Гущина Тамара Николаевна. Организация и методика налогового консультирования экономического субъекта в рамках оптимизации налога на прибыль организаций : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Гущина Тамара Николаевна; [Место защиты: Орлов. гос. техн. ун-т].- Орел, 2009.- 189 с.: ил. РГБ ОД, 61 10-8/994

**Содержание к диссертации**

Введение

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ 10

1.1 Теоретические основы налогового консультирования 10

1.2 Современная модель налога на прибыль организаций в Российской Федерации 29

1.3 Направления оптимизации платежей по налогу на прибыль организаций 49

2 РЕАЛИЗАЦИЯ ПОДГОТОВИТЕЛЬНОГО ЭТАПА НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА 68

2.1 Моделирование финансовых аспектов налогового консультирования на предприятии 68

2.2 Анализ взаимоотношений хозяйствующего субъекта с бюджетами и внебюджетными фондами 83

2.3 Формирование учетно-информащюнного обеспечения в целях выявления направлений налогового консультирования экономического субъекта 94

3 МЕТОДИКА НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА В ЦЕЛЯХ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ 116

3.1 Методические рекомендации по налоговому консультированию на предприятии 116

3.2 Методика проведения налогового анализа по налогу на прибыль 130

3.3 Практическое применение инструментов налоговой оптимизации по

налогу на прибыль 150

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 169

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 173

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследовании.**В современных условиях совершенствование налоговой политики Российской Федерации направлено на снижение налоговой нагрузки, упрощения налоговой системы, сокращения числа и унификацию налоговых баз. Вместе с тем, в системе налоговых отношений и практике применения налогового законодательства, осложняемого постоянными его изменениями, имеются нерешенные проблемы, в том числе в части правил и порядка уплаты конкретных видов налогов.

К тому же в условиях динамично меняющейся налоговой среды наиболее значимыми являются вопросы, связанные с поиском путей, позволяющих определить минимальный размер налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет. Особенно это касается налога на прибыль организаций, так как именно в отношении данного платежа экономические субъекты испытывают наибольшую налоговую нагрузку. Процесс оптимизации налоговых платежей имеет под собой естественную основу, поскольку введение новых налогов или изменение порядка уплаты действующих немедленно вызывает ответную реакцию налогоплательщиков, направленную на снижение налогового бремени. Вместе с тем следует отметить, что уменьшение суммы уплачиваемых налогов может быть достигнуто разными путями. Именно в таких случаях возникает необходимость в профессиональной помощи со стороны специалистов в области налогового консультирования. Проблема взаимоотношений налоговых консультантов и экономических субъектов обусловлена тем, что данная деятельность не имеет нормативной основы. Это затрудняет распределение ответственности и рисков, а также прав и обязанностей между консультантами по налогам и сборам и консультируемыми лицами.

Поэтому представляется целесообразным всестороннее исследование проблемы организации и разработка методики налогового консультирования экономического субъекта в рамках оптимизации налога на прибыль организаций.

Одной из важных задач является необходимость обоснования новых научно-методических подходов к налоговому консультированию как механизму формирования эффективной модели бизнеса, с учетом специфики деятельности хозяйствующего субъекта в конкурентной среде, снижения налоговых рисков.

Поэтому актуальность выбранной темы заключается в том, что исследования в области налогового консультирования в рамках оптимизации налога на прибыль организаций позволят соблюсти экономические интересы между всеми участниками налоговых отношений и тем самым заполнить образовавшийся пробел в теории и практике налогового консультирования.

**Степень изученности проблемы.**Значительный вклад в исследования теоретико-методических основ формирования налоговой политики внесли зарубежные авторы: А. Смит, У. Петти, Д. Рикардо, Дж. М. Кейнс, М. Фридман, А. Лаффер, А. Маршалл и др.

Анализ различных аспектов современной политики в области налогов получил отражение в работах: А.В. Брызгалина, Т.В. Бодровой, Э.А. Вознесенского, А.Г. Грязновой, Ю.А. Данилевского, В.Н. Лексина, А.Н. Медведева, В.Н. Панскова, Ю.А. Петрова, Л.П. Павловой, С.Г. Пепеляева, Л.В. Поповой, Л.В. Севрюковой, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной, С.Д. Шаталова и др.

Вопросы международного налогового планирования и методы его применения- получили отражение в работах: М.В. Васильевой, А.Р. Горбунова, В.А. Кашина, С.Ф. Сутырина и др.

Разработка методик определения и расчета налоговой нагрузки нашла свое отражение в работах отечественных ученых: Н.Г. Варакса, И.А. Дрожжиной, М.Н. Крейниной, Е.А. Кировой, И.А. Масловой, Т.К. Островенко.

