

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Национальный исследовательский Томский государственный университет»

На правах рукописи

Самсонов Евгений Анатольевич



МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ИНСТРУМЕНТАРИЯ
НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Диссертация
на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Научный консультант
доктор экономических наук, профессор
Гринкевич Лариса Сергеевна

Томск – 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	4
ГЛАВА 1. Теоретические аспекты применения инструментария налогового планирования в организации.....	17
1.1. Общеметодологические основы налогового планирования в организациях.....	17
1.2. Анализ действующей зарубежной практики применения инструментов налогового планирования субъектами хозяйствования.....	39
1.3. Ограничения и основные направления совершенствования налогового инструментария в деятельности организаций.....	54
ГЛАВА 2. КОМПЛЕКСНЫЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ПОДХОД ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ДОГОВОРОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ ПЛАТЕЖЕЙ.....	68
2.1 Современные экономические подходы к налоговому планированию по хозяйственным договорам.....	68
2.2 Методика налогового планирования цены сделки в процессе заключения договора хозяйствующими субъектами.....	79
2.3 Комплексная модель оценки налоговой добавленной стоимости в исходной цене по договору.....	99
ГЛАВА 3. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ КАК ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ.....	115
3.1. Экономическое содержание и виды налоговых льгот для организаций.....	115
3.2. Совершенствования механизма применения налоговых льгот в деятельности организаций.....	127
3.3. Разработка методики комплексной оценки эффективности применения налоговых льгот.....	133
ГЛАВА 4. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ.....	157

4.1. Теоретические основы налогового учета в организации.....	157
4.2. Методологическая система внедрения дифференцированных информационных регистров в систему налогового учета в организации.....	166
ГЛАВА 5. НАУЧНО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МОДЕРНИЗИРОВАННЫХ НАЛОГОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ В НАЛОГОВОМ ПЛАНИРОВАНИИ В ОРГАНИЗАЦИИ.....	202
5.1. Налоговый бюджет как контрольный инструмент оценки налогового планирования в организации.....	202
5.2. Оценка эффективности применения налоговых инструментов в налоговом планировании в организации.....	212
Заключение.....	228
Список литературы.....	238
Приложение.....	275

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В условиях преодоления последствий финансово-экономического кризиса в РФ необходимо принять все меры, чтобы налоговая система поддерживала структурную перестройку, способствовала устойчивому инновационно-инвестиционному развитию экономики, стимулировала рост налогооблагаемой базы территорий, обеспечивала мотивацию предпринимательской деятельности организаций в данной налоговой юрисдикции. Этому во многом способствует стабильность в законодательно-правовой и налоговой сферах, что обеспечивает устойчивое и прогнозируемое финансовое состояние организаций, и целенаправленное финансово-налоговое управление его функционированием.

Налоговое планирование является важнейшим элементом финансовой системы управления хозяйствующим субъектом, позволяющий планировать положительные и отрицательные налоговые потоки в деятельности организации, планировать налоговый бюджет на краткосрочный и долгосрочный период.

Необходимость применения налогового инструментария в налоговом планировании диктуется двумя факторами: изменчивостью нормативно-правового законодательства и серьезной налоговой нагрузкой организации.

Недостаточная теоретическая проработка методологических подходов применения налогового инструментария в налоговом планировании на практике, свидетельствует о необходимости применения стимулов для результативного управления налогообложением с целью максимизации финансово-экономических показателей хозяйствующих субъектов.

Поэтому в рыночной экономике актуально всестороннее изучение и модернизация теоретико-методических аспектов налогового планирования в организациях, позволяющая организациям моделировать систему финансового управления, которая позволит оперативно реагировать на

изменяющиеся условия деятельности с помощью законодательно разрешенных налоговых инструментов, стимулировать и развивать инновационное предпринимательство крупного, среднего и малого бизнеса. В конечном итоге, будет способствовать повышению эффективности воздействия налоговой системы страны.

Степень научной разработанности проблемы.

Теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, и ведущих специалистов-практиков, посвященные практическим вопросам разработки налоговых инструментов, применяемых в настоящее время в налоговом планировании хозяйствующими субъектами.

В научных трудах известных ученых Дж. М. Кейнса, К. Маркса, У. Пети, Д. Риккардо, Ж. Сисмонди, А. Смита, отображена теория налогов, как часть экономической науки.

Новые представления о теории налогов в начале XIX века систематизированы советскими учеными Н. Тургенев, И. Горлова. Позже, были сформированы научные школы, которые посвятили свои научные труды основам налоговой политики и теории налогообложения: русская школа (В. Твердохлебов, И. Янжул, И. Бунге, С. Витте, И. Озеров); англо-американская школа (У. Джевонс, Э. Сакс, Э. Селигмен); Германская школа (А Вангнер, А. Шеффле) и французская школа (М. Сей, Р. Стурм, П. Леруа-Болье), а также образовались и другие научные школы.

Институционалистические авторы (Р. Коуз, О. Уильямсон, Т. Веблен, Г. Мюрдаль, Дж. Стиглер), представители теории предложения (А. Лаффер, Дж. Ваницки) и представители монетарской теории (М. Фридмен, Дж. Сакс, М. Миллер), существенным образом повлияли на развития основ налогообложения и определения налогового бремени на налогоплательщиков.

Отечественные ученые, как Т.Ф. Юткина, Н.Д. Матрусов, Ф. К. Садыков, А.П. Кадочников, Л.В. Дуканич, О.М. Луговой, А.Б. Паскачев, А.Н. Игудин, А.Д. Мельник, А.Д. Матрусов, посвятили свои научные труды фундаментальному изучению налогам и налоговой системе.

В современной литературе проблеме эффективного налогового планирования в деятельности организаций посвящены труды российских ученых: Д.Ю. Акулинина, Б.Х. Алиева, С.В. Барулина, А.В. Брызгалина, Е.С. Вылковой, Н.Г. Викторова, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, Л.С. Гринкевич, Л.В. Дуканич, А.З. Дадашева, Е.Н. Евстигнеева, Е.А. Ермакова, В.В. Иванова, Л.Л. Иголина, Н.Н. Селезнева, В.В. Ковалева, Т.Ю. Рябенкой, И.А. Майбурова, О.А. Миронова, Э.С. Митюкова, Ю.А. Лукаш, Х.М. Мусаева, С.Г. Пепеляева, А.И. Погорлецкого, В.М. Пушкарева, В.Г. Панскова, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова.

Экономическая эффективность налогового планирования в организациях, а также ее связь с проблемами бюджетирования находится в центре научных работ ученых. В большинстве научных работах, посвященные проблемам применения налогового инструментария, в финансовой системе организации, где определяется место и роль применения налогового инструментария в налоговом планировании, отражены мероприятия налоговой политики. При этом, большинство авторов, стремятся рассматривать инструментарий с позиции минимизации налоговой нагрузки организации, а не законодательным способом применения инструментария налогового планирования.

При этом, в институциональных подходах посвященным методическим подходам применения налогового инструментария в налоговом планировании, почти не рассматриваются, и как следствие могут возникнуть пагубные явления, связанные с формированием аппарата и способов исследования налогового планирования система планирования не сможет реализовать свое

предназначение, а будет следовать как инструменту минимизации налоговой нагрузки в организации.

В процессе работы над диссертацией были проанализированы публикации в научных журналах, материалы научно-практических конференций, круглых столов и семинаров, диссертации и авторефераты диссертаций.

Вместе с тем, в современных условиях необходима дальнейшая теоретико-методическая разработка современного инструментария налогового планирования в организациях.

Объектом исследования является процесс управления финансами организаций в условиях действующей системы налогообложения.

Предметом исследования является научно-практический инструментарий системы налогового планирования на микроуровне как способ обеспечения развития и стимулирования финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Цель и задачи диссертационного исследования.

Цель диссертационного исследования заключается в модернизации и разработке научно обоснованных теоретико-методологических рекомендаций по совершенствованию инструментария в системе налогового планирования как сложного механизма рационализации налогообложения организаций.

Для достижения заданной цели в диссертационном исследовании были поставлены следующие научные задачи, определившие логику исследования и структуру работы:

- сформировать комплексный понятийный аппарат инструментов налогового планирования, применяемый субъектами хозяйствования в процессе налогового менеджмента;

- предложить новый системный подход организационной структуры управления налоговым планированием в организации, учитывающий внешнюю и внутреннюю среду;

- обосновать и сформировать научно-практический инструментарий договорной политики в организации;
- разработать методику налогового планирования цены сделки в процессе заключения договора между контрагентами, учитывающую многокритериальные инструменты договорной политики;
- разработать методику комплексного налогового контроля цены сделки между контрагентами в процессе заключения договора, который позволит уменьшить налоговые риски при установлении цены сделки;
- предложить модель оценки налоговой добавленной стоимости в исходной цене по договору, базирующуюся на финансово-правовых элементах и системе частных показателей в организации;
- выработать комплексную программу оценки эффективности применения налоговых льгот в рамках налогового планирования в организации с точки зрения их влияния на воспроизводственный процесс в организации;
- рекомендовать методический алгоритм обоснования (выбора) решения применения на практике налоговых льгот в организации, направленных на стимулирование инвестиционной деятельности и оптимизацию налоговых обязательств;
- разработать и научно обосновать системные подходы к решению проблем налогового учета в организации и построить оригинальные методологические подходы интегрирования налоговых регистров в итоговую налоговую и финансовую отчетность в организации;
- предложить концепцию формирования налогового бюджета в организации, учитывающую взаимосвязь налогового и управленческого учета;
- сформулировать и дать научно-практические рекомендации по повышению эффективности методики контроля за исполнением налогового бюджета в организации;

- разработать в деятельности организации факторную модель расчета налоговой нагрузки с использованием различных методик, позволяющую оценивать влияние финансовых, материальных, трудовых факторов.

Область диссертационного исследования соответствует п. п. 2.4 «Бюджетное и налоговое прогнозирование и планирование в рыночной экономике»; 3.15 «Оптимизация налогового портфеля хозяйствующих субъектов»; 3.17 «Исследование зависимости между ценой и налогообложением»; 3.30 «Налоговый учет как элемент налогообложения», Паспорта научной специальности ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит».

