Седов Артем Геннадиевич. Организация корпоративного и государственного налогового менеджмента в России : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Саратов, 2004 214 c. РГБ ОД, 61:05-8/410

**Содержание к диссертации**

Введение

I. Теоретические и методологические основы построения общей системы налогового менеджмента 11

1.1. Экономическое содержание налогового менеджмента как рыночной системы управления налоговыми отношениями 11

1.2. Элементы общего налогового менеджмента 32

II. Организация корпоративного налогового менеджмента на российских предприятиях 43

2.1. Основы корпоративного налогового менеджмента 43

2.2. Уклонение от налогов в рамках противоправной деятельности и способы противодействия этому процессу 59

2.3. Налоговое планирование и оптимизация налогов предприятиями на законных основаниях 80

2.4. Оптимизация налогов субъектами специальных налоговых режимов (на примере упрощенной системы налогообложения) 114

III. Формирование государственного налогового менеджмента в России 131

3.1. Основы организации и элементы государственного налогового менеджмента 131

3.2. Налоговый контроль как элемент государственного налогового менеджмента 151

3.3. Основные направления развития государственного налогового менеджмента 161

Заключение 181

Список использованной литературы 201

Приложения 209

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования: С одной стороны, налоги и налогообложение приобретают первостепенное значение как инструмент воздействия государства на экономическое поведение участников рыночных отношений и управления экономической системой. С другой стороны, налоги и налоговые отношения сами выступают объектом управления, которое в условиях рынка принимает форму налогового менеджмента: корпоративного и государственного. Причем, с усложнением налоговых систем и. экономических связей под воздействием процессов глобализации роль налогового менеджмента возрастает. Особенно это касается современной^ России, где рыночные отношения и институты еще не сформировались окончательно в своем развитом виде.

Все, кто каким-либо образом- связан с налогами, (налогоплательщики, органы государственной власти), манипулируют ими, пытаясь.различными способами управлять налоговыми платежами. Однако до сих пор налоговый-менеджмент, включающий в себя корпоративную и государственную состав- -ляющие, не превратился в России! в целостную научно обоснованную систему управления налоговыми отношениями;

Особенности процесса налогообложения; его значимость для экономики страны, вызывает необходимость выделения налогового менеджмента в качестве самостоятельной отрасли финансового менеджмента и; самостоятельного научно-практического направления в управленческой деятельности в России. В российской науке и практике предприятия использовали и ис- пользуют различные схемы минимизации налоговых платежей, а государство« все более активнее проводит налоговую реформу, не получая пока должного фискального и регулирующего эффекта: Все это говорит о том, что в современной России применяются отдельные элементы и приемы налогового менеджмента, но отсутствует целостная теоретическая и методологическая база, на которой должна строится система соответствующих практических ре-

шений, мер и механизмов рыночного управления налогами и налогообложением на уровне предприятия и всего налогового процесса страны.

Необходимость выделения налогового менеджмента в особую отрасль научных знаний очевидна. Более того,, сама жизнь, рыночная неопределенность функционирования предприятий, и государственного финансового хозяйства заставляют подвести под процесс налогового управления научную основу с учетом реалий современной рыночной экономики.

Все это свидетельствует о чрезвычайной важности научного решения проблем организации налогового менеджмента на государственном и корпоративном уровнях, что и определяет актуальность темы настоящего диссертационного исследования.

**Степень разработанности проблемы.**Вопросы налогового управле-нияявились предметом исследования; многих российских и зарубежных ученых. Однако в основном ученые и практики обращаются чаще всего лишь к отдельным вопросам и элементам общей системы налогового менеджмента;

В тоже время, нельзя не отметить значительный вклад в разработку . проблем теории и организации корпоративного налогового менеджмента такими экономистами, как А.Ю. Казак, В.А. Кашин, Л:П. Павлова, Р.Г. Самоев,. М.В. Романовский, И.Г. Русакова, Т.Ф. Юткина и др. Вопрос о необходимости разработки основ государственного налогового менеджмента впервые был поднят СВ. Барулиным. Среди зарубежных исследований проблемы наибольший интерес для развития налогового менеджмента в России представляют, например, работы Д. Кэмпбелла, Е. Томсетта и Д. Джонсона.

