Быков Степан Сергеевич. Снижение издержек налогообложения организации на основе применения учетной политики : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Быков Степан Сергеевич; [Место защиты: Байкальский государственный университет экономики и права]. - Иркутск, 2009. - 213 с. : 6 ил. РГБ ОД,

**Содержание к диссертации**

Введение

1. ИЗДЕРЖКИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ПОНЯТИЕ, ПРИЗНАКИ, СУЩНОСТЬ 10

1.1. Издержки налогообложения, их сущность и признаки 10

1.2. Состав издержек налогообложения и их классификация 35

2. МЕТОДИКА ОЦЕНКИ ИЗДЕРЖЕК НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 60

2.1. Методические основы оценки издержек налогообложения 60

2.2. Оценка издержек налогообложения на примере организаций золотодобывающей отрасли Иркутской области 88

3. ПРИМЕНЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЦЕЛЯХ СНИЖЕНИЯ ИЗДЕРЖЕК

НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 124

3.1. Учетная политика как элемент внутренней инфраструктуры налогообложения 124

3.2. Применение учетной политики в снижении издержек налогообложения организации 135

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 169

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 178

ПРИЛОЖЕНИЯ 196

**Введение к работе**

Эффективность любой системы, в том числе налоговой, зачастую зависит не столько от того, какими являются результаты ее работы, сколько от того, с какими издержками эти результаты связаны. Налогообложение, как и любая иная деятельность некоторого круга субъектов, направленная на достижение результата, связана для этих субъектов с несением различного рода издержек.

Анализ проводимых в России налоговых реформ показывает фактическую направленность многих из них на снижение издержек в сфере налогообложения (в том числе введение специальных налоговых режимов с последующим уменьшением количества отчетных периодов, увеличение налогового периода по НДС, унификация правил момента определения налоговой базы по НДС, изменение правил проведения налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения и др.), поскольку в условиях системного экономического кризиса повышение эффективности деятельности организаций требует сокращения неэффективных расходов, значимой частью которых являются издержки налогообложения.

Важность измерения и оценки издержек налогообложения вызвана также необходимостью учета этого аспекта в долгосрочной перспективе, при формировании налоговой политики. В интересах государства добиваться как общего снижения издержек налогообложения, так и их справедливого распределения среди налогоплательщиков.

В этой связи задачи идентификации издержек налогообложения, их классификации, разработки методов эмпирической оценки, а также управления ими актуальны и требуют дальнейшего исследования.

Степень разработанности проблемы. Анализируя понятие «издержки налогообложения» автор опирался на труды посвященные теоретико-методологическим проблемам налогообложения, а также понятию издержек.

Основы решения проблем построения оптимальной системы налогообложения, а также несения различного рода издержек заложены в трудах

У. Петти, А. Смита, Д. Рикардо, Ф. Кене. Впоследствии теория издержек развивалась в трудах Э.ф. Бем-Баверка, К. Маркса, А. Маршалла, Ф. Визера и других, а теория налогообложения - в работах в том числе таких зарубежных ученых, как М. Алле, Э.Б Аткинсон, А. Вагнер, М.П. Девере, Дж.Э. Стиглиц, а также отечественных ученых: И.В. Горского, И.М. Кулишера, Н.В. Милякова, И.Х. Озерова, В.Г. Панскова, М.В. Романовского, А.А. Соколова, Т.Ф. Ютки-ной, Л.И. Якобсона, И.И. Янжула и других.

Изучению непосредственно издержек налогообложения посвящены в  
том числе труды отечественных ученых А.З. Дадашева, А.В. Дармаева,  
А.П. Киреенко, А.В. Лобанова, Т.В. Меркуловой, В.А. Редько,

А.А. Сапроновой, B.C. Степанова, Н.Б. Телятникова, Н.И. Тургенева, К.Ф. Шмелева; а также зарубежных авторов: Б. Абдуллаева, М.А. Аллерса, М. Арифа, М.Г. Брайдена, А. Лоха, СТ. Стэнфорда, А. Талиба, СИ. Чана, К. Эванса и других.

