перехода на инновационный путь развития" (22-23 апреля 2008 г.). Конкретные результаты исследования были внедрены в практику налогового планирования некоторых субъектов хозяйственной деятельности.

Основные положения диссертационного исследования используются кафедрой «Финансы и кредит» ОУП «Академия труда и социальных отношений» при чтении лекций и проведении практических занятий по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Теория налогообложения».

Наиболее существенные результаты научного исследования использованы компанией ООО "НВК-консалт" г. С-Петербурга при разработке методики и оценке механизма оптимизации налога на прибыль организаций, что подтверждено справкой о внедрении.

**Публикации.**Основные материалы диссертационной работы опубликованы в 8 научных статьях общим объемом 6,53 п.л., из них четыре работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

**Структура диссертационного исследования.**Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка литературы, в котором более 100 наименований.

## Концептуальные основы трактовки налогообложения прибыли организаций

С позиций экономического анализа в качестве налогов рассматривается вся совокупность доходов налогового типа на всех уровнях общественного сектора от общенационального до муниципального, «все виды доходов, аккумулируемых государством на регулярной основе с помощью принадлежащего ему права принуждения»1. Таким образом, речь идет о расширительном, а не о юридически строгом использовании терминов «налоги» и «государственные финансы». К этой категории относятся и такие выплаты в пользу государства, как акцизы, таможенные пошлины, отчисления в фонды социального страхования и другие внебюджетные государственные фонды. Совокупность таких платежей мы будем далее называть налоговой системой.

Одной из ключевых проблем налогообложения является неизбежный конфликт, возникающий в процессе реализации функций общественного сектора в связи с естественной ограниченностью общего объема его доходов. Большая часть этих доходов носит налоговый характер. Здесь важно обозначить основные факторы, определяющие возможный объем налогообложения. Это отраслевая структура народного хозяйства; общий уровень экономической культуры населения (определяющий возможности использования достаточно сложных форм бухгалтерского учета и, соответственно, достаточно развитой системы налогов); технологическое совершенство используемых схем сбора налогов; а также общая традиция меры законопослушания в сфере уплаты налогов, свойственная изучаемой стране (или субнациональному региону).

Прибыль является важнейшей экономической категорией рыночной экономики и выступает непосредственной целью предпринимательской деятельности в любой отрасли экономики. Понятие прибыли и ее роль в экономике страны экономисты изучают уже более 300 лет. Впервые эти проблемы были затронуты в работах крупнейших представителей классической политической экономии А. Смита, Д. Рикардо, К. Маркса, которые утверждали о зависимости прибыли от величины капитала, ввели понятие нормы прибыли. Так, в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» А. Смит отмечает, что «прибыль определяется вообще стоимостью употребленного в дело капитала и бывает больше или меньше в зависимости от размеров этого капитала» . Далее он делает выводы о том, что в каждом обществе существует, для разных приложений труда и капитала, обычная и средняя норма прибыли и заработной платы. При этом цена товара, которую А. Смит называет «естественной ценой» , и которая обеспечивает естественные нормы заработной платы, прибыли на капитал и земельной ренты, изменяется вместе с естественной нормой ее составных частей - заработной платы, ренты и прибыли. В этой же работе А. Смит увязывает такие категории, как прибыль и риск, норму прибыли и проценты, прибыль и заработную плату. Изучая взаимосвязь прибыли и риска, он делает предположение, что: «... При обмене готового товара на деньги, труд или на другие продукты, помимо оплаты цены материалов и заработной платы работников, должна быть еще дана некоторая сумма для прибыли предпринимателя, рискующего своим капиталом в этом деле» .

## Динамика базы и поступлений налога на прибыль организаций в условиях макроэкономического роста

Изменение начисления амортизации. Основным изменением порядка вычета амортизации стала возможность применения нелинейного способа начисления амортизации для большинства групп активов; кроме того, нормы амортизации были существенно увеличены.

Определенное влияние изменений налогового законодательства просматривается и раньше, с принятием отдельных глав части второй Налогового кодекса. В частности, основными изменениями в налоговом законодательстве, предполагавшими влияние на поступления по налогу на прибыль организаций, были следующие:

расширение налоговой базы из-за отмены оборотных налогов;

изменение налоговой базы в связи с введением новых ставок акцизов;

введение муниципальной ставки по налогу на прибыль организаций в размере 5%.