Тема налогового консультирования и налоговой оптимизации рассматривается различными учеными. Членами Палаты налоговых консультантов, которая разработала проект федерального закона «О налоговом консультировании», обсуждаются вопросы, связанные с понятием налогового консультирования, с правами, обязанностями и ответственностью

**5**консультантов и консультируемых лиц, с аттестацией налоговых консультантов. Изучением данной проблемы занимаются такие В.Л. Ардашсв, А.И. Соломанин, Ф.А. Гудков. Однако на законодательном уровне пока еще отсутствует определение понятия «налоговое консультирование».

Изучением налоговой оптимизации занимаются такие ученые, как А.В. Брызгалин, И.И. Кучеров, Г.Ю. Касьянова и другие, которые пытаются разграничить минимизацию налоговых платежей законными приемами и способами (оптимизацию) и уменьшение налоговых обязательств незаконными путями.

Кроме того, вопросы налогообложения прибыли освещены в трудах А.И. Бархатова, О.Н. Волковой, М.А. Вахрушиной, В.Р. Захарьина, Т.П. Карповой, М.И. Кутера, В.И. Макарьевой, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова, А.Н. Хорина, которые занимались изучением формирования прибыли, разграничением понятий затраты и расходы. Поэтому есть необходимость в изучении теоретических основ налогового консультирования в области налоговой оптимизации, а также порядка исчисления налога на прибыль в целях его оптимизации и применения на практике различных оптимизационных инструментов.

Недостаточная разработанность теоретических и практических аспектов по вышеизложенным вопросам требуют дальнейших исследований, что и предопределило выбор темы и направлений ее разработки.

**Цель и задачи исследования.**Целью диссертационной работы является разработка теоретико-методических положений и практических рекомендаций по формированию механизма организации и регулирования налогового консультирования экономического субъекта, направленных на оптимизацию налога на прибыль организаций. Достижению поставленной цели будет способствовать решение следующих комплексных задач:

- предложить концептуальные основы налогового консультирования; проанализировать современную модель налога на прибыль организаций в Российской Федерации и выявить направления оптимизации платежей по налогу на прибыль организаций;

выявить достоинства и недостатки финансовых моделей налогового консультирования и в рамках предлагаемой концепции проанализировать взаимоотношения экономических субъектов налоговыми органами по вопросам исчисления и уплаты налоговых платежей;

разработать поэтапный процесс налогового консультирования на предприятии;

предложить методику налогового анализа по налогу на прибыль организаций и разработать направления налоговой оптимизации по налогу на прибыль.

Объектом диссертационного исследования является налог на прибыль организаций как оптимизационное направление в рамках налогового консультирования.

Предметом диссертационного исследования являются экономические отношения, возникающие между экономическим субъектом, налоговым консультантом и государством по вопросам исчисления, уплаты и оптимизации налога на прибыль организаций.

**Область исследования.**Исследование соответствует 2.3 «Бюджетно-налоговая система и бЕоджетная политика государства в рыночной экономике» специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» паспорта специальностей ВАК России.

**Теоретическую и методологическую основу исследования**составили труды отечественных и зарубежных ученых и специалистов в области теории и практики функционирования налоговой системы, налоговых отношений и их влияния на экономическое, социальное и политическое развитие государства, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, материалы центральных, региональных и местных законодательных и исполнительных органов власти.

Диссертационное исследование построено на применении  
частнонаучных методов познания, предполагающих реализацию  
возможностей моделирования, прогнозирования, структурно-

функционального, исторического и документального анализа, а также конкретных методов научного исследования: сочетание анализа и синтеза,

**7**экономико-статистических сравнений, обобщения, систематизации, классификации.

Информационной базой послужили законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации в области налогообложения, официальные материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Территориального органа Федеральной службы государственной статистики, налоговая отчетность экономических субъектов, материалы периодической экономической печати.

**Научная новизна**диссертационного исследования заключается в научном обосновании теоретических положений и разработке методики налогового консультирования экономического субъекта, направленных па оптимизацию налога на прибыль организаций и ориентированных на достижение экономической эффективности в использовании финансовых ресурсов экономического субъекта.