В целях установления сущности издержек налогообложения и разработки методов их измерения автором были использованы труды ученых, посвященные вопросам институциональной экономики в целом, а также определению сущности трансакционных издержек и методам их измерения: А.А. Ал-чиана, Дж. Бреннана, Дж. Бьюкенена, Г. Демсеца, Р. Коуза, Д. Норта, Р. Познера, О. Уильямсона, Дж. Уоллиса, С Н.С Чуна и других. В отечественной науке развитием теории трансакционных издержек занимались такие ученые, как К.А. Бендукидзе, Р. И. Капелюшников, Я.И. Кузьминов, А.Е. Шаститко, М.М. Юдкевич и другие.

Однако, несмотря на важность и практическую значимость измерения издержек налогообложения, а также их минимизации за счет институциональных факторов, в России практически не проводились эмпирические исследования издержек налогообложения, что во многом актуализировало исследование и предопределило его предмет, цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Цель диссертации состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по снижению издержек налогообложения организаций посредством применения учетной политики.

Достижение указанной цели предполагает последовательное решение следующих задач, определивших логику исследования и структуру работы:

уточнить понятие издержек налогообложения, описать их сущность и признаки;

определить состав издержек налогообложения и представить их классификацию по различным основаниям;

выявить влияние учетной политики организации на издержки налогообложения;

определить источники данных об издержках налогообложения и разработать методику их измерения;

дать оценку издержек налогообложения организаций золотодобывающей промышленности Иркутской области;

выявить факторы, влияющие на величину, структуру и динамику издержек налогообложения;

разработать предложения по снижению.издержек налогообложения посредством применения учетной политики для целейналогообложения.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования выступают издержки организации. Исследование выполнено на примере организаций золотодобывающей отрасли Иркутской области. Предметом исследования является взаимосвязь между издержками налогообложения организации и применяемой учетной политикой для целей налогообложения.

Методология исследования. В ходе исследования применены общенаучные методы: наблюдение, сравнение, анализ, синтез, классификация, а также методы статистического анализа.

Научный результат. В ходе диссертационного исследования автором получены следующие научные результаты:

определен состав издержек налогообложения и предложена методика их оценки на уровне организации, основанная на делении издержек на виды в зависимости от экономического содержания, степени причинно-следственной связи с налогообложением и периода признания для целей анализа;

дана оценка величины, структуры и динамики издержек налогообложения золотодобывающих организаций Иркутской области;

выявлены внешние и внутренние факторы, определяющие величину и динамику издержек налогообложения, среди которых в качестве одного из наиболее значимых выделена учетная политика;

предложены элементы учетной политики, для целей-налогообложения, позволяющие минимизировать издержки налогообложения организаций золотодобывающей отрасли и снизить их налоговую нагрузку;

разработаны дополнительные требования к программе проведения обязательного ежегодного аудита в части аудита учетной- политики организации, способствующие снижению издержек налогообложения.

Научная новизна. В рамках проведенного исследования:

уточнено понятие издержек налогообложения, под которыми понимаются реально понесенные, а также вмененные (при условии-возможности их идентификации) издержки, возникающие у любого' субъекта экономической деятельности, участвующего-в процессе налогообложения; по причине такого участия, и помимо (сверх) уплаты налога, подлежащего1 уплате в соответствии с законодательством о налогах и сборах;

в целях раскрытия сущности издержек налогообложения введено понятие «инфраструктура налогообложения» - комплекс взаимосвязанных и взаимообусловленных институтов и организаций, определяющих состав и величину издержек налогообложения, в рамках и (или) при посредстве которых обеспечивается перераспределение внутреннего продукта от экономических агентов государству;

осуществлена классификация издержек налогообложения- по статусу субъекта-носителя, экономическому содержанию, роли в инфраструктуре нало-

гообложения, форме выражения, степени причинно-следственной связи с налогообложением и периоду признания для целей анализа.

Практическая значимость. Предложенная в диссертационном исследовании методика оценки издержек налогообложения может быть использована всеми заинтересованными лицами для определения их величины и последующей минимизации. Кроме того, разработанные элементы учетной политики для целей налогообложения могут быть применены на практике в целях минимизации издержек налогообложения, возникающих в ходе исчисления и уплаты налогов. Наконец практическое значение имеет также потенциальное использование предложенных дополнительных требований к программе проведения обязательного1 ежегодного аудита в части аудита учетной политики организации, способствующие снижению издержек налогообложения организаций золотодобывающей отрасли.