Серьезные разработки в области налогового планирования выполнены Р.Ф. Галимзяновым, А. Горбуновым, С. Гуськовым, В1ЯІ Кожиновым, Т.А. Козенковой, А.Н. Медведевым, Д. Мельником, А.И. Погорлецким, Б.А. Рогозиным, Д.Н. Тихоновым, Д.F. Черником и некоторыми другими. В многочисленных работах по данной проблематике приводятся различные дефиниции налогового планирования, определяются место налогового планирования в системе управления предприятием и роль различных структурных подраз-

делений в налоговом планировании, проецируются различные модели и способы оптимизации и минимизации налогообложения.

В то же время, необходимо отметить, что проблема планирования налоговых платежей рассматривалась в основном с позиций практических рекомендаций руководителям, бухгалтерам, экономистам по налогам, разъясняющих методики законного снижения налоговых. отчислений. Теоретическое обоснование принципов и методов, методологии и организации налогового менеджмента в системе общеэкономического и финансового управления на государственном (макроэкономическом) уровне и уровне отдельного предприятия обычно отходит на второй план; что *>*представляется научно и практически необоснованным. Без»теориш и методологии налоговый менеджмент не сможет в полной мере реализовать своего предназначения, а будет, по-прежнему выступать лишь в роли инструмента минимизации налоговых платежей в краткосрочной перспективе.

Современное понимание системы налогового менеджмента исключает из нее такое важное звено, как государственный налоговый менеджмент, не признает рыночного характера управления государством налоговыми отношениями на макроуровне. Заложить основы такого государственного налогового менеджмента — важнейшая задача современной российской науки управления налогообложением.

Управление налоговыми платежами российскими предприятиями в современный период также требует своего научного развития. Корпоративный налоговый менеджмент должен стать одной из важнейших функций управления предприятием, которая, к сожалению, пока не имеет должного теоретического обоснования, а применяется на практике бессистемно и только в целях уменьшения налоговых платежей в бюджетную систему, используя зачастую и незаконные методы, не учитывая существующих функциональных взаимосвязей во внутренней организационной структуре предприятия.

Все выше изложенное подтверждает актуальность темы настоящей работы и недостаточную степень разработанности проблемы, что определило цель и задачи исследования.

**Цель диссертационного исследования.**Целью настоящего диссертационного исследования является комплексная разработка системы подходов, форм, методов и механизмов организации корпоративного и государственного налогового менеджмента в России, а также рекомендаций по повышению эффективности налогового менеджмента.

**Реализация поставленной цели потребовала решения следующих задач:**

-раскрыть экономическое содержание налогового менеджмента как рыночной системы управления налоговыми отношениями;

определить и раскрыть элементы налогового менеджмента;

построить основы организации корпоративного налогового менеджмента на российских предприятиях;

-рассмотреть способы уклонения от налогов и противодействия этому процессу;

исследовать основы налогового планирования и оптимизации налогов предприятиями на законных основаниях;

рассмотреть проблемы оптимизации налогов субъектами специальных налоговых режимов;

-сформировать основы организации и элементы государственного налогового менеджмента;

-рассмотреть систему налогового контроля в рамках государственного налогового менеджмента;

- определить направления и конкретные меры повышения эффективно  
сти государственного налогового менеджмента в России.

**Предметом исследования**выступают денежные отношения, складывающиеся в процессе управления налогами и налогообложением на уровне

предприятий и государством на уровне макроэкономики рыночными способами и методами.

Объектом исследования явились система налогов в Российской Федерации и. управления налогообложением на уровне предприятий и государства, а также деятельность налогоплательщиков по корпоративному налоговому планированию и органов государственной власти по государственному налоговому планированию, регулированию и контролю.

