Грохотова Наталья Викторовна. Налоговый менеджмент и его влияние на формирование прибыли организации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10. - Иркутск, 2005. - 220 с. : ил. РГБ ОД,

**Содержание к диссертации**

Введение

1 НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ И ЕГО ЗНАЧЕНИЕ В ФОРМИРОВАНИИ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИИ 10

1.1 Взаимообусловленность налогообложения и налогового менеджмента 10

1.2 Сущность налогового менеджмента и основы его функционирования 26

1.3 Прибыль организации и место налогов в процессе ее формирования 42

2 АНАЛИЗ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ И ЕГО РОЛЬ В ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА 66

2.1 Анализ налогов и его значение в налоговом менеджменте 66

2.2 Оценка налогового бремени в России на макроуровне 84

2.3 Анализ существующих подходов к оценке налогового бремени организации 97

3 НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ И ПОВЫШЕНИЕ ЕГО ВОЗДЕЙСТВИЯ НА

ПРОЦЕСС ФОРМИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИИ 113

3.1 Модели налогового менеджмента и основы их функционирования в организации

3.2 Методика оценки влияния налогов на формирование прибыли организации 130

3.3 Рекомендации по использованию методики оценки влияния налогов на формирование прибыли в налоговом менеджменте 164

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 182

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 187

ПРИЛОЖЕНИЯ 198

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Система налогообложения представляет собой неоднозначную, противоречивую и функционально разнонаправленную совокупность отношений. С момента появления первых письменных свидетельств о налогах и до настоящего времени это общественное явление характеризуется как область острых разногласий между представителями власти - сборщиками налогов и лицами, обязанными их платить.

Налоги как качественно и количественно обоснованный поток преимущественно денежных ресурсов движется из сферы «бизнес» в сферу «бюджет», представляя собой совокупность перераспределительных отношений между налогоплательщиками и государством, затрагивая взаимопротивоположные интересы субъектов - участников налоговых отношений. Объективным выступает желание каждой стороны управлять данным денежным потоком, обеспечивая реализацию собственных интересов, что позволяет сделать вывод об объективно существующей потребности в налоговом менеджменте, как с позиции государства, так и с позиции налогоплательщика.

Понятие «налогового менеджмента» является довольно новым для российского предпринимательства. Наибольшее распространение в отечественной литературе и практике, на настоящий момент, получило понятие «налоговое планирование», которое, на взгляд автора, не может обеспечить в полной мере реализацию всех функциональных возможностей управления. Рыночные условия хозяйствования на первый план выдвигают вопросы обеспечения прибыльности предпринимательской деятельности, и, по мнению автора, рациональное управление налоговыми выплатами может играть в решении данного вопроса не последнюю роль.

Изучение материалов публикаций, учебной, научной литературы и практического опыта показало, что вопросы организации и функционирования налогового менеджмента пока не получили должного освещения. Ориентация предпринимателей на использование разного рода схем, направленных на минимизацию налоговых платежей, не исключает возможности достижения

**4**поставленной цели путем совершения противоправных действий, в том числе

налоговых правонарушений и преступлений. Эти действия могут увеличить

степень риска возникновения конфликтных ситуаций в отношениях с

налоговыми органами и могут, в конечном счете, не снизить, а наоборот

увеличить налоговые обязательства за счет начисления разного рода штрафных

санкций за нарушение налогового законодательства.

Решение проблемы, по мнению автора, может быть достигнуто за счет повышения эффективности взаимодействия организации с государственным механизмом налогообложения посредством реализации налогового менеджмента, что определяет актуальность выбранной темы исследования.

**Степень изученности проблемы.**Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей и послужили основой формирования разнообразных налоговых теорий. Особая роль принадлежит таким мыслителям как А. Смит, В. Петти, Д. Рикардо, Ш. Монтескье, Т. Гоббс, С. Вольтер, Дж. Кейнс и ряду других ученых. К числу отечественных налоговедов начала XX века, внесших особый вклад в развитие научных налоговых теорий следует отнести Б.Н. Твердохлебова, М.И. Слуцкого, Н.И. Тургенева, И.М. Кулешева.

В числе современных отечественных ученых, занимающихся изучением вопросов формирования оптимальной системы налогообложения, следует указать И.М. Александрова, Р.Г. Асадулина, А.Д. Аюшиева, Ю.М. Березкина, А.В. Брызгалина, И.В. Горского, Е.Н. Евстигнеева, В.М. Зарипова, А.П. Кириенко, Л.С. Кирину, Г.П. Комарову, Н.В. Милякова, Л.П. Окуневу, С.С. Ованесяна; Р.Г. Самоева, В.И. Самаруху, Д.Г. Черника.