Теоретические положения о понятии, признаках и сущности издержек налогообложения, понятии инфраструктуры налогообложения, а также об учетной политике для целей налогообложении как инструменте снижения издержек налогообложения могут быть использованы в учебном процессе при подготовке специалистов по налогообложению.

Апробация исследования, представлены на ежегодных конференциях профессорско-преподавательского состава, докторантов и аспирантов БГУЭП (г. Иркутск, 2007-2009 гг.), на международной научно-практической конференции «Современная экономика и перспективы развития» (г. Иркутск, 2008 г.), международной научно-практической конференции «Роль финансово-экономического образования в инновационном развитии регионов России» (г. Иркутск, 2008 г.); международной научно-практической конференции «Механизм деятельности хозяйствующих организаций в рыночных условиях» (г. Иркутск, 2009 г.);.использованы в научно-исследовательской работе «Концептуальные основы взаимодействия государственной налоговой и ценовой политики», выполняемой кафедрой налогов и таможенного дела БГУЭП.

По теме исследования автором опубликовано 11 научных статей общим объемом 4,1 п.л. (в том числе, 3,9 п.л. авторских), в том, числе одна статья объемом..0,4 п.л. опубликована в ведущем рецензируемом научном журнале «Известия Иркутской государственной экономической академии».

Разработанные в рамках настоящего исследования элементы учетной политики (методика определения суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей возмещению в отношении операций по реализации драгметаллов, регистры налогового учет и, рабочий план счетов) внедрены в систему налогового учета ЗАО «Ленсиб» и ЗАО «Севзото». Разработанные требования к программе аудита применяются в деятельности ООО «БДО Юникон ВостСибАу-дит».

Результаты исследования используются также в учебном процессе при преподавании курсов «Налоги и налогообложение», «Налоговая система», «Правовое регулирование налоговых отношений», «Налоговый учет и отчетность».

Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, изложенных на 177 страницах текста; список использованной литературы включает 194 наименования. Работа иллюстрирована 14 рисунками, содержит 25 таблиц и 8 приложений.

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы исследования, ее теоретическая, методологическая и практическая значимость, характеризуется степень разработанности проблемы в экономической литературе, определены основные элементы результатов и научной новизны.

Первая глава «Издержки налогообложения: понятие, признаки, сущность» посвящена общеметодологическим аспектам темы. Раскрываются понятия «издержки» и «налогообложение» в их взаимосвязи. На основе анализа и критического осмысления имеющихся в науке представлений о понятии издержек налогообложения представляется авторская точка зрения на содержание этого понятия и его признаки. Через призму институциональной теории опре-

деляется сущность издержек налогообложения и вводится понятие инфраструктуры налогообложения.

Во второй главе «Методика оценки издержек налогообложения» устанавливается значение различных видов издержек налогообложения, их особенности, определяются источники информации о них. Применительно к определенным источникам информации из системы бухгалтерского учета разрабатывается методика измерения их величины. Осуществляется апробация методики на примере предприятий золотодобывающей отрасли Иркутской области

В третьей главе «Применение учетной политики в целях снижения издержек налогообложения» раскрывается механизм влияния учетной политики на издержки налогообложения и обосновывается институт учетной политики как' инструмент снижения издержек налогообложения. Предлагаются элементы учетной политики, позволяющие оптимизировать как издержки налогообложения, так и налоговую нагрузку предприятий золотодобывающей отрасли.

В заключении формулируются основные выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

## Издержки налогообложения, их сущность и признаки

Достижение цели настоящей работы настолько же существенно зависит от решения задачи идентификации издержек налогообложения, насколько сама задача идентификации зависит от анализа содержания составляющих это словосочетание понятий «издержки» ич «налогообложение» в их взаимосвязи. В дальнейшем такой анализ позволит нам более детально разобраться с понятием издержек налогообложения, их признаками и экономической сущностью, а также определить их состав и классифицировать.

Начнем с понятия «налогообложение», поскольку оно, на наш взгляд, выступает основным, квалифицирующим признаком, определяющим направление исследования в рассматриваемой предметной области.

В российской науке термин налогообложение используется, по меньшей мере, в двух значениях: налогообложение как длящийся процесс и налогообложение как общественный институт.

Налогообложение как длящийся процесс - это переход части национального продукта из рук частных лиц в руки правительства для оплаты общественных расходов или общественного потребления. Таким образом определил налогообложение Ж.Б. Сэй более 150 лет назад в «Трактате политической экономии»1.