Методологическая база. Методологической основой исследования послужили диалектический подход познания, предполагающий изучение экономических процессов в их постоянном развитии; взаимосвязи и взаимообусловленности, а также такие общенаучные методы, как анализ и синтез, сравнения и группировки, графических изображений,, системный подход и

др.

Теоретической основой исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных экономистов в области теории и практики налогообложения, управления налогами, налогового планирования и оптимизации налоговых платежей, а также законодательные акты Российской Федерации, Постановления Правительства России и другие нормативные акты, касающиеся исследуемых проблем.

Информационной базой исследования послужили статистическая отчетность Госкомстата РФ, Минфина России, Министерства по налогам и сборам г Российской Федерации и по Саратовской области, отчетные данные предприятий и результаты авторских расчетов. В работе также использовались материалы.публикаций в специальных журналах, периодической печати ив сети Internet.

Наиболее важные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- раскрыто содержание налогового менеджмента в широком его понимании (названного общим налоговым менеджментом) как системы корпоративного и государственного управления налоговыми потоками путем исполь-

зования научно обоснованных рыночных форм и методов и принятия решений в области управления налоговыми доходами и налоговыми расходами на микро- и макроуровне;

- обобщены, дополнены и> сведены в единый комплекс организацион  
ные основы общей системы налогового менеджмента в России (цель, задачи,  
функции, методы, принципы, риски), включающей в себя корпоративный и  
государственный налоговый менеджмент; определено место общего налого  
вого менеджмента в системе налоговых отношений, а также организационно-  
финансовых категорий: налоговая политика, налоговое право, налогообло  
жение; налоговая система и налоговый механизм;

-определены особенности, характерные черты государственного и корпоративного налогового менеджмента, раскрыто содержание их функциональных элементов, характеризующих сам процесс управления налоговыми потоками (организация налогообложения; налоговое планирование, налоговое регулирование, налоговый контроль);

четко разграничены понятия налогового планирования, налоговой оптимизации и минимизации налогов на предприятии; дана развернутая квалификационная характеристика налогового планирования на предприятии, в том числе по признаку законности действий налогоплательщика; систематизированы способы минимизации налогов в рамках корпоративного налогового менеджмента в широком его понимании, включающие в себя, кроме традиционных, отдельные методы некриминального обхода и уклонения от налогов;

шедено понятие, раскрыто содержание и < предложена организационная форма (модель) налогового бюджета предприятия в виде баланса налоговых доходов организации (экономии на налогах) и ее налоговых расходов, (затрат, связанных с обслуживанием налогов, налоговым планированием и самоконтролем, возможных штрафных санкций за налоговые правонарушения), налогового результата (прибыли или убытка) и возможных к принятию адекватных управленческих решений, включая решения по эффективному

вложению налоговой прибыли, изменению способов или отказу от минимизации налогов в случае налогового убытка;

определены элементы и порядок налогового планирования и: оптимизации налогов на предприятии на основе тактического и стратегического налогового бюджетирования;

предложены подходы к организации налогового менеджмента и механизмы оптимизации налогов в рамках специальных налоговых режимов;

сформирована і модель*-,.*построения і системы государственного; налогового менеджмента по его элементам (организация налогового процесса, налоговое планирование и > бюджетирование, налоговое регулирование и налоговый контроль);

-разработана авторская модель налогового бюджета государства, включающая в себя дополнительные налоговые доходы ш дополнительные налоговые расходы на администрирование, налоговый результат (прибыль или убыток) и «возможные к принятию адекватные управленческие решения; определены направления развития: государственного налогового <менеджмента и механизмы их реализации в современной России.

**Теоретическая/**иг **практическая значимость работы.**Теоретическая значимость диссертации состоит в разработке методологических и организационных основ и подходов к организации корпоративного и государственного налогового менеджмента в России. Результаты исследования расширяют и углубляют теоретическую и методологическую базу для оптимизации налоговых платежей- хозяйствующими субъектами и налоговых поступлений в бюджетную систему.