Теоретической основой исследования стали труды ведущих отечественных и зарубежных ученых, а также специалистов в области общетеоретического, общеметодологического и практического характера, связанные с налогообложением, налоговым менеджментом, налоговыми рисками, налоговым учетом, налоговым контролем и налоговым планированием и оптимизацией налоговых платежей, а также законодательные и нормативные акты федеральных, региональных и местных муниципальных органов власти, касающиеся исследуемых тем.

Методологическая основа диссертационного исследования ориентирована на системный подход который реализован с помощью общенаучных методов. В процессе исследования использовались различные методы системного и институционального подхода: общенаучные (системный и ситуационный анализ, синтез, системность, комплексность, индукция и дедукция), специальные экономические (сравнение, графический), экономико-математическое моделирование и аналитические методы.

Нормативно-правовой базой исследования являются местные, региональные и федеральные законы в области налогообложения и финансов Российской Федерации, нормативные документы (акты) Российской Федерации, статистические данные Росстата, аналитические данные

российских организаций, Материалы о налоговом планировании и инструментах налогового планирования в средствах массовой информации.

Информационно-эмпирическую основу исследования составили официальные материалы Министерства финансов и экономического развития Российской Федерации, Государственной думы Российской Федерации, фактические данные, характеризующие финансово-хозяйственное положение организаций, аналитические, информационные, прогнозные, методические материалы, расчеты соискателя.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию методологических подходов к налоговому планированию в организациях, которые, в отличие от известных работ предшествующих исследователей, позволяют более точно, системно вырабатывать управленческие решения в условиях использования инновационно-технологических и организационных подходов и отличаются открытостью и подвижностью, позволяющие моделировать с помощью налоговых инструментов налоговую нагрузку в организации.

Научная новизна исследования включает следующие основные положения, выносимые на защиту:

1. Предложена методология применения модернизированного налогового инструментария в налоговом планировании организации позволяющая: определять приоритеты в выборе задач, принципов и функций управления налоговыми обязательствами на различных стадиях жизненного цикла организации; использовать наиболее эффективные и действенные налоговые инструменты планирования (систему бюджетирования, договорную политику, налоговый учет, налоговые льготы, методы оптимизации налоговой нагрузки, механизмы налогового контроля) при обеспечении безусловного следования законодательству РФ в сфере налогообложения.

2. Разработана методика налогового планирования цены сделки в процессе заключения договора хозяйствующими субъектами, учитывающая многокритериальные инструменты договорной политики, которые позволяют раскрыть экономические и правовые факторы, влияющие на расчет налоговых обязательств, сроки платежей и оценку использования договоров для целей налогового планирования. Методика позволяет в зависимости от целеполагания налогоплательщика определить оптимальную стоимость сделки между хозяйствующими субъектами, которая повлияет на налоговую нагрузку по хозяйственному договору.

3. Разработана и апробирована модель оценки налоговой добавленной стоимости организации в исходной цене по договору, базирующаяся на финансово-правовых элементах и системе частных показателей, структурированных по основным функционально-целевым видам с использованием информационных технологий. Сформированный многоуровневый комплекс показателей позволяет моделировать прогнозные расчеты налоговой добавленной стоимости в цене сделки по хозяйственному договору и объясняет изменения суммы налогов через характер налоговых баз.

4. Выработана комплексная программа оценки эффективности применения налоговых льгот в рамках налогового планирования в организации с точки зрения их влияния на воспроизводственный процесс. Предложена оценка степени влияния налоговых льгот на налоговую нагрузку и финансово-экономические результаты деятельности в организации.

5. Обоснован и рекомендован методический алгоритм обоснования (выбора) решения применения на практике налоговых льгот в организации, позволяющий провести комплексный анализ эффективности применения льгот, достижения целей их введения, оптимизировать перечень льгот посредством отказа от неэффективных, а также направить финансовые ресурсы в виде льгот на развитие хозяйствующих субъектов.

6. Разработаны и научно обоснованы системные подходы к решению проблем налогового учета доходов и расходов в организации, исходя из состава и объема информации, используемой при налогообложении прибыли, отличающиеся наличием логических связей между налоговыми регистрами и позволяющие структурировать и визуализировать бизнес-процессы с целью их модификации и совершенствования. В результате структурированы и внедрены на конкретных объектах регистры налогового учета и алгоритмы их отражения в первичных документах, позволяющие в полном объеме использовать содержащуюся в них информацию в целях эффективного налогового планирования в организации.

7. Построены оригинальные методические подходы интегрирования налоговых регистров в итоговую налоговую и финансовую отчетность в организации, отличающиеся гибкостью, возможностью модификации, расширенным перечнем выполняемых функциональных операций и позволяющие гармонизировать хозяйственные показатели, используемые для расчетов налогов. При этом сделан акцент на автоматизированные процессы внедрения налоговых регистров и проверки контрольных соотношений.

8. Сформулированы практические рекомендации и предложена методика повышения эффективности контроля за исполнением налогового бюджета в организации, позволяющая уменьшать вероятность принятия ошибочных решений в части исчисления и уплаты налогов и сборов, обеспечивающая создание четкого механизма контроля, направленного на проверку расчетов налоговых платежей, оптимизацию и совершенствование контрольных процедур в соответствии с налоговым законодательством. В рамках данной методики предложена концептуальная модель формирования налогового бюджета организации, учитывающая взаимосвязь налогового и управленческого учета и позволяющая организовать своевременные налоговые платежи в бюджет.

9. Разработана и апробирована многофакторная модель расчета налоговой нагрузки организации, позволяющая оценивать влияние финансовых, материальных и трудовых факторов на итоговую налоговую нагрузку и направленную на оптимизацию объема финансовых ресурсов, остающихся в распоряжении организации в целях повышения деловой активности хозяйствующих субъектов. В рамках приведенной модели организации различных видов экономической деятельности могут использовать дифференцированный набор налоговых инструментов, добиться оптимальной налоговой нагрузки.

Теоретическое значение исследования состоит в том, что в диссертационной работе предложено решение научной проблемы применения инструментария в налоговом планировании организаций, основанной на комплексном экономико-математическом моделировании и аналитических подходах, в исследовании его сущности, функций и принципов, под воздействием новых технологических разработок, научного обоснования процессов формирования налоговых обязательств организаций в бюджет Российской Федерации, имеющая важное хозяйственное значение.

Определен характер, компоненты, обеспечение и инструментарий налогового планирования в организациях, приведены методологические основы применения налогового инструментария (налоговый учет, налоговые льготы, договорная политика); систематизированы подходы к формированию налогового бюджета и определения налоговой нагрузки в организации.

Теоретическая направленность исследования позволяет применить полученные выводы для дальнейших научных разработок основ налогового планирования в организациях. Предложенные методологические подходы в исследовании могут быть использованы при разработке учебной литературы, методических материалов, для обеспечения учебного процесса при подготовке и переподготовке специалистов в области налогообложения и налогового

планирования; они также являются основой для дальнейших научных исследований.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что предлагаемые разработанные и модернизированные налоговые инструменты, могут применяться на различных российских организациях в процессе налогового планирования. Отдельные разработки в диссертационной работе могут использоваться в разработке законодательной базы по налогам и налогообложению организаций местными, региональными и федеральными властями Российской Федерации. Материалы диссертационного исследования могут применяться в процессе подготовки экономистов и финансистов высшей школой образования и образовательными учреждениями по повышению квалификации.

Апробация и публикации результатов исследования.

Теоретико – методологические результаты и научно практические выводы, разработанные в данной диссертации:

1. Нашли отражения в опубликованных научных статьях и монографиях.

2. Докладывались и обсуждались на российских и зарубежных симпозиумах, форумах и научно-практических конференциях. К ним относятся: Всероссийская научно-практической конференция «Экономические аспекты структурного реформирования экономики» (г. Иркутск, ИрГУПС, 2010–2016 г.), VII Международный налоговый симпозиум «Теория и практика налоговых реформ» (г. Иркутск 29-4 июля 2015 г.), VIII Международный налоговый симпозиум «Теория и практика налоговых реформ» (г. Йошкар-Ола, 30 - 5 июля 2016г.), VI Байкальский экономический форум (г. Иркутск, 2010 г.), Форум «Победителей» (г. Москва, 2010 г.), V Форум с международным участием студентов, аспирантов и молодых ученых «Инновации в экономике» (г. Томск, ТГУ, 2010 г.), Всероссийская научно-практическая конференция «Экономика России и ее

регионов: современные проблемы и перспективы развития» (г. Махачкала, ДГУ, 2010, 2012, 2014 гг.), Международный налоговый форум (г. Иркутск, БГУЭП, 2015 г.), III Международная научно-практическая конференция (Чехия, г. Прага, Vědecko vydavatelské centrum «Sociosféra-CZ», 2013), V Международная научная конференция «Современное общество и социальное развитие» (г. Москва, 2013 г.), II Международная научно-практическая конференция «Экономика и управление: проблемы, тенденции, перспективы развития» (г. Чебоксары, 2016 г.), XI Международная научная конференция Евразийского Научного Объединения «Научные исследования и разработки» (г. Москва, ЕНО, 2015 г.), Международная научно-практическая конференция «Приоритетные направления развития науки и образования» (г. Чебоксары, 2015 г.), XI Международная научно-практическая конференция «Наука без границ» (Великобритания, 2016 г.), XV Международная научная конференция Евразийского Научного Объединения «Перспективные направления развития современной науки» (г. Москва, март 2016 г.), II Международная научно-практическая конференция «Экономика и управление: проблемы, тенденции, перспективы развития» (Чебоксары, 4 марта 2016 г.).

3. Нашли практическое применение при выполнении научно-исследовательской работы федеральной целевой программы «Научные и научно-педагогические кадры инновационной России» на 2009–2013 гг. (Государственный контракт № 14.740.11.1401) по теме «Исследование экономических факторов высокотехнологического производства в Сибирском и Дальневосточном федеральных округах», тема автора «Разработка методических подходов налогообложения инновационных организаций».

4. Теоретические и методические материалы диссертационного исследования используются в образовательной деятельности в рамках дисциплин «Налоговое планирование и прогнозирование», «Налоги и налоговая система» на кафедре «Финансы и бухгалтерский учет в ФГБОУ ВО

«Иркутский государственный университет путей сообщения». Предложенные в диссертационной работе материалы применены в разработке курса дисциплин и успешно реализуются в обучении магистрантов, бакалавров, специалистов, а также в рамках повышения квалификации кадров.