За прошедшие полтора века определение не претерпело существенных изменений (Табл. 1.1.): лишь под правительством теперь понимается не только органы федеральной исполнительной власти, но и органы местного самоуправления, а целью взимания налогов стало не только пополнение бюджетов, но и осуществление функций государственного регулирования экономики.

Налогообложение как общественный институт - это система общественных отношений, ограниченных формальными и неформальными правилами, в рамках которых осуществляется процесс налогообложения1. В таком значении термин «налогообложение» используется, как правило, когда мы говорим о системе норм права и практике их применения2.

## Методические основы оценки издержек налогообложения

Анализ проводимых в России налоговых реформ показывает фактиче скую направленность многих из них на снижение издержек налогообложения (в том числе введение специальных налоговых режимов, увеличение налогового периода по НДС, унификация правил момента определения налоговой базы по НДС, изменение правил проведения налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения и др.)1.

Вместе с тем оценка эффективности проведенных преобразований во многом зависит от степени теоретической проработки методики оценки издержек налогообложения как на макро-, так и на микроуровне.

Несмотря на важность и практическую значимость вопросов методики измерения издержек налогообложения, среди нормативных актов Министерства финансов РФ автору не удалось найти какого-либо инструктивного материала, посвященного вопросам эмпирической оценки издержек налогообложения и применяющегося (или потенциально применимого) для оценки издержек налогообложения в практике реформирования налогово-бюджетной сферы.

В отечественной науке отдельным аспектам проблемы оценки издержек налогообложения посвящены работы Дармаева А.В. и Киреенко А.П. . Однако упоминаний о проведении в России эмпирических исследований издержек налогообложения на микроуровне в ходе изучения литературы по рассматривае-мой проблематике нам найти не удалось.

Полагаем, что причина заключается, прежде всего, в том, что, как мы уже отметили в первой главе, издержки налогообложения - это трансакцион-ные издержки. Поэтому процессу их оценки свойственны идентичные трудности: большинство прямых измерений связано с высокими затратами, а подобрать легко измеряемые индикаторы, которые были бы еще и достаточно дешевыми, во многих случаях не представляется возможным1.

Кроме того, измерение трансакционных издержек в их экономическом смысле неизбежно связано с оценкой альтернативных издержек, а поскольку выявить все возможные альтернативы невозможно, некоторые экономисты убеждены в невозможности их измерения и допускают лишь возможность осуществления сравнительного анализа2.

Вместе с тем, в практике известны случаи, когда исследователи предпринимали попытки измерить трансакционные издержки, причем как на микро-, так и на макроуровне.

На микроуровне первым трансакционные издержки попытался оценить Гарольд Демсец в своей работе «Издержки трансакций» на примере Нью-йоркской фондовой биржи. Применительно к торговле ценными бумагами он отнес к трансакционным издержкам спрэд (разницу между ценой продажи и ценой покупки акций) и комиссионные выплаты брокерам. По результатам проведенного исследования он пришел к выводу, что доминирующими в определении величины спрэда являются издержки, связанные с промедлением заключения сделки.

class3 **ПРИМЕНЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЦЕЛЯХ СНИЖЕНИЯ ИЗДЕРЖЕК**

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ** class3

## Учетная политика как элемент внутренней инфраструктуры налогообложения

Один из принципов налогообложения, отраженных А. Смитом в уже упомянутом нами ранее труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» гласил: «Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа — все это должно быть ясно и определенно для плательщика и для всякого другого лица. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налЬгов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку. Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью. Точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности, как это, по моему мнению, явствует из опыта всех народов, составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности»1.

Высказанный еще в 18 веке, в практике российского налогообложения названный принцип стал применяться лишь в конце 20-го - после формирования ряда правовых позиций Конституционного суда РФ. Так, Постановлением Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П было определено, что «только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбоpa устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке».

Аналогичным образом положение об определенности налоговых норм, которое предполагает их достаточную точность и ясность и обеспечивает правильное понимание и применение, впервые было сформулировано Конституционным Судом в Постановлении от 8 октября 1997 г. № 13-П, согласно которой «законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к не согласующемуся с принципом правового государства (статья 1, часть 1, Конституции Российской Федерации) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом (статья 19, часть 1, Конституции Российской Федерации)».