Практическая значимость диссертации заключается в разработке рекомендаций, методических приемов и механизмов, которые могут быть использованы при; разработке законодательных и нормативных актов федерального *>*и регионального уровня, а также в управленческой налоговой деятельности *<*предприятий и органов государственной власти.

**Апробация работы.**Основные результаты исследования по теме диссертации были доложены на научно-практических конференциях по итогам НИР Саратовского государственного социально-экономического университета за 2002 и 2003 гг. (Саратов, СГСЭУ, 2003, 2004 г.г.), а также на международной научно-практической конференции «Финансовый механизм и его правовое обеспечение» (Саратов, СГСЭУ, СГАП, 2003г.).

Отдельные положения и методические разработки диссертации используются в процессе преподавания курсов «Налоги и налогообложение», «Теория и история налогообложения», «Налоговое планирование и прогнозирование» на кафедре финансов в Саратовском государственном социально-экономическом университете, в системе подготовки и переподготовки специалистов налоговых органов, что подтверждено справкой о внедрении в учебный процесс. Практические результаты, рекомендации и меры в области организации корпоративного и государственного налогового менеджмента используются на ООО «Мясокомбинат Дубки» > и Саратовским областным управлением Федеральной налоговой службы Минфина РФ, что также подтверждено справками о внедрении.

Основные выводы и предложения нашли отражение *ыб*публикациях общим объемом 4,4 печ.л.

**Структура работы.**Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих 9 параграфов, заключения, списка использованной литературы, приложений.

## Экономическое содержание налогового менеджмента как рыночной системы управления налоговыми отношениями

Проведение рыночных преобразований в экономике требует создания прочнойї финансовой базьг государства, опирающейся главными образом на налоговые поступления. Система налогообложения — основной! проводник общественных интересов і при формировании доходов? государства,, его отдельных регионов; обеспечения благосостояния населения? во всех без исключения; странах. Взимание налогов! — древнейшая і функция І И І ОДНО из основных условий существования государства и развития общества. Представляя собой инструмент перераспределения валовогоs внутреннего продукта (ВВП),. налоги оказывают влияние на налогоплательщиков І И на общество г в целом; Налоги и налогообложение приобретают первостепенное значение как: инструмент воздействия государства на экономическое поведение участников рыночных отношении и как орудие формирования;соответствующей? экономической системы. Налоги сейчас являются одним из основных вопро-совігосударственной политики. В современной Россиив налогах находит отражение весь комплекс противоречий» между обществом и государственной властью.

В настоящее время \ все без исключения хозяйствующие субъекты страны, .так. или иначе, сталкиваются с налоговыми s вопросами. Современная российская налоговая система сложна; изменения законодательства и отсутствие в г штате многих предприятию достаточно «квалифицированных бухгалтеров и налоговых консультантов ведет к ошибкампри начислении и уплате налогов.. Нередки и І случаи сознательного искажения отчетных данных, что приводит к" занижению налогооблагаемой базы и, следовательно, к недопоступлению і налогов і в бюджет. Сегодня в России; сложилась, интересная t ситуация, когда; недоплатить налоги является не только обычным делом, но «правилом хорошего тона», причем это касается не только организаций или индивидуальных предпринимателей, но и физических лиц. Государство же при этом издает различные документы, касающиеся мер по укреплению налоговой дисциплины, по повышению собираемости; налогов, но фактов уклонения или обхода налогов становится не меньше. Таким образом; все кто каким-либо образом связан с налогами (в их числе все население страны и все государственные и негосударственные органы) манипулируют ими, пытаются различными способами управлять налоговыми платежами.

Становление в России рыночных основ хозяйствования актуализировало задачи управления финансовыми, потоками, не только в масштабе государства, но и на уровне предприятий и организаций различных сфер экономики. Именно налоги порождают один из самых существенных по размеру и степени охвата участников денежных потоков в финансовой системе страны. Поэтому, насколько будет достаточен, регулярен и? стабилен данный поток, будет зависеть эффективность - и надежность функционирования государства и предприятий; трудовая и инвестиционная активность граждан.