5. Используются в налоговом планировании в ОАО «Байкальская пригородная пассажирская компания» и ЗАО горно – промышленной компании «Байкал», что подтверждено актами о внедрении.

Публикации результатов исследования. Основные результаты проведенного исследования отражены в 43 научных публикациях, объемом 64,56 п. л. (авторский вклад 53,86 п. л.) в том числе: 5 монографий (1 в соавторстве), 20 статей в изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ.

Объем и структура работы. Структура диссертационной работы определена целью и задачами исследования. Общий объем работы составляет 324 страницы машинописного текста, состоит из введения, пяти глав, включающих 17 параграфов, заключения, библиографического списка из 351 позиций. Диссертация содержит 72 таблицу, 46 рисунков, 23 приложения.

Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ ИНСТРУМЕНТАРИЯ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ

1.1. Общеметодологические основы налогового планирования в организациях

Деятельность организаций, не обходиться без предварительного системного и комплексного планирования и прогнозирования. Планирование представляют, как вид деятельности в хозяйствующих субъектах, ориентирован на систему оптимальной альтернативы развития финансово-экономической системы, направленной на временной определенный период; как определение определенных задач, стоящих перед организацией, оптимизации финансово-экономических результатов, и формирование путей их достижения.

Термин «налоговое планирование» и связанные с этим термином налоговые инструменты применяемые для цели оптимизации налогообложения организаций широко встречается в специальной и научных изданиях, где описывается налоговая проблематика в организациях, однако специалисты в области налогового планирования понимают это по-разному: оптимизация налоговой нагрузки через финансово-экономическое планирование включая финансовые инвестиции с отсрочкой (рассрочкой) отчисления налогов в бюджет, приобретение ценных бумаг и использование различных налоговых льготных зон; регулярный анализ или оценка разных налоговых моделей, направленных на серьезную оптимизацию налоговых обязательств в организации в текущих и перспективных налоговых периодах; деятельность организаций-налогоплательщиков, направленная на оптимизацию налоговых обязательств перед государственным бюджетом; создание хозяйственных договоров по сделкам и комбинации различных

методов налогообложения с целью оптимально минимизировать налоги и налоговые риски в организациях, а также сохранить и приумножить заработанные ценности(капитал); целенаправленные нормативно-правовые действия хозяйствующих субъектов(организаций), направленные на снижение налоговой нагрузки.

Основу разнообразных современных теоретических концепций применения налогового инструментария в налогообложении организаций заложили труды известных отечественных и зарубежных ученых и специалистов-экономистов специализирующихся в целом области налогообложения, так и по отдельным инструментам налогового планирования.

Одним из первых экономистов, уделившим особое значительное внимание особенностям налогообложения, в индивидуалистических теориях классической школы стал шотландский экономист и философ Адам Смит (1723-1790 г.г.) В своей работе «исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 год) он впервые дал понятие налоговым платежам, обозначил их место в финансовой системе государства, а также определил, что налоги для налогоплательщиков(организаций) есть показатель истинной свободы, а не рабства [77].

Основные принципы налогообложения, которые были сформулированы им в XVIII веке, не перестали быть востребованные и актуальные в современное время в рыночной конъюнктуре. Это такие принципы как:

1. Принцип справедливости. Граждане своей страны должны участвовать в покрытии расходов государственного суверенитета, каждый субъект по своей финансовой возможности.

2. Принцип определенности. Налог должен быть точно определен. Сумма налога, сроки и способы расчета, и его уплаты должны быть заранее известны налогоплательщиками налога.

3. Принцип экономии. Каждый налог должен быть так устроен, чтобы можно было в зависимости от конъюнктуры рынка и государственной политики использовать специфические налоговые инструменты для развития (инвестиционной, инновационной) деятельности организаций.

4. Принцип удобства. Налоговые платежи организаций должны взиматься в такое время и таким способом, который наиболее удобен для организаций.

В научной литературе и в средствах массовой информации, часто цитируемая фраза Адама Смита (1755): «Для того, чтобы поднять государство с самой низкой ступени варварства до высшей ступени благосостояния, нужны лишь мир, легкие налоги и терпимость в управлении; все остальное сделает естественный ход вещей» [77].

В целом А. Смит считал под налоговой системой упорядоченное и систематическое изъятие части доходов.

Д. Риккардо, следуя за Адамом Смитом, придерживается «Вещного, материального воззрения на хозяйство», исключая таким образом государственную работу производительными затратами. Отсюда и его понимание налога: «Нет налогов, которые не тормозили бы накопление, поскольку нет ни одного налога, которые не мешали бы производству». Налоги имеют тот же результат, что и неплодородная почва. Данные высказывания Д. Риккардо, современны и сегодня, так как и сейчас необходимы четкие и внятные инструменты налогового планирования, что бы развивать инновационную и инновационную деятельность в различных организациях. [77].

Английский экономист Дж. М. Кейнс в своем научном труде «Общая теория занятости, процента и денег» формулирует необходимость участия правительства (государства) в процессы регулирования экономики, в том числе и на микроуровне. Он говорит, что высокое налогообложение, является

механизмом влияния на экономическую активность, т. есть выступает механизмом встроенной гибкости.

Неоклассическая теория Дж. М. Кейнса описывает необходимость государства (правительства) обеспечить устранению препятствий, мешающих действию законов свободной рыночной конкуренции (конъюнктуры). Известный ученый говорит, что необходимо развивать инструментарий, который будет способствовать оптимизации налоговой нагрузки организаций в современных условиях[137].

А. Лаффер установил важную зависимость между ставками налогов и прибылью (доходами) государственного бюджета. Знаменитая кривая получила широкое название «кривая Лаффера». Неоклассики считают, что увеличение налоговых ставок только до определенного предела ведет к соответствующему увеличению доходов бюджетов разных уровней. Превышая это значение, налоговая нагрузка виде увеличенной ставки становится останавливающим фактором для деятельности организаций, следовательно не дает возможности (инновационной, инвестиционной) модернизации экономики хозяйствующих субъектов, бюджетные доходы, снижаются из за снижения налогооблагаемой базы в организациях[77].

Н.И. Тургенев (1789-1871) в 1818 г (первоисточник). издает, один из интереснейший экономический труд «Опыт теории налогов». Он пишет: «Налоги имеют непосредственное влияние на уменьшение богатства народного, причиняют препятствия промышленности народной... имеют вредное влияние на народонаселение, образованность и нравственность народную»[302].

Н.И. Тургенев в плотную подошел к выводу о том, что необходимо уменьшение налоговой нагрузки в организаций, используя актуальные налоговые инструменты в налоговом планировании. Однако, к сожалению большому ученый не сделал этого в своем труде.

Чтобы определить важную роль налогового планирования в системе финансового менеджмента в организации, следует определить понятие «Финансовый менеджмент». Необходимо обратить внимание, на то что финансовый менеджмент, в нашем государстве считается новой, молодой наукой.

Развитие менеджмента (управления) как важная система принятия и реализации системных финансовых управленческих решений, ориентированные на обеспечение применения экономических показателей, относится к первой половине XX века, и первыми авторами являются А. Файоль и Ф. Тейлор [77].

Интересный подход отражен в работе Г.А. Саймон «Теория принятия решений в экономической теории и науке о поведении» (1959 г.). Он выдвигает лозунг «Удовлетворение против максимизации» и обосновывает «удовлетворение собственников» как основную цель в деятельности организаций. Постепенно данная идея стала основополагающей и дает возможность развивать современную микроэкономику, в том числе, и финансовый менеджмент в организации. На ней базируются концепция финансового менеджмента. В период рыночной экономики происходит акцент производственного(хозяйственного) планирования на финансовое планирование (налоговое планирование) [77].

Налоговое планирование в организациях, является составной и важной частью системы финансового управления.

Российская нормативно-правовая доктрина достаточное время не считала налоговое планирование в организации, сводя все к банальной минимизации (уклонению) налогов. При этом, налоговая минимизация достигалась с помощью налоговых инструментов, увеличивая финансовый доход в организации, поэтому итоговой целью налогового планирования является не только оптимизация налоговой нагрузки, а так же повышение финансово-экономической устойчивости организации. Из бизнес

деятельности, вытекает стремление организаций к финансово-экономическому развитию(росту). Одним из важных регулирующих направлений инвестиционного роста, считаются налоги и налоговый инструментарий.

Слабая теоретическая проработка налогового планирования в организациях, позволяющая разнопланово модернизировать результативные управленческие финансовые решения, говорят о незадействованности всех элементов для снижения налоговой нагрузки, с целью повышения эффективности предпринимательской деятельности в организации.

Налоговое планирование обеспечивает условия для стабильного финансово-экономического роста организаций, позволяющая обеспечить стабильность хозяйствующего субъекта и привлечения дополнительных ресурсов для модернизации бизнес процессов. Применение нормативно-правовых налоговых льгот в условиях современной рыночной политикой правительства, помогают юридическим лицам получить дополнительный стимул на развитие своей экономики, таким образом в дальнейшем помогает увеличить налоговые доходы бюджеты разных уровней.

Ряд отечественных ученых и экономистов-практиков рассматривают налоговое планирование, с одной стороны, как результатом использования современных научных знаний, а с другой – сферой практической деятельности в организации.

С одной стороны, предполагается разработка институционального налогового планирования в организации: его предмета и объекта, совокупности принципов, нормативно- правового инструментария; С другой стороны, модернизации конкретных методах и приемах управленческих решений по налоговому менеджменту в организации.

Дж. Стиглиц отмечает, что: «Смена экономической ситуации требует смены норм налогов»[279]. Важность значения регулирующей функции, как инструмента налогообложения организаций подчеркивает российский ученый

В.Г. Пансков. Он говорит, что «... государство может сознательно использовать ее с целью регулирования определенных пропорций в социально-экономической жизни общества»[184]. Л. Евстигнеев, акцентирует внимание на множественности проблем, и подчеркивает закономерность повышения регулирующей функции, через использования налоговых инструментов при условии повышения усиления правительственного вмешательства в экономические процессы и минимизации регулирующего значения при условии ослабления регулирования экономики. Следовательно, ученый говорит о необходимо модернизировать регулирующую функцию, с точки зрения корректировки и уточнения налоговых инструментов, как встроенного механизма налогового планирования в организациях[106].

