Шерешевская, Анна Николаевна. Совершенствование налогового менеджмента организаций в Российской Федерации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10. - Москва, 2006. - 157 с. : ил

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Концептуальные подходы к трактовке налогового менеджмента организаций...8

1.1. Сочетание интересов налогоплательщика и государства в национальной системе налогообложения 8

1.2. Целевая функция налогового менеджмента организаций 20

1.3. Взаимодействие фискальной и регулирующей функции налогов в процессе реализации государством налоговой политики 37

Глава 2. Особенности формирования и реализации налогового менеджмента организации 51

2.1. Налоговое планирования в системе налогового менеджмента организации 51

2.2. Информационная база налогового учета как основа реализации налогового менеджмента 69

Глава 3. Основные направления совершенствования налогового менеджмента организаций в РФ 90

3.1. Методика формирования моделей налогового менеджмента и их место в финансовом планировании и анализе 90

3.2. Практические аспекты организации налогового учета хозяйствующих субъектов 110

3.3. Оценка эффективности управленческих решений в системе налогообложения организации 125

Заключение 130

Список литературы 133

Приложения 143

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Налоги - важнейший элемент экономических и финансовых отношений в обществе. Эффективная мобилизация финансовых ресурсов в бюджетную систему посредством налогообложения и оптимальное распределение бремени налогов между экономическими субъектами являются серьезными проблемами бюджетно-налоговой политики государства. В России она больше ориентируется на решение фискальных задач, чем на стимулирование темпов экономического роста, поощрение и привлечение инвестиций, обеспечение основ социальной справедливости в обществе. Как показывает опыт, наиболее эффективно такие методы действуют в сфере налогообложения организаций. В этой связи хозяйствующие субъекты становятся важнейшим объектом государственного регулирования, а налоговый менеджмент -одним из приоритетных направлений совершенствования национальной финансовой системы.

В период становления и развития рыночных отношений в России теория и практика налогового менеджмента приобретают особую значимость. Во-первых, переходная экономика объективно обусловила необходимость научного обоснования практики применения эффективных форм и методов управления налогами как на макро, так и на микроуровне. Во-вторых, государство, определяя направления совершенствования налоговой системы России, нуждается в теоретических разработках и практических рекомендациях относительно механизма оптимизации фискальных и регулирующих функций налогов в процессе налогообложения организаций.

Действенная система управления налогами в современной России обуславливает возможность выживания и развития коммерческих организаций в условиях неопределенности внешней среды и высоких рисков хозяйственной деятельности. Это может послужить основой формирования механизма устойчивого экономического роста, который приведет к увеличению валового внутреннего продукта, национального дохода как базы для формирования централизованных фондов денежных средств в руках государства. Не случайно в основных направлениях бюджетной политики РФ на 2006-2008 годы особое внимание уделено проблеме снижения налогового бремени отдельных категорий налогоплательщиков и изменению структуры налоговых поступлений. Это

обусловлено необходимостью стимулирования развития отдельных отраслей экономики, создания благоприятных условий для ускорения инвестиционной активности российской промышленности.

Таким образом, развитие теории и практики налогового менеджмента приобретает особую значимость как для хозяйствующих субъектов, так и для государства в условиях развития современной системы налогообложения в Российской Федерации.

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

Целью диссертации является выявление особенностей системы налогового менеджмента организаций, позволяющего согласовать фискальную и регулирующую функции налогов.

Реализация поставленной цели предопределила необходимость решения следующих научных задач:

обобщить теоретические подходы к трактовке налогового менеджмента организаций и выявить его целевые функции;

определить механизм влияния изменений в системе налогообложения Российской Федерации на развитие налогового менеджмента организаций;

обосновать систему налогового менеджмента организаций с учетом роли налогового планирования в разработке стратегии их развития;

рассмотреть особенности организации эффективного налогового учета и необходимой для этого информационной базы на предприятиях;

разработать методику построения альтернативных моделей налогового менеджмента организаций;

обосновать подходы к оценке эффективности налогового менеджмента с учетом совершенствования налоговой стратегии и контрольных функций налогового учета организаций.

**Предметом исследования**является механизм формирования системы налогового менеджмента организаций, сочетающей эффективно их налоговое планирование и контрольную функцию налогового учета.

**Объектом исследования**выступают российские коммерческие организации, активно внедряющие налоговый менеджмент.

**Теоретической и методологической основой**исследования послужили работы ученых и практиков в области налогообложения организаций.

В отечественной литературе различные аспекты эффективной налоговой

политики государства и налогового менеджмента организаций получили развитие в работах таких российских ученых, как И.В. Горский, А.Б. Паскачев, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, Г.Б. Поляк, А.Г. Поршнев, А.В. Брызгалин, Д.Ю. Мельник, Л.П. Окунева, Д.Г. Черник, Г.И. Хотинская, Н.В. Миляков и другие.