Научную новизну подтверждают следующие **научные результаты, выносимые на защиту:**

- на базе исследования теоретических аспектов формирования системы  
налогового консультирования и анализа понятийного аппарата предложены  
концептуальные положения налогового консультирования как  
принципиальные основы, определяющие стратегию действий при его  
проведении (п. 2.3 Паспорта специальности 08.00.10 ВАК);

- на основе анализа современной модели налога на прибыль  
организаций в Российской Федерации и направлений оптимизации  
налоговых платежей научно обоснована модель налогового  
консультирования в области налоговой оптимизации, позволяющая  
устранять несовершенство налогового законодательства, а также находить  
способы снижения налогового бремени; классифицированы инструменты и  
методы налоговой оптимизации по налогу на прибыль организаций (п. 2.3  
Паспорта специальности 08.00.10 ВАК);

- в целях устранения финансовых противоречий со стороны налогового  
консультанта и клиента научно обосновано оптимальное соотношение  
составляющих цены консультационной услуги; на основе выявленных

**8**достоинств и недостатков финансовых моделей налогового консультирования предложена комплексная модель, позволяющая получать максимальный эффект от сотрудничества клиента и консультанта (п. 2.3 Паспорта специальности 08.00.10 ВАК);

на основе информационно-аналитического обеспечения налогового поля хозяйствующего субъекта разработаны научно-методические рекомендации в области применения методов и инструментов налогового консультирования по налогу на прибыль (п. 2.3 Паспорта специальности 08.00.10 ВАК);

предложена методика проведения налогового анализа по налогу на прибыль, включающая ретроспективный факторный анализ и прогнозирование налоговых платежей, а также практически апробированы инструменты налоговой оптимизации (п. 2.3 Паспорта специальности 08.00.10 ВАК).

**Теоретическая значимость**работы заключается в обобщении и развитии теоретических и научно-методических подходов к построению рациональной системы налогового консультирования, в адаптации зарубежного опыта, традиционной методологии и результатов накопленного опыта реализации системы консультационных услуг в Российской Федерации к современной экономической ситуации, а также в том, что предложенные научно-методические рекомендации по налоговому консультированию позволят выявить пути оптимизации налога на прибыль организаций,

**Практическая значимость**работы определяется тем, что при внедрении предложенных научно-методических разработок экономический субъект сможет анализировать платежи по налогу на прибыль, а также оптимизировать их с помощью различных инструментов и законных способов в рамках процесса налогового консультирования.

**Апробация и реализация результатов работы.**Основные  
теоретические и практические положения работы докладывались автором на  
Международных научно-практических конференциях «Модели

взаимодействия бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения с

9 учетом перехода на МСФО для предприятий промышленности, торговли и сельского хозяйства» (15 ноября - 17 декабря 2007г., г. Орел); «Современная концепция и перспективы формирования учетно-аналитической и налоговой системы на предприятиях реального сектора экономики в условиях глобализации экономических процессов и перехода на международные стандарты финансовой отчетности» (28-30 апреля 2008 г., г. Орел); «Концептуальные основы построения системы учета, анализа и аудита в условиях посттрансформационной экономики России» (13-14 апреля 2009 г., г.Орел), «Совершенствование теории и методологии налогового менеджмента и налогового администрирования в условиях нивелирования международных отношений» (25-26 июня 2009 г., г. Орел).

Результаты исследования апробированы и внедрены в работу налоговых органов и экономических субъектов Белгородской и Орловской областей.

Научные положения и выводы, сформулированные в работе, могут использоваться в учебном процессе для преподавания курсов «Финансы», «Налоги и налогообложение», «Налоговое консультирование»; в качестве методической базы для разработки методов оптимизации налога на прибыль организаций.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 9 работах авторским объемом 12,8 п.л., из них 2 статьи опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК и одна монография.

**Объем и структура работы.**Данная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 178 источников. Общий объем работы составляет 189 страниц, включая 35 рисунков и 23 таблицы.

## Теоретические основы налогового консультирования

Налоговое консультирование, как сфера бизнеса, возникло в мировой практике в 60-е годы XX века. Характерной его особенностью на эгапе становления было активное внедрение в управленческий консалтинг крупных аудиторских фирм. Развивая консультирование как естественное продолжение бухгалтерских услуг, эти фирмы стремительно захватили лидерство в области оперативного учета и управленческой отчетности, внутреннего финансового менеджмента, в том числе налогового планирования и контроля. В результате произошло выделение налогового консультирования в самостоятельную сферу деятельности консультантов, требующую специальной подготовки.