Другие ученые и экономисты-практики в современной жизни организаций неправомерно сводят налоговое планирование к минимизации уплаты налогов в бюджет, направленные на противоположные задачи между правительством и организациями, придавая негативный характер бизнес деятельности в организациях.

Вопросы налогового планирования на протяжении многих лет рассматриваются как с теоретической точки зрения, так и применительно к разным отраслям. Несмотря на это, в настоящее время отсутствует единый подход к определению понятия «налоговое планирование».

Это обусловлено тем, что исследования проводятся на разных уровнях и не имеют системного характера. В экономических материалах (литературе) встречаются различные определения данного понятия, некоторые из них приведены в таблице 1.1.

**Понятия налогового планирования, предложенные
учеными исследователями***

Автор	Определение налогового планирования
Н.Н. Селезнева	Налоговое планирование – «это целенаправленная деятельность организации, ориентированная на максимальное использование налогового законодательства с целью уменьшения налоговых платежей в бюджет» [278].
Е.С. Вылкова, М.В. Романовский	Под планированием на уровне хозяйствующего субъекта понимается «неотъемлемая часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью, заключающаяся в установлении желаемого будущего состояния объекта и оптимальных способов и методов достижения данного состояния в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования[72]».
В.Г. Пансков	«Составная часть налогового процесса, представляющая собой деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и налогоплательщиков по определению на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретным хозяйствующим субъектом» [186].
Н.Г. Викторова	Налоговое планирование – «это законные способы оптимизации налогообложения хозяйствующего субъекта с учетом стратегии и тактики его экономического развития» [64].
Т.Ю. Рябенская	Налоговое планирование – «это законный легальный способ снижения налоговой базы в организации и минимизации налоговых платежей» [201].
И.А. Майбуров	Под налоговым планированием понимаются «способы выбора оптимального сочетания построения правовых форм отношений и возможных вариантов их интерпретации в рамках действующего налогового законодательства» [153].
Ю.А. Лукаш	Налоговое планирование – «это совокупность плановых действий, направленных на увеличение финансовых ресурсов организации, регулирующих величину и структуру налоговой базы, воздействующих на эффективность управленческих решений и обеспечивающих своевременные расчеты с бюджетом по действующему законодательству» [145].
Э.С. Митюкова	Налоговое планирование – «это комплекс мероприятий, направленных на уменьшение или отсрочку налоговых платежей, в соответствии с нормами гражданского, трудового и налогового законодательства» [161].
Н.О. Овчиникова	«Деятельность налогоплательщика, осуществляемая систематически и направленная на изучение и использование предусмотренных налоговым законодательством возможностей в целях оптимизации налогообложения» [180].

Продолжение таблицы 1.1

В.В. Семенихин, Ю.В. Емельянова, С.М. Рюмин	«Совокупность законных целенаправленных действий налогоплательщика, связанных с использованием им определенных приемов и способов, а также всех законодательно предоставленных льгот и освобождений с целью уменьшения налоговых обязательств» [77].
Д.Ю. Акулин	Налоговое планирование – «это процесс предопределения и формирования размера налоговых обязательств посредством выбора оптимального сочетания построения различных правовых форм деятельности и размещения активов в целях снижения налогового бремени в рамках действующего налогового законодательства» [23].
Авторское определение	Налоговое планирование – это целенаправленная система управления налоговыми потоками посредством использования научно обоснованных современных налоговых инструментов, обеспечивающих их оптимальное сочетание в зависимости от специфики деятельности хозяйствующих субъектов и применяемых ими договорных отношений, позволяющая повысить эффективность деятельности организаций.

*Составлено автором.

Проведенный анализ понятия налогового планирования, предложенные учеными исследователями позволяет сделать вывод об отсутствии единого понимания о сущности налогового планирования в организации. В определениях, отсутствует термин «инструменты налогового планирования». На наш взгляд, инструменты выступают элементами налогового планирования в организации, которые могут существенным образом повлиять на налоговую нагрузку организации и формирования налогового бюджета.

Несмотря на это, основываясь на различных точках зрения в подходах к определению налогового планирования, мы можем выделить следующие общие моменты:

– налоговое планирование тесно связано с минимизацией налоговых платежей, согласно которым под налоговое планирование подпадает деятельность в организации, которая приводит к максимальному сокращению налоговых обязательств;

– налоговое планирование рассматривается как вид управленческой деятельности, включающий в себя действия, связанные с анализом налогоплательщиков своих налоговых платежей по принимаемым финансовым решениям, так как в конечном счете организацию волнует не налоговая нагрузка, а результативность принимаемых управленческих решений и их эффективность.

Приведенные понятия учеными исследователями, являются не совсем актуальными, с точки зрения применения налогового инструментария в процессе налогового планирования в деятельности организаций.

На наш взгляд, в понятие налогового планирования, необходимо вводить такое понятие как «налоговые инструменты», которые способствуют механизму движения оптимизационных процессов в хозяйственной деятельности организаций, с точки зрения целостности научно-практических взаимодействий внутрифирменного планирования налоговых платежей. Таким образом, **налоговое планирование – это целенаправленная система управления налоговыми потоками посредством использования научно обоснованных современных налоговых инструментов, обеспечивающих их оптимальное сочетание в зависимости от специфики деятельности хозяйствующих субъектов и применяемых ими договорных отношений, позволяющая повысить эффективность деятельности организаций.**

Особое внимание в данном определении отводится инструментам налогового планирования (налоговый учет, налоговые льготы, договорная политика, и т.д.), так как они позволяют разрабатывать новые оптимизационные методы и схемы налогового планирования в организациях.

В рамках развития налогового планирования на современном этапе, многие ученые и экономисты-практики стали глубоко исследовать и модернизировать в своих отдельных работах налоговые инструменты.

Налоговый учет как один из важнейших инструментов налогового планирования развивался вместе с развитием налоговой системы в целом,

после распада СССР. Формирование самостоятельной системы налогового учета было требованием современного мира в рамках перехода на международные стандарты налогового учета.

Интересным в данном случае является развитие системы налогового учета, предложенная А.В. Брызгалиным и соавторами, доработанная А.В. Сошниковой в своей диссертационном исследовании [51,92]. В основу данной системы развития налогового учета включены нормативно-правовые изменения в финансовое (налоговое) законодательство, которая позволяет усовершенствовать схемы исчисления налоговых баз в организации (см. табл.1.2).

Таблица 1.2

**Классификация этапов развития
финансового(налогового)законодательства**

Этап	Характеристика этапа
1 этап	01.12 1992 г. по 01.07.1995 г. Введен НК РФ, определен временный способ ведения хозяйственной деятельности.
2 этап	01.07.1995 г. по 19.10.1995г. Предложен способ расчета себестоимости для целей налогообложения организаций.
3 этап	19.10.1995 г. по 01.12.1997 г. В налоговом учете разрешают использовать два метода отражения выручки.
4 этап	01.12.1997 г. по 01.12.2002 г. Ведено для организаций ведения счет-фактур, книги покупок и продаж.
5 этап	01.12.2002 г. по 02.09.2010 г. Введено понятие «налоговый учет в 25 гл. НК РФ.
6 этап	02.09. 2010 г и по настоящее время Введено наказание за отсутствие налогового учета в организациях.

До распада СССР (до 1991 года) налоговый учет не существовал, поскольку была общая экономика, и в то время бухгалтерский учет была адаптирована формированию налоговой базы и, следовательно налоговых обязательств и платежей организаций.

В настоящее время налоговый учет модернизируется и достаточно серьезно влияет на налоговые обязательства организаций перед государством, поскольку в рамках финансового (налогового) законодательства разработано множество методических подходов, которые необходимо принять в учетной политике организации, и тем самым эти методики влияют на налоговые базы по налогам, следовательно на налоговые платежи организаций в бюджеты разных уровней.

Формирование в государстве нового экономико-финансовой системы позволило применение инструментария, которая позволила применять различные методы, влияющие на бизнес процессы в организации. Исследования ученых и экономистов-практиков последние годы в области налогообложения показывают, что основным инструментом налогового планирования в организациях являются налоговые льготы или, как они называются в ряде научных исследований, преференции.

Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. пишет, «что льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не оплачивать налог, либо уплачивать в меньшем размере» [77].

Горский считает, что широкому распространению налоговых льгот в дореформированное время, организациями считалось получения бесплатного налогового дохода. Между тем счет идет на миллиарды рублей, которые недополучает бюджеты разных уровней. Горский считает, что необходимо применить опыт ряда зарубежных стран, и определить льготы в качестве

«налоговых расходов» и включить их расчеты эффективности как налогов, бюджета и частным организациям [78].

И.В. Караваева, пишет, что в целях рационального инвестиционного использования прибыли в организации и привлечения инвесторов необходимо создать в рамках системы налогового обложения организаций схемы использования налоговых льгот в соответствии законодательством, поощряющих вложения в модернизацию предпринимательской деятельности[123].

Авторы-исследователи не могут определить окончательную классификацию налоговых льгот в системе налогового планирования, а если они существуют, то разобраться в применении их достаточно сложно. Так как нет алгоритмов оценки эффективности применения льгот в организациях. Так, В. Горобинская говорит, что о «простоте и удобстве налоговой системы говорить тоже сложно, так как происходит постоянное усложнение даже форм налоговых деклараций»[89]. Мы, видим, что ученый-исследователь своими словами хочет подчеркнуть, что много ученых просто усложняют налоговую систему, но при этом не задумываются, что налогоплательщик просто в замешательстве в применении на практике налоговых льгот в финансово-хозяйственной деятельности.

Роль налоговых льгот в деятельности организаций относится к важным, актуальным дискуссионным вопросам, в налоговой институциональной теории и в практической плоскости. Распространенное использование в основах налогообложения и на практике понятия «налоговые льготы» как инструмента налогового планирования инновационной(инвестиционной) деятельности организаций до сих пор нет, четкого определенного подхода к определению и видовому содержанию налогового льготирования для организаций. В российской и международной практике отсутствует четкая классификация видов налогового льготирования, и не описаны воздействия налоговых льгот на финансово-хозяйственную деятельность в организациях.

Анализ многочисленных материалов (литературы) показывает, что в рамках налогового планирования, значительную роль играет налоговый контроль в организациях. Ученые и экономисты-практики уделяют внимание вопросам использования современных экономико-математических моделей и информационных технологий. Однако, использование современных инноваций часто осуществляется выборочно, не системно, на основе методологической базы. Это приводит к снижению предполагаемого ожидаемого результата и даже дает отрицательный эффект .