Среди зарубежных ученых, которые оказали существенное влияние на научную позицию автора, следует отметить П. Самуэльсона, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Д. Кампбелла, Дж. Хьюстона, Р. Вильямса.

При исследовании теоретических и методических основ налогового планирования и учета были использованы работы таких российских исследователей, как Е.С. Вылкова, Р.Ф. Гилямзинов, С.Г. Синельников-Мурылев, П.А. Кадочников, Е.В. Шкребела, Л.П. Анисимова, И.В. Стародубровская, М.Ю. Славгородская, Ю.Н. Бобылев, Т.В. Малинина.

Информационную базу исследования составляют законодательные и нормативные акты Российской Федерации, материалы Федеральной налоговой службы РФ, Федеральной службы государственной статистики, Министерства финансов РФ, Института экономики переходного периода, Научно-исследовательского финансового института и др.

**Научная новизна работы**заключается в разработке теоретических подходов и практических рекомендаций по формированию эффективной системы управления налогами организации, которая оптимально сочетает общегосударственные интересы со стратегическими и тактическими целями хозяйствующих субъектов.

Получены следующие конкретные результаты, обладающие **научной новизной:**

обобщены теоретические подходы к определению сущности налогового менеджмента организации, определены его цели и функции, что позволило выделить стратегический и тактический аспекты управления налогами в системе финансового менеджмента организации;

определена роль налогового планирования в стратегическом и оперативном управлении финансами организации, разработан алгоритм его реализации с учетом перспективных и текущих целей развития компании и ее инвестиционных планов в регионах;

на основе сравнительного анализа российского и зарубежного опыта налогового менеджмента обоснована авторская трактовка понятия «учетная

политика для целей налогообложения», выведена ее корреляционная связь с эффективностью хозяйственной деятельности организации в целом;

сформулирован новый подход к методике ведения налогового учета, обеспечивающий достоверный расчет и контроль за всеми видами налоговых обязательств организации и позволивший разработать альтернативные методы ведения налогового учета в промышленных и торговых компаниях;

обоснована линейная зависимость и рассчитаны коэффициенты корреляции конкретных видов налогов и показателей финансово-хозяйственной деятельности организации; выведены универсальные коэффициенты распределения налоговых расходов с учетом целевой функции налогового менеджмента для оценки эффективности управленческих и инвестиционных решений в системе финансового менеджмента хозяйствующего субъекта;

разработана методика формирования альтернативных налоговых моделей организации, основанных на соотношении налоговых расходов и совокупного экономического эффекта его хозяйственной деятельности в системе эффективного налогового менеджмента.

**Практическая значимость проведенного исследования**обусловлена тем, что рекомендации автора могут быть использованы российскими организациями в процессе разработки и внедрения налогового менеджмента в условиях реальной экономики.

Теоретическая и практическая значимость заключается в разработке положений, развивающих методологические основы налогового планирования и налогового учета, а также принципы эффективного налогового менеджмента организаций.

Основные теоретические выводы диссертации, составляющие ее научную новизну, доведены до конкретных методических и практических рекомендаций.

**Апробация основных результатов работы.**Разработанные в диссертации методики ведения налогового учета и альтернативные модели налогового менеджмента использованы производственно-торговыми организациями холдинга «Торговый дом «Детский мир»; предприятиями нефтехимической отрасли: ЗАО Импекснефтехим; ООО «Нижнекамскнефтехим-дивинил»; ОАО «Экогазсервис»; ОАО «Газинвест-Холдинг», а также другими предприятиями в практике управления финансами при внедрении системы налогового менеджмента, разработке налоговых планов, выборе налоговой стратегии.

Применение на практике предложенных методов и моделей способствовало

экономическому росту организации, снижению налоговых рисков, повышению рентабельности за счет эффективного управления налоговыми расходами при их планировании и анализе.

Практическая значимость работы подтверждена документами о внедрении разработанной автором налоговой модели в ЗАО «Импэкснефтехим»; ООО «Нижнекамскнефтехим-Дивинил»; ОАО «Экогазсервис»; ОАО «Газинвест-Холдинг», а также при реализации системы налогового бюджетирования и учета в вертикально-интегрированных холдингах: ЗАО «Управляющая компания «Ай Пи Холдинг» и ЗАО «Промфининвест-Натек».

**Публикации.**Основное содержание диссертационной работы изложено в 8 публикациях, которые отражают полученные научные и практические результаты. Общий объем публикаций составляет 5,6 п.л.