Отдельные вопросы организации и использования налогового планирования рассмотрены в работах таких отечественных ученых как И.М. Александрова, И.Т. Балабанова, Е.В. Баласаевой, А.З. Дадашева, Е.Н. Евстигнеева, Е.Н. Замирович, Л.А. Злобиной, А.П. Зрелова, В.Я. Кожинова, Н.А. Коморджановой, М.И. Литвина, Д.Ю. Мельник, В.Г. Панскова, А.Г. Поршнева.

Особое внимание налоговому планированию и налоговому менеджменту уделяется в работах Е.С. Вылковой, Т.Ф. Юткиной. Их труды отличаются большей глубиной проработки, но и в них недостаточно исследованы вопросы организации налогового менеджмента, его возможности, не раскрыт механизм его функционирования в российских условиях.

**5**Таким образом, в настоящий момент в экономической литературе

недостаточно полно систематизированы знания в области налогового

менеджмента, комплексных подходов к оценке необходимости и определению

пределов возможности его реального использования российскими

организациями в современных экономических условиях, что обусловило

необходимость и актуальность дальнейших исследований в этой области и

определило выбор диссертационного исследования.

**Цель и задачи исследования.**Целью диссертационной работы является

обобщение научного и практического опыта организации налогового

менеджмента и разработка практических рекомендаций по его использованию в

качестве инструмента формирования прибыли организации.

Для достижения этой цели были поставлены следующие задачи,

определившие логику исследования и структуру работы:

изучить и обобщить взгляды ведущих ученых-экономистов на сущность налогового менеджмента и рассмотреть возможности его использования в управлении прибылью организации;

определить место налогов в формировании финансовых результатов деятельности организации и выявить характер их влияния на прибыль, что должно обеспечить обоснование потребности в управлении налоговыми обязательствам и;

провести оценку существующей классификации налогов с позиции ее достаточности для использования организацией в целях налогового менеджмента;

провести анализ налогового бремени в России, изучить существующие подходы к определению налогового бремени налогоплательщика, оценить их объективность и роль в формировании оптимальной системы налогообложения;

определить критерии целесообразности использования организацией налогового менеджмента в целях управления прибылью и разработать методические подходы по его организации и функционированию, исходя из конкретных условий хозяйствования;

разработать методику оценки влияния налогов на прибыль организации, позволяющую выделить совокупность налогов, оказывающих наиболее негативное влияние с целью дальнейшей оценки возможности управления налоговыми обязательствами.

**Объектом исследования**выступает налоговый менеджмент и

его воздействие на формирование прибыли организации.

**Предметом исследования**является совокупность финансовых отношений, складывающихся по поводу перераспределения финансовых ресурсов в виде налоговых платежей, между государством и налогоплательщиками, и совокупность финансовых отношений, обеспечивающих возможность перераспределения налогового бремени между налогоплательщиками-контрагентами.

Наиболее существенные результаты, полученные автором в процессе диссертационного исследования:

1. на основе углубленного рассмотрения сущности функций налога обоснованы взаимообусловленность налогообложения и налогового менеджмента и объективная потребность в последнем как на уровне государства, так и на уровне налогоплательщика;
2. предложена схема формирования финансовых результатов деятельности, позволившая определить место налогов в данном процессе и объединить их в группы по характеру влияния на прибыль организации;
3. проведен анализ налогового бремени в России исходя из доли налогов в ВВП, обоснована необъективность данного показателя по отношению к добросовестному налогоплательщику;
4. разработана концептуальная модель налогового менеджмента, сформулированы цели, задачи, определены основные принципы и объекты управления, выделен ряд факторов, которые являются определяющими при решении вопросов структурной организации налогового менеджмента в организации;
5. предложены, структурно определены и увязаны по ресурсам три модели организации налогового менеджмента в соответствии с уровнем сложности решаемых им задач;
6. разработана методика оценки влияния системы налогообложения на прибыль как конечный финансовый результат деятельности организации, определены цели, задачи, информационная база методики, обозначены ее основные этапы и состав аналитических процедур.

**Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, содержащихся в диссертации.**Необходимая глубина исследования, обоснованность научных результатов, достоверность выводов и

7  
рекомендаций достигнута на основе использования теоретических

разработок в области налогообложения, представляющих собой работы

отечественных и зарубежных авторов, законы, официальные документы

Правительства и Президента Российской Федерации, законодательные и

нормативные акты, относящиеся к цели исследования, инструкции и

методические рекомендации Министерства финансов РФ, научные статьи и

статистические материалы.

Основой диссертационного исследования послужили данные статистических сборников, данные, полученные в результате обследования ряда организаций города Братска, Братского района и Красноярского края.

В процессе исследования использовались следующие методы научного анализа: системный подход, сравнительный анализ, экономический анализ, статистические методы обработки информации (индексный анализ, структурный анализ). Для решения поставленных задач в работе осуществлялись математические расчеты с использованием табличного процессора Microsoft Excel.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в  
следующем:

предложено авторское определение понятия «налоговый менеджмент», отражающее направление данной деятельности и его конечную цель, обосновано авторское определение понятия «налоговое обязательство», которое может быть использовано в его широком и узком смысле;

уточнена классификация налоговых ставок, систематизирована информация о направлениях предоставления налоговых льгот, адаптирована, представленная в экономической литературе классификация налогов для целей использования в налоговом менеджменте;

разработаны алгоритмы оценки влияния выделенных групп налогов на прибыль организации, обеспечивающие учет влияния внешних, внутренних факторов и взаимное влияние налогов;

предложены совокупность показателей и формулы их расчета, позволяющая реализовать аналитические процедуры методики в соответствии с разработанными алгоритмами оценки влияния налогов на прибыль организации;

предложен метод балльной оценки для обобщения и распределения полученных результатов анализа влияния налогов на прибыль организации.

**8  
Сведения о реализации и целесообразности практического**

**использования результатов работы. Значение полученных результатов для**

**теории и практики.**Работа является самостоятельным завершенным научным

исследованием. Полученные выводы и результаты ориентированны на оценку

возможности использования налогового менеджмента в целях управления

прибылью организации.

Практическую значимость имеют:

уточненные классификации налоговых ставок, направлений предоставления налоговых льгот, налогов, повышающие эффективность аналитических процедур по выработке управленческих решений в области управления налоговыми обязательствами;

подходы к оценке необходимости и возможности использования налогового менеджмента организацией с учетом реально сложившихся условий хозяйствования;

модели налогового менеджмента, обеспечивающие оптимальный выбор его организации с учетом сложности решаемых задач и имеющихся ресурсов;

методика оценки влияния налогов на прибыль организации, позволяющая выявить налоги, требующие особого внимания при выборе объектов управления налогового менеджмента.

Теоретические положения и практические материалы используются в учебном процессе для чтения лекций по дисциплинам «Налоговая система» для специальности «Экономика и управление на предприятии», «Основы налогообложения», «Налоги и налогообложение» для специальностей «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» в ГОУ ВПО «БрГУ», в филиале «БГУЭП» в г. Братске.

Обобщение и анализ взглядов экономистов на организацию налогового менеджмента и предложенная автором концептуальная модель послужили основой написания лекций отдельных тем дисциплины «Налоговое планирование и прогнозирование» для студентов специальности «Налоги и налогообложение»

Предложенная автором методика оценки влияния налогов на финансовый результат деятельности использовалась при выполнении итоговых квалификационных работ студентами выше указанных специальностей.

**9**Разработки диссертанта также используются при проведении занятий

со слушателями Межотраслевого регионального центра повышения

квалификации и профессиональной подготовки специалистов (МРЦПК) ГОУ

ВПО «БрГУ» по программе «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» по

дисциплине «Налоги и налогообложение» и при выполнении выпускных

квалификационных работ по тематике, непосредственно связанной с вопросами

налогообложения.

**Апробация и публикации результатов исследования.**Научные результаты, представленные автором в диссертационной работе, нашли практическое применение на предприятиях г. Братска, Братского района, Красноярского края. Использование в целях управления налоговыми обязательствами, разработанной автором методики оценки влияния налогов на конечный финансовый результат деятельности предприятия, подтверждается представленными актами внедрения.

Основные положения диссертационной работы докладывались и обсуждались на научных, научно-практических конференциях в БрГУ (1998-99, 2002, 2004-05), были представлены на конференциях в г. Санкт-Петербурге (2003-04), в г. Пенза (2003, 2005), в г. Челябинск (2005). Отдельные результаты исследования были представлены на семинаре по теме «Нововведения в Налоговом кодексе РФ», проводимом Торгово-промышленной палатой г. Братска 25 июня 2002 г.