В Большой советской энциклопедии под редакцией А.Н. Прохорова дано определение понятия контроль: «Контроль – проверка чего-либо, например, выполнения законов, планов, решений»[41].

В Большом толковом словаре русского языка под редакцией А.С. Кузнецова под контролем понимается «наблюдение с целью проверки или надзора»[42].

По мнению авторитетных ученых Дадашева А.З. и Лобанова А.В.. основными методами налогового управления является налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль[93].

Данным элементам присущи свои методы(формы) в реализации, призванные обеспечить управленческие решения в организациях. Эти управленческие решения должны базироваться на едином комплексном подходе в рамках налогового планирования. А контроль выступать как один из инструментов влияния на финансовые результаты деятельности организации, пусть даже не на прямую, а косвенно.

Герасимова Е.Н., Макарова О.А., Ильюшина И.Н., под налоговым контролем понимают «деятельность должностных лиц налоговых органов в пределах своей компетенции в формах, предусмотренных Налоговым кодексом, с целью проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, а также выявления и устранения налоговых правонарушений и причин, их порождающих, соблюдения законодательства о налогах и сборах»

[80]. Данные мысли ученых, могут использоваться в финансово-хозяйственной деятельности организаций. Так как предполагает устранение в рамках проверки причин, которые негативно могут повлиять на финансовые результаты организаций.

Другие авторы отмечают важность другого свойства налогового контроля – оптимизацию финансово-экономических показателей в деятельности организаций. Так, Мороз В.В. считает, что контроль налоговый представляет собой систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщика с целью ее оптимизации для качественного использования законодательства налогового [155]., а О.А. Ногин рассматривает налоговый контроль в качестве элемента системы управления налоговыми правоотношениями. Данные авторы-исследователи считают, что необходимо налоговый контроль рассматривать в системе налогового планирования организаций для того чтобы проводить в рамках налогового планирования анализ контрольных процедур.

Обобщая послания к Федеральному Собранию (в, 2008, 2014, 2015 г.г.) Президент России В.В. Путин обращал внимание, прежде всего, на переход к эффективной налоговой политики, которая будет:

- предельно понятной и ясной для налогоплательщиков;
- оптимальной для бизнеса;
- упорядочена с позиции проведения налогового контроля и составления финансовой и налоговой отчетности;
- четко определять практику применения инструментов для налоговой оптимизации налогоплательщиков, тем самым избеганием бизнеса криминального уклонения от налогов.

Налоговое планирование в организациях, рассматривается специалистами, как часть финансового управления, и помогает в понимании эффективного управления и системного принятия решения на основе

выделяемых субъектов и объектов к подходам комплексности хозяйственного управления.

Объектом налогового планирования в организациях относятся налоговые положительные и отрицательные потоки, совершающие механические действия в результате реализации налогами своих функций и задач, а также налогового движения в хозяйствующих субъектах

Субъектами налогового планирования в организации выступает правительство страны в лице законодательных и исполнительных органов власти, а также сами хозяйствующие субъекты - налогоплательщики.

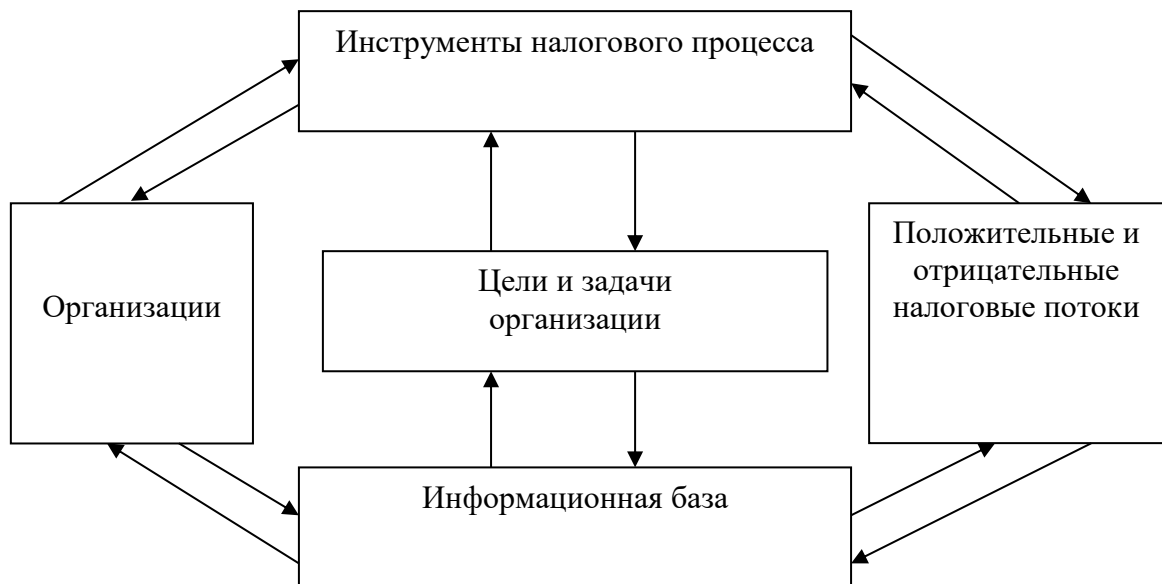


Рис. 1.1 Система налогового планирования.

Взаимосвязь между субъектом (налогоплательщиками) и объектом (налоговые потоки) налогового планирования в организации реализуется через поставленные цели (стратегические или тактические). Это центр ответственности в организации налогового планирования, от которого в организации зависит выбор налоговых инструментов и методов эффективности и результативности управленческого управления. Результативность планирования, зависит прежде всего от реализуемых

финансово-экономических целей. Все вышесказанное, позволило построить схематично зависимость (взаимосвязь) элементов управления положительными и отрицательными налоговыми потоками в процессе налогового планирования в организации, которая представлена на рис. 1.1.

Важную роль в налоговом планировании в организации играют участники, такого планирования (см. рис.1.2).

Перечисленные структурные подразделения организации (независимо от организационной структуры или правовой формы) участвуют в решении задач налогового планирования наряду с иными функциями и задачами, которые они выполняют.

Для систематизации процесса налогового планирования налоговых платежей в организации, следует определить его важные принципы, то есть основные правила разработки системы налогообложения организации, лежащие в его основополагающих инструментов воздействия.



Рис.1.2. Структурные подразделения, участвующие в планирования налогов.

Основополагающие принципы налогового планирования формируются в различных научных источниках. Большинство важных принципов для организаций классифицируются с точки зрения общего понятия налогового планирования, то есть они едины на макроуровне, так и на микроуровне, и следовательно четко не отражают суть налоговых принципов на уровне организации.

Таким образом, ученые и экономисты-практики в организациях четко не следуют основным правилам применения налоговых инструментов в рамках налогового планирования в организации. Мы постарались выделить и доработать особые принципы, применения налогового инструментария, на которые, можно опираться на бизнес (предпринимательскую) деятельность в организациях (см. рис. 1.3).

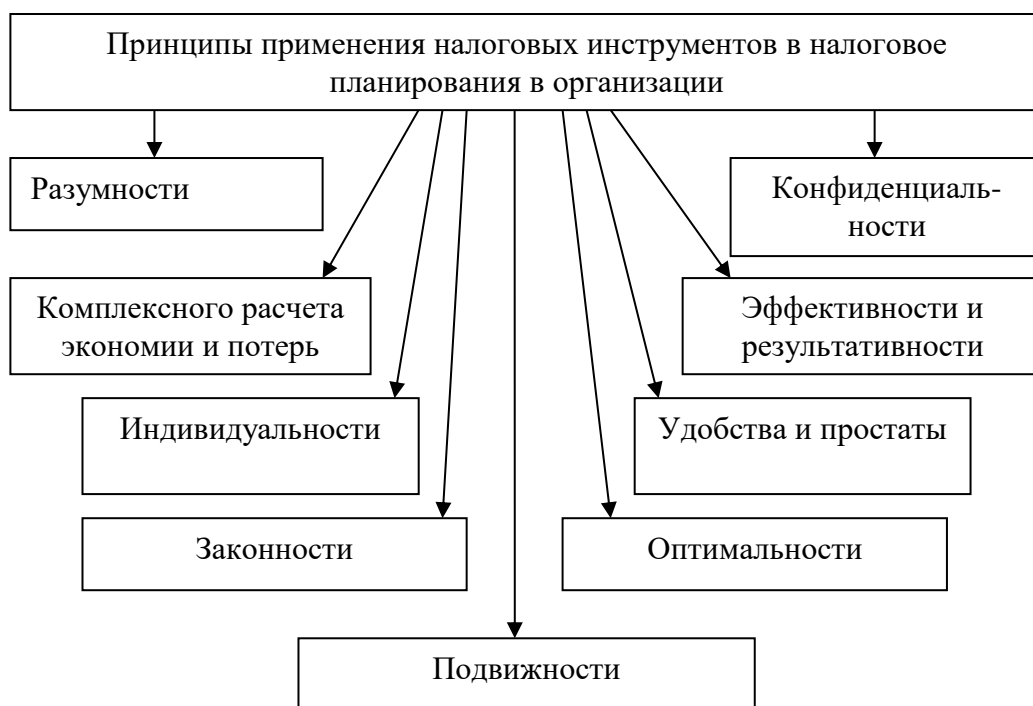


Рис.1.3. Принципы налогового планирования для организаций.
(* доработано автором)

Системное применение принципов использования налогового инструментария в рамках налогового планирования в организациях в независимости от масштабов бизнеса решают вопросы, связанные с модернизацией методологических подходов формирования налоговых баз и тем самым способствует развитию (инновационному, инвестиционному) в организациях (см. табл.1.3)

Таблица 1.3

**Характеристика и значение принципов в
налоговом планировании в организациях***

№ п.п.	Название принципа	Характеристика принципа и его значение в налоговом планировании
1	Разумности	Организации, должны ориентироваться оптимальное применение налогового планирования в организации, но при этом применение необдуманных схем, может привести к нежелательным ситуациям. Другими словами, применения схем должны быть разумными.
2	Комплексный расчет экономии и потерь	Применения инструментов налогового планирования, предполагает системный и комплексный расчет влияния инструментов на финансово-экономические показатели организации, в том числе определения потерь от такого применения.
3	Индивидуальности	Данный принцип играет большую роль в рамках налогового планирования, поскольку на сегодняшний день налоговый инструментарий применяется в зависимости от индивидуальности хозяйствующего субъекта (вида деятельности, места расположения, крупности бизнеса, структуре организации и т.д.).
4	Законности	Предполагает применения налоговых инструментов налогового планирования, в соответствии с нормативно-правовыми документами Российской федерации. Кроме того, все налоговые обязательства должны уплачиваться организациями в соответствии с налоговым календарем, т. есть в установленные сроки прописанные в налоговом законодательстве.