**Структура диссертации**обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, трех глав, заключения, содержит таблицы, схемы, приложения. Библиографический список литературы включает 156 источников.

Общий объем диссертации составляет более 160 страниц, включает 14 рисунков, 23 таблицы.

## Сочетание интересов налогоплательщика и государства в национальной системе налогообложения

Налоги относятся к числу ключевых инструментов государственной политики. Они затрагивают самые важные стороны жизни человека и общества, а сам процесс разработки налогового законодательства и его применение непрерывно связаны с острыми противоречиями и компромиссами. С одной стороны, государство должно иметь достаточно средств для осуществления своих неотъемлемых функций (оборона, наука, образование и др.), а, с другой - налоговая ноша коммерческих организаций и граждан не может быть слишком тяжелой, чтобы не отнимать стимулы к труду и не сдерживать экономический рост.

Параметры налоговой системы во многом зависят от проводимой государством налоговой политики, под которой понимается совокупность осуществляемых государством (муниципальным образованием) мероприятий, направленных на обеспечение своевременной и полной уплаты налогов и сборов, в объемах, позволяющих получить ему необходимое финансирование.

Налоговая политика проводится (осуществляется) посредством методов: управления, информирования (пропаганды), воспитания, консультирования, льготирования, контролирования и принуждения.

Управление заключается в организующей и распорядительной деятельности финансовых и налоговых органов, которая нацелена на создание совершенной системы налогообложения и основывается на познании и использовании объективных закономерностей ее развития. В настоящее время система налогообложения очень далека от совершенной как по отношению к налоговым органам, так и по отношению к налогоплательщикам.

Информирование (пропаганда) - деятельность финансовых и налоговых органов по доведению до налогоплательщиков информации необходимой им для правильного исполнения налоговых обязанностей. В данном случае имеется в виду информация о действующих налогах, порядке их исчисления и сроках уплаты.

Воспитание имеет своей целью привитие налогоплательщикам осознанной необходимости добросовестного исполнения ими своих налоговых обязанностей, и предполагает осуществление просветительской работы по разъяснению необходимости налогообложения для государства и общества.

Консультирование сводится к разъяснению финансовыми и налоговыми органами лицам, ответственным за исполнение налоговых обязанностей, положений законодательства о налогах и сборах, применение которых на практике вызывает у них затруднения.

Льготирование - деятельность финансовых органов по предоставлению отдельным категориям налогоплательщиков (плательщиков сборов) возможности не уплачивать налоги и сборы или уплачивать их в меньшем размере (по меньшим налоговым ставкам). В настоящее время льготы в основном применяются по НДС. Возвращение к «старым» льготам по налогу на прибыль можно отнести вводимую с 2006 г. «амортизационную премию» в размере 10 %, а также возможность списания расходов на НИОКР.1 Меньше льгот осталось по налогу на имущество организации.

Контролирование представляет собой деятельность налоговых органов с использованием специальных форм и методов по выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах, в конечном счете, нацеленную на достижение высокого уровня налоговой дисциплины среди налогоплательщиков и налоговых агентов. Функция налогового контроля фактически задействована налоговыми органами и является действенным механизмом сбора налогов и .сборов. Однако, законодательство о контроле (налоговых проверках) нуждается в изменении и усовершенствовании.

Принуждение - это деятельность налоговых органов по принудительному исполнению налоговых обязанностей посредством применения в отношении недобросовестных налогоплательщиков мер взыскания и других санкций.

В настоящее время эффективно функционирует только одна часть налоговой системы - фискальная. При этом все прочие элементы налоговой системы, которые является основополагающими: законодательная, разъяснительная, информационная, судебная , пока очень далеки от совершенства.

## Налоговое планирования в системе налогового менеджмента организации

Развитие любой теории, в том числе и налогов, невозможно без четкого определения основных понятий и единства в их применении. До сих пор нет единого определения понятия «налогового планирования», применяемого в организации в области реального сектора экономики. Прежде всего, следует отметить, что до сих пор современные авторы не дают однозначного определения налогового планирования. Достаточно часто понятие «налоговое планирование» смешивается с понятиями «налоговая минимизация»; «налоговая оптимизация»; «уклонение от налогов»; «налоговое администрирование». Наиболее часто как синоним понятия «налогового планирования» выступает понятие «налоговой оптимизации».

В мировой практике признаются три основные механизма уменьшения налоговых платежей: уклонение от уплаты налогов, обход налогов, налоговое планирование.

Уклонение от уплаты налогов - это способы ухода, носящие криминальный характер. Основными способами являются: фальсификация документов налоговой отчетности и учета, отказ от регистрации как налогоплательщика, сокрытие информации об объектах налогообложения, занижение числа работников, незаконное использование льгот.