В начале 80-х годов XX века налоговые органы развитых стран мира приступили к проведению модернизации своей деятельности, в ходе которой большое внимание было уделено реформированию отношений с налогоплательщиками [15]. Налоговые органы стали оказывать налогоплательщикам услуги по предоставлению требуемой информации, обучению заполнению деклараций и содействовать в решении некоторых других вопросов. Вместе с тем, помощь налогоплательщикам со стороны налоговых органов в основном носит справочный характер, а не консультативный. Консультации же оказывают профессиональные налоговые консультанты. При этом в большинстве стран мира правовые нормы, регулирующие деятельность налоговых консультантов, требуют профессиональной подготовки и подтверждения права на оказание услуг по налоговому консультированию, а в некоторых странах предусматривается п наличие лицензии [15].

При всем многообразии моделей в мировой практике можно выделить два варианта регулирования сферы налогового консультирования: регулирование па государственном уровне и регулирование на уровне саморегулируемоГг профессиональной организации.

Государственное регулирование регламентирует сферу налогового консультирования законодательными актами, едиными стандартами, устанавливает меру ответственности налогового консультанта. Саморегулируемые организации имеют опубликованные правила и стандарты профессиональной деятельности, обязательные для всех членов организации.

России становление налогового консультирования происходило одновременно с формированием налоговой системы. В связи с этим первые консультации по вопросам налогообложения стали оказывать работники налоговой службы. Развитие налогового законодательства, постоянное увеличение количества нормативных документов, регулирующих налогообложение, стремление уклониться от налогообложения предопределили появление потребности в услугах налогового консультанта. Уклонение от уплаты налогов происходит как по причине незнания законов, низкой налоговой дисциплины, так и в результате использования пробелов в законодательстве, которых в настоящее время становится меньше в результате принятия новых нормативно-правовых актов.

Возникший правовой пробел заполняют налоговые консультанты, основной задачей которых является защита интересов организаций. Востребованной такая деятельность стала по причине изменений, постоянно происходящих в Налоговом кодексе 26]. Приказом МПС РФ от 25 августа 1999 года № АП-3-15/278 была создана комиссия по налоговому консультированию с целью координации работы в области подготовки и аттестации налоговых консультантов, аккредитации налоговых консультационных пунктов и уполномоченных учебных центров [33]. 9 января 2002 года было образовано некоммерческое партнерство «Палата налоговых консультантов». Палата налоговых консультантов - это профессиональное сообщество консультантов по налогам и сборам России.

Организационная структура Палаты налоговых консультантов включает в себя:

1. Президентский совет - это постоянно действующий коллегиальный орган управления, осуществляющий общее руководство деятельностью

Палаты налоговых консультантов.

К исключительной компетенции Президентского совета относятся:

- избрание из своего состава Президента Палаты и вице-президентов и освобождение их от должности;

- определение основных направлений деятельности Палаты;

- разработка и формирование программ (проектов) Палаты, в том числе благотворительных, а также международных;

- разработка сроков, размеров и форм внесения целевых взносов, предназначенных для финансирования конкретных мероприятий и программ;

- назначение и освобождение от должности Директора;

- определение принципов формирования и использования имущества Палаты;

- разработка и осуществление контроля за финансовыми операциями и экономическими программами Палаты;

- выработка рекомендаций и предложений по осуществлению наиболее эффективной работы комитетов (комиссий), филиалов и представительств Палаты; принятие решения об учреждении Палатой хозяйственных товариществ, обществ и иных хозяйственных организаций.

## Моделирование финансовых аспектов налогового консультирования на предприятии

При указании общей формулировки предмет консультации должен быгь конкретизирован в приложении к договору или ином документе. С практической точки зрения требует особого внимания вопрос о взаимоотношениях консультанта (консультационного центра) с клиентами и его ответственности перед клиентами. Отношения, как правило, оформляются письменным договором. В исключительных случаях возможно заключение устного договора с обязательным наличием письменного подтверждения факта его заключения и оплаты услуг в соответствии с ним. Целесообразно после оказания консультационной услуги получать о г клиента подтверждение этого факта в виде его подписи на договоре пли в акіе сдачи-приемки. Ответственность налоговых консультантов перед налогоплательщиками регулируется соответствующими статьями Гражданского кодекса РФ и определяется, прежде всего, договором между консультантом (консультационным центром) и клиентом. Ответственность за некачественную консультацию может наступить по общему правилу юлько в том случае, если клиент докажет факт вины консультанта.

В некоторых случаях, организации заключают проектный договор или консультационный проект- это ограниченный во времени целенаправленный комплекс мероприятий для разрешения проблем клиента, предпринимаемый консультантом на установленных договором условиях. Оплата консультационных услуг по проектному договору обычно устанавливается в виде фиксированной суммы с указанием сроков выполнения работы, обязанностей сторон, ответственности и штрафных санкций за несвоевременное выполнение условий договора.