Продолжение таблицы 1.3

5	Подвижности	Способность налога адаптироваться к налоговым изменениям как с точки изменения законодательства, так и с точки зрения применения новых налоговых инструментов внутри организации.
6	Оптимальности	Предполагает, применения налогового инструментария в целях оптимизации налоговой нагрузки организации. При этом, внедрение налоговых инструментов должны быть оптимальны, с точки зрения их влияния на финансово-экономические показатели организации. При этом, такие оптимизационные мероприятия, не должны быть повлиять на возможные негативные последствия со стороны налоговых органов.
7	Удобства и простаты	Означает понятное применение налогового инструментария в схемах определения налоговых баз по налогам. Кроме того, организация, должно быть понятны время и способы уплаты налогов.
8	Эффективности и результативности	Данный принцип, означает получения налоговых доходов от применения налогового инструментария организациями, и направления их на инвестиционные цели.
9	Конфиденциальности	Схемы и методы применения налогового инструментария в налоговом планировании в организации, должны быть в каждом случае индивидуальны, но при этом носить конфиденциальность.

* доработано автором.

Предложенные институциональные принципы позволяют в независимости от организационно-правовой формы, крупности бизнеса, типа производства, его организационной структуры использовать в хозяйственной деятельности организации в рамках налогового планирования с целью оптимизации налоговых платежей для развития инвестиционной деятельности.

Отсюда налоговое планирование, мы предлагаем в виде трехуровневой модели, отражающая серьезные элементы (оперативный или стратегический), в соответствии с моделированием налогового планирования в организации, направленные на системные мероприятия по планированию налоговых баз и следовательно налоговых обязательств, после анализа или оценки результативности системы налогового планирования в организации (см. табл. 1.4).

Таблица 1.4

Элементы налогового планирования в коммерческих организациях
и оценка эффективности налогового планирования*

Вид планирования	Элементы планирования
Стратегическое налоговое планирование	Определяются цели и задач, направления планирования в деятельности организации.
	Выбор организационной структуры и правовой формы хозяйствующего субъекта
	Определение структуры организации (интегрированной организации или участия в нем, о создании структурных подразделений)
	Выбор месторасположения и структурных подразделений организации
	Разработка учетной налоговой политики в организации
Оперативное налоговое планирование	Разработка налогового поля организации
	Налоговый менеджмент в организации (расчет, оценка, анализ налоговых баз)
	Анализ и применение налоговых льгот
	Определение оптимальной модели налогового учета
	Формирование налогового бюджета
	Анализ договорной политики и определение оптимальной формы сделки
Оценка эффективности и результативности налогового планирования	Оценка выполнения налогового бюджета. Установление величины отклонений результатов.
	Определение системы показателей, характеризующие эффективность предложенных инструментов налогового планирования
	Модернизация действующей системы налогового планирования с помощью налоговых инструментов

* доработано автором.

Сегодня в современных рыночных условиях, следует определить структурные подразделения в организации, где необходимо планомерно и всесторонне применять, как в единичных, так и комплексных подходах налоговое планирование.

Во-первых, это интегрированные структурные организации: структурные корпоративные организаций во главе с материнской организацией (дочерние и зависимые организаций).

Во-вторых, новые коммерческие организации, развитие в которых происходит стремительно, быстро происходит максимизация капитала. Следовательно, в таких организациях требуется применения инструментов налогового планирования в зависимости от конъюнктуры рынка и развития рыночного хозяйства.

Таким образом, внутреннее налоговое планирование в организациях заключается в определении будущего ожидаемого финансово-экономического состояния организации, которые необходимо осуществить, чтобы вывести организацию из существующего положения в более устойчивое развитие. Механизм планирования основывается на взаимодействии процессов исследования налоговых инструментов и моделировании прогнозируемого уровня (инновационного, инвестиционного) развития в организациях.

Недостаточная теорико-практическая система внедрения инструментария налогового планирования в организациях, позволяет комплексно моделировать эффективные бизнес решения с учетом разных налоговых моделей и факторов, позволяет говорить о неполном применении всех возможных резервов (элементов) для оптимизации налоговой нагрузки с целью увеличения эффективности(результативности) финансово-экономической деятельности в организации.

1.2. Анализ действующей зарубежной практики применения инструментов налогового планирования субъектами хозяйствования

В связи с глобализацией мировой экономики, в современной российской ситуации, на наш взгляд целесообразно применять на практике положительный опыт использования налогового инструментария в международных странах, такие как Австрия, Бельгия, Нидерланды, Франция, Великобритания, Китай, Канада и других стран мира. Применение апробированных инструментальных технологий налогообложения в организациях, позволит наиболее эффективно и результативно использовать в рамках налогового планирования.

Перед тем как описать основные налоговые схемы и инструменты в различных международных странах мира, необходимо отметить, что в разных странах мира, существует особенности экономической ситуации и направлений модернизации данных экономик.

Следовательно, применять опыт зарубежных стран, без глубокого анализа и оценки инструментальных механизмов могут еще более дестабилизировать экономическую ситуацию. Необходим грамотный и системный методический оценочный подход, который позволит более детальнее исследовать эффективность налогового инструментария зарубежных стран, и введение при целесообразности в налоговую систему Российской Федерации.

Значительно важное место в международном налогообложении отводится анализу и оценке инструментов налогового планирования в организациях различных странах мира. Так, на пример такой инструмент налогового планирования, как налоговый учет – важный инструмент налогового планирования в разных странах мира, который позволяет влиять на экономическую деятельность в организации, учитывающий методические особенности формирования налогооблагаемых баз в организациях с помощью формирования первичных документов и налоговых (бухгалтерских) регистров.

Формирование информации об объектах налогообложения может быть организовано в организациях различными схемами, различающимися разноплановыми взаимодействиями между бухгалтерским и налоговым учетом. Обратимся к опыту зарубежных стран с развитым рыночным хозяйством [289] (см. рис. 1.4).



Рис. 1.4. Налоговый учет как инструмент налогового планирования в зарубежных странах

Британо-американский модель налогового учета, базируется на параллельно бухгалтерский учет и налоговый учет. При этом, сегодня данная модель нестабильна, и постоянно реформируется в зависимости от поставленных целей в зарубежных странах. А в некоторых, странах вовсе не применяется на практике.

На рисунке 1.5, представлена классическая схема обработки бухгалтерского учета в целях налогового учета, состоящая из 3 блоков управления в организациях.

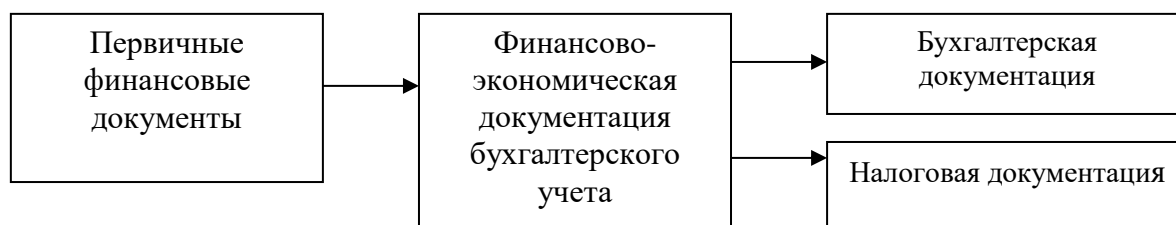


Рис. 1.5 Схема обработки бухгалтерского учета в целях налогового учета в США.

В противоположность странам британско-американской модели для государств континентальной системы, характерна взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета и отчетности в организациях.

Данная модель формируется и живет под жестким нормативно-правовой системе (законодательстве).

Практика данных государств в области учета, направлена на взаимовыгодные условия налогообложения между организациями и государством.

Главная цель учета признается исчисление налогооблагаемого результата бизнес деятельности в организациях, позволяющая учитывать информацию необходимую для формирования налогооблагаемых баз, и следовательно платежей в бюджеты разных уровней и контролем их выполнения организациями[329].

Система континентальной модели по обработке информации и подготовки отчетности представлена на рисунке 1.6.

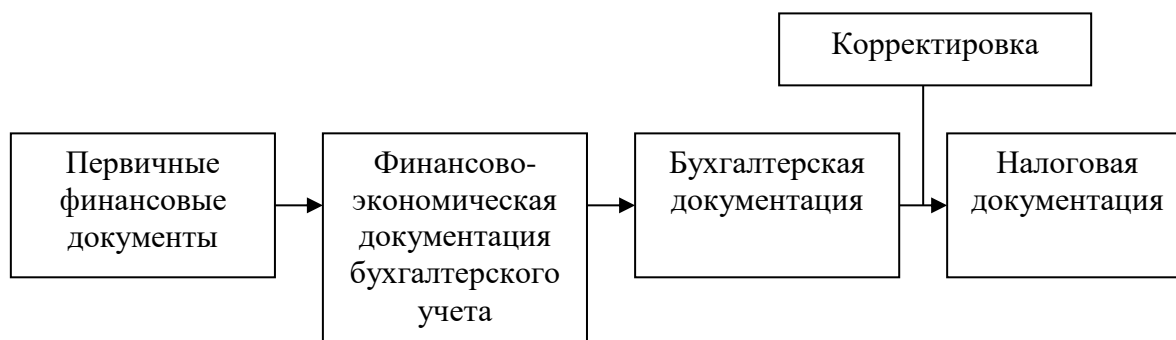


Рис.1.6. Континентальная модель.

Например, во Франции разработана интересная схема, связанная с переходом, после формирования балансовой прибыли в организациях, к налогооблагаемой прибыли. Данная схема, доступна только в этой стране, которая на наш взгляд позволяет более гибко интегрировать бухгалтерский учет в налоговый учет.