Структура диссертационной работы определена целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Общий объем работы составляет 220 страниц машинописного текста. Диссертация содержит 73 таблицы, 29 рисунков, список использованной литературы из 156 наименований, 23 приложения.

Основное содержание диссертационной работы и ее результаты отражены в 12 научных работах автора и в соавторстве объемом 3 п.л. текста, личный вклад автора составляет 2,6 п.л. текста.

## Взаимообусловленность налогообложения и налогового менеджмента

Система налогообложения представляет собой неоднозначную, противоречивую и функционально разнонаправленную совокупность отношений. С момента появления первых письменных свидетельств о налогах и до настоящего времени это общественное явление характеризуется как область острых разногласий между представителями власти - сборщиками налогов и лицами, обязанными их платить. С незапамятных времен налоги считались наихудшим из зол, особенно негативно они воспринимались в экономически слабых государствах, в которых государственные расходы были несоразмерны с величиной созданного внутреннего валового продукта. Множество вопросов о смысле понятия «налог» исторически порождало самые разные, порой взаимоисключающие ответы.

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей. Зарождение определенных взглядов ученых-экономистов на налоги в последующем послужило основой формирования разнообразных, порой противоречивых, налоговых теорий.

К теориям, рассматривающим налоги как объективную необходимость, обеспечивающую получение выгоды налогоплательщиками (обмен услугами), можно отнести следующие: атомистическая теория налогов, возникшая в эпоху просвещения во Франции (основоположники - С. Вобан, Ш. Монтескье); налоговая теория услуг (основоположник - англичанин Джеймс Милль, последователи - Т. Гоббс, С. Вольтер и др.); теория страховой премии (обоснована французским экономистами А. Тьером, Э. Де Жирарденом); теория наслаждения (сформулированная швейцарским экономистом Ж. Симонд де Симонди); теория коллективных потребностей (нашедшая свое развитие в конце XIX - начале XX в. в работах Л. Штейна, А. Шеффле и др.).

Основоположники и продолжатели неоклассической теории государственных финансов и налогов (В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо, А.

Маршал, Р. Слоу и др.) отстаивали ограниченное вмешательство государства в экономику и ратовали за снижение общего уровня налогов. В. Петти [114] в «Трактате о налогах и сборах» (1662), отмечая причины роста недовольства налогоплательщиков и предлагая пути их устранения, выделил ряд принципов и положений налогообложения, которые не потеряли своей актуальности в современных условиях.

Основатель финансовой науки А. Смит негативно относился к налогам, за счет которых изымается часть народных ресурсов, используемых на создание производительного труда. Основой его налоговой концепции выступало стимулирование накопления капитала и ускорение развития производительных сил. Ученик и последователь А. Смита Д. Рикардо в целом придерживался взглядов своего учителя. Он пришел к выводу, что налоги являются «великим злом», их рост вызывает понижение потребления народа, а это, в свою очередь, приводит к спаду производства и инвестиционной активности.

Несмотря на противоположность мнений ученых-экономистов о налогах, все они однозначно отмечают влияние налогов на экономические и социально-экономические процессы в обществе. Дж. Кейнс даже ввел в научный оборот понятие «налоги - встроенные стабилизаторы». Ему принадлежит заслуга в создании принципиально новой теории государственных финансов и налогов, используемой государством в качестве инструмента регулирования экономических процессов в обществе. Последователи Дж. Кейнса преувеличили возможности налоговой системы как действенного инструмента государственного регулирования.

Нарастание кризиса воспроизводства к концу 70-х годов XX века, усиление инфляционных процессов и бюджетного дефицита выявило глубокий кризис кейнсианской бюджетно-налоговой политики регулирования экономических процессов в обществе. Это послужило поводом поиска новых идей и направлений в экономической мысли. Из неоклассической школы выделилось неоконсервативное направление с монетаристскими взглядами, основанное на теории «экономики предложения», которая является обратным отражением кейнсианской теории государственных финансов.

link2 Анализ налогов и его значение в налоговом менеджменте link2 \

Анализ налогов является важнейшим элементом финансово-экономического исследования. Его роль в управлении государственными финансами и финансами субъектов хозяйствования, а также в регулировании социально-экономических процессов в обществе значительно возрастает в рыночных условиях.