Таким образом, особенности процесса налогообложения, его значимость для экономики страны вызывает необходимость выделения налогового менеджмента в качестве самостоятельной отрасли финансового менеджмента и самостоятельного научно-практического направления в России.

В российской науке и практике хозяйствованиям это направление пока еще не получило должного распространения;, что во многом обусловлено сравнительно коротким сроком функционирования российской экономики на рыночных основах (только в ноябре 2002 года Россия официально была признана страной с рыночной экономикой). Вместе; с тем, не называя: данный процесс налоговым;менеджментом, предприятия использовали и используют различные.схемы минимизации налоговых платежей; а налоговые службы все более активно проводят налоговую реформу. Все это говорит о том, что в России в принципе существуют все элементы налогового менеджмента, однако, отсутствует соответствующая объединяющая их теоретическая и методологическая база, на которой должны строится дальнейшие практические решения и действия: в области налогового управления. Поэтому, в первую очередь, необходимо сформировать теоретическую основу налогового менеджмента (сущность, место, функции, цели и задачи).

При определении содержания налогового менеджмента следует исходить из того, что это часть общей теории управления рыночной экономикой, то есть часть общего менеджмента в целом. Как и общий менеджмент, он основывается на фундаментальных основах экономических и социально-политических наук. В основе налогового менеджмента должны лежать общие принципы и фундаментальные положения управления, системного подхода и анализа.

Поскольку основой, базисом налогового менеджмента является общая теория управления, то процессу управления налогообложением присуща двойственность в определении предмета исследования и содержания науки. Управление в теории менеджмента, с одной стороны, связывается с реализацией основных функций управления (планированием, регулированием, анализом и контролем), а с другой - трактуется как особый вид деятельности, направленный на осуществление руководства людьми (администрирование)1.

## Основы корпоративного налогового менеджмента

Немногие: финансово-хозяйственные операции в организациях не подвержены прямо или косвенно влиянию налогового законодательства. Налоговые платежи составляют весомую: долю в, финансовых потоках организаций; Всем известно, каким существенным бременем они ложатся на хозяйствующие субъекты в России. Зачастую от грамотного, профессионального решения, принятого с учетом налоговых последствий, зависит судьба бизнеса, . возможности его роста и развития.. По мере изменения качественных и количественных параметров бизнеса решения, связанные с учетом налоговых обязательств, становятся все более сложными ш ответственными. Недоучет этой стороны финансовой деятельности организации, допущенные ошибки в расчетах по налогам с бюджетом оборачиваются тяжелыми финансовыми потерями. Российские реалии таковы (высокое налогообложение бизнеса, нестабильность налогового законодательства и т.п.), что результаты четко организованного корпоративного менеджмента не идут ни в какое сравнение с: результатами общеэкономического и даже финансового менеджмента.

Корпоративный налоговый менеджмент, как вид управленческой і деятельности на предприятии, все больше входит в практику хозяйственной? жизни России, а налоговый менеджер или эксперт (консультант) по налогам на предприятии становятся все более значимыми І фигурами. В; последнее время в России корпоративный налоговый менеджмент стал предметом деятельности многих аудиторских и консалтинговых фирм, работающих на: договорной основе с налогоплательщиками;

Налоговая система любой страны, какой бы справедливой она не была, все равно в большей или меньшей степени ущемляет интересы налогоплательщиков, изымая в пользу государства часть их доходов, что поневоле предполагает ответную реакцию плательщиков, а именно, поиск всевозможных путей уменьшения налогового бремени.