В таких развитых странах, как Федеративная республика Германия, Япония, Норвегия, Испания, Финляндия, власти требуют от налогоплательщиков полного соответствия отражаемой во внутреннем учете хозяйственных операций по амортизации. В этих государствах, вычеты связанные с амортизацией основных фондов не должны превышать нормативов, установленных финансовым (налоговым) законодательством.

Важнейшим инструментом налогового планирования в организациях является налоговая льгота, которая позволяет эффективно воздействовать на предпринимательскую деятельность фирм. Данный важнейший инструмент налогового планирования в организациях, считается серьезным движущим механизмом развития в разных зарубежных странах мира.

В периоды начального развития Великобритании, а затем США, Японии и других стран, применялись налоговые преференции товарам, которые

пересекали таможенные границы. Таким образом, государства помогали продвижению своих товаров за пределы своих границ. Данный опыт, был применен еще в древней Руси.

В XX веке, зарубежные страны начали активно уделять свое внимание развитию производства, модернизации основных фондов, повышение квалификации работников через стимулирования инновационной и инвестиционной деятельности организаций, с помощью налоговых льгот, которые в дальнейшем воздействовали на капитал.

Таблица 1.5

Налоговая льгота как инструмент налогового планирования для малого бизнеса в зарубежных странах.

Страна	Налоговая льгота	Характеристика (пояснения) налоговой льготы
Австралия	Применение кассового метода при расчете GST (в России НДС)	Данная страна коренным образом изменила условия для малого предпринимательства. Данная схема, дает возможность предпринимателям с оборотом менее двух млн. AUD, выбирать данные налоговые льготы для малого бизнеса. При этом, предпринимателям запрещено делить деятельность для целей применения налоговых льгот. Бизнес, превышающий два млн. AUD, правительство разрешает применять налоговые льготы до достижения активов (чистых) 6 млн. AUD.
	Уплата GST в рассрочку	
	Предоставление налогового кредита по GST для приобретенных ценностей (работ, услуг)	
	Льготные условия для приобретенных запасов	
	Льготные схемы для амортизационных расчетов	
	Возмещение налогов бизнесу	
	Отмена от уплаты налогов, в случае увеличения стоимости активов, сроком на 15 лет	
	Скидка в размере 50% на минимизацию налоговых платежей, связанных увеличением стоимости эффективных фондов.	
Отмена от уплаты налога на увеличение стоимости капитала при реализации активов.		
Литва, Австрия, Дания.		Отсутствуют налоговые режимы для малого предпринимательства

Продолжение таблицы 1.5

Канада	Минимизация налоговой ставки 27,6% на налоговый доход.	Предпринимателям позволяют снижение налоговой ставки налога на доход, в случае если доход ниже 30000 CAD.
	Применение кассового метода	Исключение является предприятия занятые в сельском хозяйстве и рыболовстве.
	Освобождены от регистрации	Если продажи у предпринимателя менее 30000 CAD.
Франция	Снижение налоговой ставки на доход до 15%.	На первые в налоговом периоде 38120 евро (остальные доходы по основной ставке)
	Малый сельскохозяйственный бизнес с годовым оборотом не больше 7630000 евро.	В режиме фиксированной суммы налог определяется: до 300000 евро – нет налога от 300000 до 750000 евро – 1300 евро. от 750000 до 1500000 евро – 2000 евро от 1500000 до 7500000 евро – 3750 евро.
	Инвестиции	При фиксируемом налоге – вычитают НДС из годового оборота доходов
	Импорт	Налогооблагаемые закупки вычитаются для целей определения дохода при системе фиксируемого налога
Германия	Активная реализация менее 350000 евро	Упрощенная система бухгалтерского и налогового учета.
	Предпринимательский доход менее 30000 евро	Упрощенная система бухгалтерского и налогового учета.
	Инвестиции	Освобождаются от налогообложения на доходы
	Предприниматели с оборотом меньше 17500 евро	Не уплачивают НДС.
	Оборот менее 125000 евро	Разрешено использовать кассовый метод.
Нидерланды		Существуют льготные способы уплаты НДС. Отсутствуют льготные режимы налогообложения для малого предпринимательства.
Великобритания	Методы с плоской налоговой ставкой НДС.	предприниматели с оборотом менее 150 000 фунтов, имеют право на налоговую льготу; более 250000 фунтов – должны отказаться от схемы.
	Кассовый метод	Малый бизнес с плоской ставкой НДС.

Начиная с 80-х годов, во многих странах мира повышенное внимание стало уделяться инвестиционному стимулированию, через налоговые льготы создания новых высокотехнологичных инновационных видов бизнеса, особенно на территориях менее развитых в экономических отношении. Например, в Германии крупные налоговые льготы получают фирмы, инвестирующие капитал в восточные земли[348].

В большинстве зарубежных развитых и развивающихся странах мира, в практике применяется поддержка и стимулирования развития малого предпринимательства, через налоговые льготы (см. табл.1.5).

С точки зрения регулирующей функции наиболее существенная роль в решении задач принадлежит налоговому льготированию коммерческих организаций.

В США, на сегодняшний день применяется упрощенная схема при внесении в бюджет корпоративного налога для интегрированных организаций. При доли корпоративного участия меньше 20%, интегрированным организациям разрешается на применение налогового льготного уменьшения на вычет из налогооблагаемой базы в размере 50% от доходов, полученных от интегрированных структурных подразделений. При доли корпоративного участия от 20% до 80%, корпорации разрешается применять налоговую льготу в размере 80%. Если, составляет корпоративное участие больше 80%, государство разрешает полностью 100% сделать налогооблагаемый вычет.

Для стимулирования входа американских торговых компаний своего бизнеса в другие страны и продвижение американской продукции, Соединенные Штаты Америки на практике применяют налоговые льготированные схемы, для международных холдингов(торговых), относящиеся материнским компаниям, находящиеся в Соединенных Штатах Америки.

Значительная корпоративная прибыль от экспорта ценностей из США, учитывающая в дальнейшем в виде дивидендов в материнской компании, такие доходы освобождаются от налоговых платежей.

В Соединенных Штатах Америки, существует серьезный опыт, связанный с налоговым планированием и применения налоговых инструментов при инвестиционной политике корпораций, осуществляющие свои финансовые вложения в сберегающие технологии и новое усовершенствованное оборудование, а также в развитие венчурных корпораций. В стране, предоставляются налоговые льготные преференции, виде дифференцированных налоговых ставок, в зависимости от стоимости основных фондов(оборудования), и уменьшают окончательную сумму налога на доходы, в год приобретения (инвестирования) и введения в эксплуатацию данного оборудования.

Предлагаемая льгота по налогу, является сильным стимулирующим механизмом приобретения нового оборудования, но при условии если данное оборудование используется для производства в организации, а не для перепродажи. Данная, налоговая льгота, работает на прямую, т. есть производится налоговый вычет из рассчитанного налога, который подлежит уплате в бюджет[347].

Для организаций Соединенного Королевства, важным является резиденство. Которое, определяется в стране на основании нахождения материнской компании (штаб-квартира). Компании применяющие налоговое планирование, учитывают специфические налоговые ставки, участвующие распределении доходов, а также нераспределенных доходов. Ставка в размере 30% применяется при доходе валовом до 1000000 ф.ст, доходы малого предпринимательства не облагаются, а по ставке 19% облагаются доходы компаний не превышающие 300000 ф. ст.[193].

Если, компании Соединенного Королевства получают дивиденды от вложения своего капитала в другие организации Европейского Союза, такие организации не уплачивают налоги на такие доходы от дивидендов. Дивиденды компании, полученные в странах не входящие в Европейский Союз, рассчитывают свои налоги, в зависимости применения метода

налоговых кредитов. Налоговыми льготами, в Великобритании, могут воспользоваться компании, которые являются в соответствии законодательством резидентами.

В Великобритании, компании которые хотят получать налоговые льготы, должны быть контролируемые на 75% (интегрированные компании) активного капитала структурных подразделений. Если, данные холдинговые компании соблюдают это условие, то им предоставляются следующие налоговые льготы [193]:

- разрешается интегрированным компаниям переносить полученные убытки структурной компании, на доход другой структурной компании;
- разрешается, в случае направления дивидендов в компании, которые не являются нерезидентами, не уплачивать налог на такое распределение, но не больше 25% в соответствии с законодательством;
- разрешается интегрированным компаниям, использовать в своей практике налоговый кредит полученные в других странах, но при этом являются странами, в которых компания получает свой доход;
- разрешается интегрированным компаниям, перемещение активов между взаимозависимыми структурными подразделениями.

В Ирландии, на сегодняшний день действуют льготные налоговые зоны, которые позволяют данной стране развивать свою экономики, а также позволило данную страну интегрировать в международную транспортную аргументацию, таким образом позволило развивать и модернизировать финансовый сектор экономики.

Данная, страна является международной налоговой лабораторией, так как эта страна активно применяет опыт других стран, особенно налоговую систему и налоговые льготы налоговых гаваней.

В глобальной международной налоговой системе, Ирландия считается одним из важнейших оффшорных зон, в которую активно инвестируют финансовые ресурсы из других зарубежных стран, и занимает ведущее положение в налоговой конкуренции.

В данной стране, применяются следующие налоговые льготы для организаций[193]:

- если, у предприятия – резиденте, есть инвестиции с зарубежных стран, для них предусмотрена льготная налоговая ставка в размере 10%;
- при согласовании с финансовыми органами, интегрированные компании имеют право на обложение налогом, не доход, а затраты в размере от 5% до 15%;
- разрешается не уплачивать налог на доходы компаниям, которые находятся экономической льготной зоне аэропорта Шэннон;
- в Ирландии не уплачивают налогообложение роялти, связанные с реализацией творческой и интеллектуальной деятельностью компаний.
- в свободной экономической зоне Дублина, применяется льготная налоговая ставка в размере 10% на финансово-кредитные организации, в том числе и для иностранных финансово-кредитных компаний.

Опыт Германии, является важным для применения на практике налоговых льгот в рамках налогового планирования. Например, в Германии расходы по процентам по кредитным операциям, являются льготными, и уменьшают на прямую валовую прибыль, при расчете налоговых обязательств организации. Таким образом, организация получает возможность данные высвобожденные финансовые ресурсы, направить на свои цели.