Под анализом налогов понимают метод исследования и контроля налогов путем разложения и расчленения всей совокупности системы и налоговых правоотношений, налогового механизма и элементов налога на составные части (анализ), сопоставления и группировки этих частей (синтез), установления между ними связей и взаимосвязей, степени влияния с целью эффективного управления, планирования и прогнозирования [134, с 126].

В качестве основной цели налогового анализа, на наш взгляд, выступает получение совокупности показателей, отражающих реальную картину налогообложения, собираемости налогов, их тяжести для налогоплательщиков, изменения состояния экономики и финансов в зависимости от проводимой на данном этапе государством налоговой политики.

Достижение цели анализа обеспечивается решением ряда задач, в состав которых следует отнести:

1) научная и практическая обоснованность вводимых налогов, сборов и пошлин;

2) экономическая и фискальная целесообразность и эффективность, как отдельных налогов, так и их совокупности в целом;

3) соблюдение общепринятых и научно-обоснованных принципов налогообложения;

4) выявление налогового потенциала налогоплательщиков, региона, страны в целом, а также потребностей государства в денежных средствах. Их сопоставление и анализ;

5) определение влияния всей совокупности налогов в целом и конкретных налогов на поведение субъектов хозяйствования, на потребление и сбережение домохозяйств, на спрос и предложение, на инфляцию и другие стороны экономики;

6) изучение уровня собираемости налогов и факторов влияющих на него;

7) подготовка аналитической информации для принятия оптимальных управленческих решений и др.

Основные задачи налогового анализа не исчерпываются выше представленным перечнем, они могут быть более конкретизированы и расширены с учетом конкретной цели принятия управленческого решения в тот или иной период времени.

Предметом анализа являются экономические и денежные отношения, возникающие между государством, с одной стороны и юридическими или физическими лицами, с другой, по поводу распределения ВВП и мобилизации денежных средств в бюджет.

Объектом анализа выступает весь спектр вопросов, связанных с налогообложением, которые одновременно выступают объектом управления, как со стороны государства и его органов законодательной и исполнительной власти, так и со стороны налогоплательщиков.

Обзор научной литературы позволил выделить следующие основные методы анализа налогов, которые прошли свою апробацию на практике и успешно применяются другими отраслями науки:

- горизонтальный, или временной анализ - сравнение каждой позиции налоговой отчетности с предыдущим периодом;

- вертикальный (структурный) анализ предполагает определение структуры итоговых показателей по налогам с выявлением влияния каждой позиции отчетности на результат в целом;

- трендовый анализ - сравнение каждой позиции отчетности с рядом предшествующих периодов и определение тренда, т.е. определение основной тенденции;

class3 **НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ И ПОВЫШЕНИЕ ЕГО ВОЗДЕЙСТВИЯ НА**

**ПРОЦЕСС ФОРМИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИИ** class3

## Модели налогового менеджмента и основы их функционирования в организации

Проведенный автором обзор отечественной экономической литературы, результаты которых представлены в первой главе работы, выявил, что большинство ученых-экономистов рассматривают только понятие «налоговое планирование», а ряд авторов отождествляют это понятие с понятием «налоговый менеджмент», подразумевая под ними особую организацию финансово-хозяйственной деятельности предприятия, позволяющую сокращать объем налоговых обязательств, не нарушая налогового и другого рода законодательства.

Так как налоговое планирование представляет собой совокупность целенаправленных мероприятий, действий администрации по организации деятельности предприятия, то для практической реализации вышеуказанного необходимо осуществить действия, представляющие собой управленческий цикл. Любое управление как процесс может быть описано контуром управления. На рисунке 3.1 представлено авторское видение контура управления применительно к налоговому менеджменту.

В качестве субъекта управления выступает руководство организации или специальная служба налогового менеджмента, а в качестве объекта управления - финансово-хозяйственная деятельность предприятия, его активы и обязательства.

В соответствии с работами ряда авторов [13, 38, 45, 57, 150], целью налогового управления, должны выступать вопросы оптимизации налоговых обязательств в процессе реализации предприятием стратегических и тактических задач бизнеса.

Вышесказанное логически подводит нас к выводу о потребности экономического субъекта не просто в налоговом планировании, а в налоговом менеджменте. Возрастающая потребность в налоговом менеджменте связана с ростом качественных и количественных параметров бизнеса, которому требуется структурированная форма управления финансовыми и налоговыми отношениями.