Обход налогов - это поиск легальных путей не платить налоги или платить их в минимальном размере. Но все же признает необходимость платить налоги. Основными способами являются: получение доходов по сделкам, где есть льгота, выезд из страны для изменения налогоплательщика налогового резидента, выбор сделки, влекущей минимальные налоговые последствия.

В своей статье «Налоговое планирование и налоговый кодекс» В.А. Мачехин39 очень четко определил разницу между уклонением и обходом налогов, которая заключается в следующем. При уклонении налогоплательщик сознательно нарушает налоговое законодательство и не может воспользоваться результатами налоговой оптимизации, при этом достаточно часто становится субъектом различного рода ответственности, а при обходе налогов - хотя и не учитываются отдельные налоговые требования, все же, в основном, используются законодательные возможности уменьшения налогов.

Зарубежные специалисты дают следующее определение налогового планирования. «Налоговое планирование - это приведение стратегии и тактики экономических действий организации в соответствие с налоговым режимом, действующим в отношении организации, для уменьшения суммы налогов при увеличении прибыли и потоков денежных средств»40 Таким образом, как отечественные, так и зарубежные авторы трактуют налоговое планирование как деятельность, направленную на снижение налогового бремени.

Некоторые авторы (Е.Н. Евсегнеев; И.М. Александров, Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.) идут еще дальше и в российских экономических учебниках рассматривают налоговое планирование как некую борьбу или противостояние налогоплательщика и фискальных органов, т.е. представляют его как «усилия, направленные на достижение оптимального уровня налогообложения».

## Методика формирования моделей налогового менеджмента и их место в финансовом планировании и анализе

Все больше компаний в настоящее время для составления бюджетов использует финансовое моделирование. Финансовая модель представляет собой систему математических уравнений, логических утверждений и данных, которые описывают взаимодействие переменных, характеризующих финансовую и операционную деятельность. В качестве финансовой модели могут рассматриваться либо набор моделей, охватывающих все стороны планирования, либо автономно функционирующая система, решающая проблемы именно финансового моделирования.

При осуществлении мероприятий налогового менеджмента организации, как на стадии планирования, так и при анализе достигнутых результатов, применимы методы финансового моделирования. Основной целью построения именно налоговой модели является анализ, оценка и планирование налоговых последствий при принятии тех или иных управленческих и инвестиционных решений. Налоговая модель позволяет:

- рассчитать одну или несколько переменных: налоги, денежные потоки, прибыль;

- управлять значениями одной или нескольких финансовых переменных (устанавливать их или изменять);

- корректировать стратегические и инвестиционные решения под влиянием альтернативных значений финансовых переменных.

Для этой цели были выделены наиболее типичные проблемы, связанные с принятием управленческих решений, которые имеют налоговые последствия:

1) запуск нового производства, и новых технологических переделов, освоение новых видов продукции, изменение ассортиментного перечня;

2) инвестиционные проекты и решения и их налоговые последствия;

3) выбор альтернативных вариантов и методов учетной политики;

4) ужесточение системы внутреннего налогового контроля и усиление ответственности руководителей структурных подразделений; 5) сопоставление точек безубыточности по различным видам произведенной и реализованной продукции;

6) внедрение технологии анализа влияния различных показателей на изменение налоговых расходов;

7) механизм оценки налоговых последствий при смене или выборе оптимальной системы налогообложения: при переходе с УСНО на стандартную или со стандартной на ЕНВД.

Для решения указанных проблем необходимы различные налоговые модели, наиболее точно отвечающие поставленным целям. Для построения налоговой модели наиболее оптимальными являются модели типа «что - если» и оптимизационные. Модели «что - если» имитируют эффект от проведения альтернативных решений и изменения предположений о внешних условиях функционирования организации, и в первую очередь, изменения в налоговой политике государства. С помощью оптимизационных моделей решаются вопросы максимизации или минимизации величины налоговых издержек. Налоговое моделирование реализуется на основании расчетов, из которых обнаруживаются настоящие и будущие последствия.

Анализ практики применения этих моделей рассматриваемых предприятий показал необходимость и возможность формирования универсального метода построения модели, основанной на принципе релевантности затрат. Наиболее оптимально данный принцип реализуется в моделях с расчетом «жестких» и «гибких» смет. Их характерными особенностями являются следующие:

- наличие формальной зависимости между затратами на производство (издержками) и объемами производства (выручкой), базирующейся на соотношении нормативов по каждой статье затрат, что позволяет рассчитать дифференцированные нормы затрат;

- обособленное отражение переменных и постоянных затрат, что позволяет анализировать влияние каждой из них на формирование себестоимости как единицы продукции, так и всего выпуска на любом структурном уровне предприятия.