Наряду с оказанием разовых консультационных услуг консультант (консультационный центр) может предоставлять , такие услуги, как абонентное обслуживание клиентов па разнообразных условиях, частичное ведение дел налогоплательщика, связанных с налогообложением, налоговое представительство.

Абонентский договор заключается па определенный период времени, в течение которого клиент имеет право получать устные консультации, в том числе и по телефону, а также письменные консультации. По абонентским договорам (так же, как и по договорам на разовую консультацию) ответственность налоговых консультантов перед налогоплательщиками регулируется прежде всего договором.

В общем случае, договор на оказание консультационных услуг - это соглашение между клиентом и консультантом, оговаривающее предметную область проблем клиента, сущность, объем, качество, сроки, стоимость консультационных услуг, взаимные права, обязанности и ответственность, а также любые иные законные условия взаимодействия сторон. Как правило, его неотъемлемой частью являются техническое задание, план-график выполнения работ, смета или другие аналогичные документы.

Продолжающийся процесс формирования налоговой системы сопровождается спросом на услуги по налоговому консультированию. Организации, оказывающие эти услуги, с одной стороны, заинтересованы в росте продаж своих услуг, с другой - в установлении высокого уровня цен. Клиенты, использующие услуги налоговых консультантов, заинтересованы в получении профессионально качественных услуг по цене как можно ниже. Противоречие сторон формирует рыночные цены, которые складываются исходя из спроса и предложения услуг по налоговому консультированию.

## Методические рекомендации по налоговому консультированию на предприятии

Особенностью функционирования строительной отрасли является получение довольно большой прибыли. Поэтому экономический субъект может обращаться к налоговому консультанту для оказания специализированной помощи в виде разработки схем оптимизации по Еіалогу на прибыль организаций. Для успешной работы консультант по налогам и сборам придерживается последовательности действий (Рисунок 28).

1. Определяется цель оказания услуг в области налогового консультирования, которой является оптимизация налоговых платежей, а именно платежей по налогу на прибыль организаций. Для достижения поставленной цели консультант должен решить ряд задач, к которым относится:

- изучение бухгалтерского и налогового учета, первичных документов и базы договоров;

- изучение учетной политики как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения;

- проверка правильности определения налоговой базы и исчисления сумм налогов, участвующих в формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций, а именно: единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, налога на имущество организаций и транспортного налога;

- анализ налогового, гражданского, процессуального и другого законодательства для выявления инструментов оптимизации платежей по налогу на прибыль организаций.

Консультант по налогам и сборам оговаривает с ООО «Химпромстрой» существенные моменты оказания консультационных услуг такие, как права и обязанности сторон, сроки оказания услуг, оплата услуг консультанта, штрафные санкции в случае возникновения конфликтных ситуаций и другие. Данные условия отражаются в договоре на оказание консультационных услуг. Налоговый консультант согласно данному договору имеет следующие права:

- оказывать услуги, руководствуясь требованиями действующего, законодательства и своим профессиональным опытом;

- самостоятельно определять формы и методы оказания услуг исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с предприятием-заказчиком;

- истребовать в нужном объеме документацию о финансово хозяйственной деятельности, наличии денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей предприятия, получать у сотрудников организации разъяснения по возникшим вопросам;

- привлекать к участию но выполнению работ, предусмотренных в договоре, сторонних консультантов или экспертов;

- отказаться от оказания услуг в случае непредставления клиентом необходимой документации.

В обязанности налогового консультанта входит: неукоснительно соблюдать при оказании услуг требования законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов;

- обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе оказания услуг, и не разглашать их содержания без согласия консультируемого лица; составить письменный отчет по результатам оказания консультационных услуг на русском языке, все стоимостные показатели выражать в валюте Российской Федерации;

- оказать консультационные услуги в установленные сроки.

В договоре также указаны права и обязанности ООО «Химпромстрой». Консультируемое предприятие имеет право: требовать представления документов, подтверждающих квалификацию консультанта;

- получать от консультанта по налогам и сборам информацию о требованиях законодательства, касающегося оказания услуг, в том числе для обоснования замечаний и выводов, сделанных консультантом;

- отказаться от услуг налогового консультанта в случае оплаты понесенных им затрат. ООО «Химпромстрой» обязано:

- создавать налоговому консультанту условия для своевременного и полного оказания услуг;

- предоставлять всю документацию, необходимую для полного и качественного оказания консультационных услуг, давать по запросу консультанта разъяснения и объяснения в устной и письменной форме;

- своевременно оплачивать услуги налогового консультанта.