Налоги в идеале не должны влиять на выбор экономических решений предприятия, они не должны,существенно менять философию бизнеса. Однако это - только в теории.,На практике же налоги, являясь мощнейшим инструментом экономического регулирования, вторгаются в сферу стратегических решений, нередко вынуждая кардинально менять тактику действия компании. Серьезные решения никогда; не принимаются без учета налогов и управления ими. На предприятиях всегда должны быть внутренние и внешние специалисты, основными функциями которых являются анализ и обеспечение деятельности данного предприятия с налоговой точки зрения. Даже если налоги не определяют основной стратегии предприятия, кто-то должен их. своевременно и правильно исчислять, а также принимать меры. по их оптимизации. С данных позиций, цель корпоративного налогового менеджмента -сократить, по возможности, влияние налогов либо использовать их с выгодой для бизнеса. Последнее можно подтвердить следующим- примером. Если-контрагент плательщика НДС не является t плательщиком данного налога, то первому выгоднее найти другого контрагента, который уплачивает НДС. Это позволит ему уплатить в бюджет меньше суммы НДС.

Существующая, позиция налогоплательщиков «если не платить налоги становится невозможным, то надо платить как можно меньше» - основана на праве всех субъектов права защищать свои охраняемые законом права (в первую очередь, право собственности) любыми, не запрещенными законом способами. Поскольку налог- это не что иное, как безвозмездное изъятие в доход государства определенной части имущества налогоплательщика, постольку налогоплательщик вправе уменьшить затраты, вызванные необходимостью уплаты налогов, воспользовавшись,для этих целей всеми допустимыми законом способами.

## Основы организации и элементы государственного налогового менеджмента

Опыт многих стран свидетельствует о том, что налоговая система -наиболее активный рычаг государственного регулирования5 социально-экономического развития, инвестиционной стратегии, внешнеэкономической деятельности, структурных изменений в производстве, ускоренного развития приоритетных отраслей. Налоги приобретают первостепенное значение как инструмент воздействия государства на экономическое поведение участников рыночных отношений и как орудие формирования соответствующей экономической системы.

В большинстве стран власти понимают, что чрезмерные налоги угнетающе действуют на частную инициативу, подрывают производство ив конечном счете на доходную базу государственного бюджета (если; частному бизнесу не дать некоторой свободы маневра в налоговых вопросах, то капиталы уводятся в «теневую экономику» и за границу, страна при этом лишается не только потенциальных налоговых поступлений, но и рабочих мест).

Хотя многие предприниматели действительно рассматривают налоги как «потери» для бизнеса, эти платежи, по словам Франклина Делано Рузвельта, являются платой за цивилизованное общество (ему же принадлежит замечание о том, что на свете существуют две неизбежные вещи: смерть и налоги)52. Именно - налоги, как взнос в «общий котел» позволяют обществу бороться с врожденными недостатками капитализма, так называемыми провалами рынка, обеспечивают поддержку экономического развития в периоды кризиса и сдерживают инфляцию в периоды интенсивного подъема, финансируют капиталовложения в те сферы, куда частный бизнес не устремляется из-за длительного периода окупаемости проекта.

Однако с подобным объединением ресурсов для общего блага связаны серьезные проблемы, которые заставляют налогоплательщиков искать различные пути оптимизации налогов53.

Во-первых, сложно создать справедливую налоговую систему, т.е. обеспечить, чтобы все те, кто пользуется! общественными благами (выгодами, услугами) вносили: свою справедливую лепту.. Само; определение справедливости до сих пор не установлено. Более того, трудно определить, кто же в конечном счете и в какой:доле оплачивает тот или иной налог (имеется в виду эффект переложения налогового бремени. За время і действия в; России Налогового кодекса правоприменительная практика ответственности за налоговые правонарушения выявила множество противоречий, которые позволяют сделать неутешительный вывод о том, что этот закон и справедливость — вещи, далеко отстоящие друг от друга.

Во-вторых, практически ни одно государство не смогло добиться справедливого распределения ресурсов из «общего котла». Бюджетные расходы — их цели, размеры, направления по адресатам - вызывают серьезнейшие разногласия среди практически всех без исключения і налогоплательщиков. Особым мотивом для налогоплательщиков сокращать налоги становится подозрение в том, что правительство не использует налоговые средства по назначению.