Перечисленные выше изменения законодательства повлекли за собой существенные колебания валовой и налогооблагаемой прибыли и соответственно поступлений налога на прибыль организаций в бюджетную систему. Часть из них, такие как отмена инвестиционной льготы, снижение ставки налога, могут быть приблизительно оценены на основе данных о структуре базы налога на прибыль в 2001-2002 гг. [31].Часть последствий реформы, такие как влияние экономического роста на динамику налоговой базы, влияние изменения предельной ставки налога на прибыль на поведение предприятий, их уклонение от уплаты налога на прибыль \_ или сокращение налогооблагаемой прибыли, требуют проведения статистического анализа доступных данных.

Помимо реформы 2002 г. на поступления налога на прибыль организаций повлияли следующие изменения в налоговом законодательстве, вступившие в силу в последующие годы [4].:

увеличение налоговой ставки по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями с 6 до 9% в 2005 г.; изменение базы из-за увеличения ставок НДПИ по нефти и газу горючему природному, из-за увеличения ставок экспортных пошлин на нефть, а также из-за снижения базовой ставки ЕСН в 2005 г.;

ускоренное списание амортизации в размере 10% (амортизационная премия) начиная с 2006 г.;

изменение сроков списания расходов на НИОКР, начиная с 2006 г.;

увеличение до 50% суммы переносимого убытка, начиная с 2006 г. и отмена ограничения на сумму переносимого убытка с 2007 г.

В данном разделе приведена попытка оценить основные последствия реформирования налога на прибыль в 2001-2002 гг. Также анализируется дальнейшая динамика поступлений налога на прибыль в 2003-2007 гг.

Рассмотрим динамику базы и поступлений налога на прибыль организаций в 2000-2007 гг., структуру налоговой базы по отраслям и регионам, динамику других показателей, которые оказывали влияние на поступления по данному налогу. Это позволит дать предварительную оценку влияния вышеописанных изменений в налоговом законодательстве на поступления налога на прибыль, а также выделить основные тенденции в динамике рассматриваемых показателей.

## Методика построения модели оптимизации налогообложения прибыли организаций в РФ

В современных условиях одним их основных направлений по созданию механизма оптимизации налогообложения прибыли является налоговое планирование. Оно становится не только одним из основных элементов налоговой политики организации, но и неотъемлемой частью бизнеса, видом финансово-управленческой деятельности.

В условиях финансовой нестабильности налоговое планирование должно быть ориентировано не только и не столько на оптимизацию (или минимизацию) налоговых платежей, сколько на повышение эффективности финансово-хозяйственной . деятельности организаций. Налоговое планирование носит индивидуальный характер и зависит от поставленных перед организацией целей и задач, от выбранной каждым конкретным налогоплательщиком финансовой стратегии, от сложившейся производственной, экономической и финансовой ситуации.

Деятельность в области налогового планирования осуществляется, прежде всего, с учетом изменения налогового законодательства.

Осуществляя налоговое планирование, организация выбирает варианты действий, которые могут быть осуществлены в будущем. Налоговое планирование влияет на эффективность деятельности компании, позволяет оптимизировать денежные потоки, управлять затратами и прибылью, воздействовать на ликвидность и финансовую устойчивость [26, 27].

Процесс налогового планирования для организаций налогоплательщиков представляет собой важнейшую процедуру, поскольку отсутствие предвидения в этой области может иметь непредсказуемые последствия для текущей или перспективной деятельности предприятия, оно важно для принятия решений в области его налоговой, инвестиционной и научно-технической политики, изменения ассортимента выпускаемой продукции, завоевание и продвижение на рынках сбыта и т. д. [53, 54, 61].

Существует широкий спектр способов, элементов и инструментов осуществления налогового планирования. Однако, поскольку налоговое планирование - процесс индивидуальный для каждого конкретного налогоплательщика, до настоящего времени еще не существует единой методики, удовлетворяющей каждого налогоплательщика.

В этой связи целесообразно выделить и систематизировать основные методологические подходы при разработке процесса налогового планирования в организациях.

Предлагаемые автором подходы обладают следующими особенностями:

универсальность для применения в различных видах предпринимательской деятельности;

простота для понимания налогоплательщиком;

удобство для практического использования.

Методика налогового планирования включает четыре основных этапа:

I. Общая характеристика вида экономической деятельности налогоплательщика-организации.

И. Анализ текущего состояния производственно-хозяйственной деятельности организации, при этом упор делается на анализ налогообложения прибыли (анализ динамики налоговых платежей, налоговой нагрузки и задолженности организации).

III. Составление возможных планов, включая разработку схем по оптимизации налоговых обязательств в рамках действующего законодательства..Принятие обоснованного решения по выбору наиболее целесообразного плана налоговых обязательств организации.

Первый этап. Постановка системы налогового планирования, как правило, начинается с определения стратегических целей и задач предприятия. Далее налогоплательщику необходимо составить общую характеристику своей экономической деятельности с учетом бизнес-концепции, целей и задач по ее достижению.