Существуют, хорошие стимулирующие налоговые льготы для компаний, которые направляют свои доходы на выплату процентов или

дивидендов, а особенно на реализацию деятельности, связанной роялти, применяются специальные налоговые схемы, при расчете с конечными получателями. Ставка 25% применяется для распределения дивидендов в компании, льготная ставка в размере 30%, при распределении роялти (только компании -резиденты Германии) и доходов от депозитов находящихся в кредитных организациях ФРГ [317].

Для интегрированных компаний, в Германии действует особые налоговые льготы:

- структурные подразделения интегрированных компаний, не уплачивают налог на доходы (уплачивает, только материнская фирма, так как на ее счетах аккумулируются все налогооблагаемые доходы);
- в Германии на 95% освобождаются дивиденды полученные за пределами страны, а оставшиеся облагаются по ставке 25%.

Во Франции, важнейшим принципом является уплата налога, которая сформировывается у источника дохода. Таким образом, французские компании имеют право уплачивать свои налоги в бюджет, той страны где образовывается их доход. Следовательно, Франция является благоприятной страной для налогообложения, поскольку компании освобождаются от двойного налогообложения.

Во Франции, благодаря такому принципу налогообложения компаний, резидентами стали примерно 35% международных компаний. Для таких компаний налоговая ставка составляет всего 15%, при условии, что их доход постоянно возрастает и является резервом. Кроме того, существует льготная налоговая ставка в размере 1,5%, для организаций у которых налоговые платежи рассчитываются по ставке 35% или 15%.

В таблице 1.6, представлен особенности налогообложения организациях из небольших зарубежных стран, которые входят в Европейский Союз[193].

Таблица 1.6

Налог на доходы организаций. Информация о налоговых правилах в небольших зарубежных странах, входящие в ЕС.

№ п.п.	Ставка налога на доходы организаций, %		Доля налога на доходы организаций в ВВП, %	Зарубежная страна
	Местные налоги	Государственные налоги		
1	9,48 -23,7	8	2,5	Швейцария
2		28	3	Швеция
3	3	32	1,8	Австрия
4	7,5	23	7	Люксембург
5		29	4,5	Финляндия
6		40	3,6	Бельгия
7		28	3	Норвегия
8		30	3	Дания
9		14	3,9	Ирландия
10		34	4	Нидерланды

Из таблицы, мы видим, что в Швейцарии федеральные налоги, являются одними из низкими. Однако, они возрастают за счет коммунальных и контрольных налогов и сборов, и, следовательно, налоговая нагрузка повышается до уровня других малых зарубежных стран.

Необходимо отметить, что налоговые льготные ставки в Швейцарии считаются достаточно низкими, по сравнению с малыми зарубежными государствами, входящие в Европейский Союз. Это связано, с тем что конфедеративные налоги при расчете учитываются с муниципальными налоговыми обязательствами организации.

В таблице 1.7, представлен налог образовавшиеся у источника возникновения доходов в организации. Из таблицы, мы видим, что в Швейцарии государственный(федеральный) налог выше, по сравнению с другими небольшими странами входящие в Европейский Союз.

В Швейцарии, процент или дивиденды который выплачивается из пассивных доходов организации, являющийся резидентом данной страны, и которые выплачиваются в доход других организаций в размере 35%, выплачиваются автоматически в государственный бюджет.

Таблица 1.7

Налоги, удерживаемые у источника распределения

№ п.п.	Зарубежная страна	Налоговая процентная ставка, удерживаемая у источника распределения	
		Процентное распределение	Дивидендное распределение
1	Бельгия	15	25
2	Франция	0-15	-
3	Люксембург	20	25
4	Германия	31,65	26,375
5	Греция	0-20	-
6	Ирландия	20	20
7	Испания	15	15
8	Италия	12,5 – 27	0-12,5
9	Япония	20	20
10	Великобритания	20	-
11	Нидерланды	-	25
12	Швеция	-	30
13	Дания	0	Около 30
14	Швейцария	35	35
15	Великобритания	20	-
16	Австрия	20	20
17	Финляндия	-	29

Взаимозависимость стран в современной мировой экономике приводит к изменениям, происходящие в национальных налоговых системах. Следовательно, неизбежностью затрагивают экономические интересы других стран как на региональном, так и на глобальном уровнях, в том числе и Российскую Федерацию.

Интересным опытом является, законодательные нормы в Португалии, связанные с получением налоговой льготы. Организации должны сообщать сведения, связанные с финансовыми операциями по которым предусматриваются предоставление налоговой льготы для организаций в виде стандартного вычета. В Португалии, такие сведения разрешено передавать самим организациям и налоговым агентам таких организаций [194]:

- организации, которые находятся в странах с низким уровнем налоговой нагрузки;
- бенефициара (финансовые операции которые являются в организации льготные);
- методы, связанные с построением по ликвидации налоговых расходов.

Организации должны информировать налоговые инспекции о системах, связанные с применением налоговых инструментов в налоговом планировании, предлагаемых на условиях сохранения конфиденциальности налогового агента, а также в оптимизационных схемах, необходимых для минимизации рисков по договоренностям.

Организации, которые разработали в рамках налогового планирования схемы оптимизации налоговых платежей и начали внедрять новые схемы на практике, обязаны сами или налоговые агенты сообщать в налоговые инспекции, не позднее 20 дней, с момента начала внедрения оптимизационных схем в организации или был предложен специализированной компанией для внедрения.

Результаты практического применения в ряде развитых стран налоговых инструментальных механизмов налогового планирования в рамках концепции могут быть проиллюстрированы следующими примерами применения инвестиционных (инновационных) налоговых льгот для расширения масштабов деятельности.

Проведенные анализ, применения налоговых инструментов налогового планирования в организациях в зарубежных странах мира, позволяют сделать следующие важные выводы, которые могут использоваться на практике в Российской Федерации для развития (инновационного, инвестиционного) и вложения в другие международные страны. Это активное применение в зарубежных странах таких инструментов, как налоговые льготы, которые применяются в корпоративных налогах и сборах, налоговый учет, который позволяет внедрять в учетную политику льготные схемы внедрения налоговых регистров и отражение их, в налоговой отчетности.

Особо, хотелось, вернуться такому инструменту налогового планирования, как налоговая льгота, которая позволяет в большинстве странах не уплачивать или снижать налоговую нагрузку за счет прибыли, потраченные на научную деятельность, на увеличение резервов и приобретение и модернизацию основных фондов с помощью амортизационных отчислений. Активно применяются налоговые кредиты, направленные на развитие корпораций, а также получение доходов в других странах мира [326].

Зарубежный опыт, показывает, что активное предоставление налоговых льгот для корпорации и применение активно законодательных налоговых инструментов, позволяют юридическим лицам, модернизировать свою предпринимательскую деятельность, как в самой своей стране, так и получения доходов с структурных подразделений, которые находятся в других странах мира. Такое активное предоставление налоговых льгот государством, позволяет развивать экономику страны с помощью хорошего поступления налоговых платежей в бюджеты разных уровней.

Налоговые методы способствуют создания стимулов для развития корпораций(организаций), происходит наращивание налогового потенциала, так как предоставление большей налоговой независимости применения налоговых инструментов налогового планирования способствует проявлению большей самостоятельности в решении проблем.

1.3. Ограничения и основные направления совершенствования налогового инструментария в деятельности организаций

Переход к эффективному и результативному налоговому планированию, который выполняет функцию стимулирования инвестиционного и инновационного развития хозяйствующих субъектов (организаций), требует изменения и некоторых методологических теоретических и практических подходов использования налогового инструментария для формирования налоговых платежей организации и направленные на модернизацию предпринимательской деятельности.

Для того чтобы управлять налогами обязательствами, необходимо выявить и оценить ограничения и противоречия применения налоговых инструментов в финансово-хозяйственной деятельности организации, тем самым способствовать снижению налоговых рисков и развивать теоретические и практические институциональные характеристики налогового планирования в организации (см. табл.1.8).

Для снижения рисков в налоговом планировании, в первую очередь необходимо в организациях уделять большое внимание проблемам, которые есть в рамках применения на практике теоретических аспектов в практическую плоскость, а также тем рискам, которые присущи реализуемой схеме определения налоговых баз и налоговых обязательств в организациях.

Каждая схема применения налогового инструментария в налоговом планировании в организациях имеет свои слабые и сильные стороны, и экономист-практик, пытающийся внедрить какой то механизм, должен четко понимать, к каким последствиям это может привести.

Основными направлениями совершенствования налогового планирования в организации является применения в соответствии с финансовым (налоговым) законодательством инструменты налогового планирования, такие как налоговый учет, налоговые льготы, договорная политика и контроль за процедурами налогового планирования.

**Ограничения применения налоговых инструментов
в налоговом планировании налоговых платежей в организации***

Проблемы	Налоговый инструмент			
	Налоговый учет	Налоговые льготы	Хозяйствующий договор	Налоговый контроль
Общие ограничения	<p>1. Отсутствуют единые подходы к основополагающим налоговым принципам применения налоговых инструментов.</p> <p>2. Отсутствует системное изложение нормативного материала.</p> <p>3. Сложности с информационной базой для применения их в функциональных ресурсах налогообложения.</p> <p>4. Нечеткость формулировок, отсутствие общепринятых и законодательно установленных определений терминов и понятий.</p> <p>5. Отсутствие налаженной системы формирования сводной отчетности налоговых органов.</p> <p>6. Трудоемкость в применении налоговых инструментов в налоговом планировании.</p>			
Специфические ограничения	<p>1. Требуется нормировать затраты в налоговом учете.</p> <p>2. Отсутствует единая система формирования налоговых регистров.</p> <p>4. Сложно определить критерии систематизации показателей в регистрах налогового учета.</p> <p>5. Нет единых форм отчетности и отражения налоговых показателей.</p> <p>6. Существует противоречия между бухгалтерским и налоговым учетом.</p> <p>7. Сложности введения объединенного учета (бухгалтерского и налогового).</p> <p>8. Сложности формирования показателей налогового учета в информационных компьютерных системах.</p>	<p>1. Индетификация налоговых льгот в НК РФ.</p> <p>2. Отсутствует оценка эффективности налоговых льгот.</p> <p>3. Отсутствуют инструкции по порядку введения налоговых льгот по разным налогам.</p> <p>4. Многочисленность налоговых льгот, систематическое их изменение, дополнение и уточнение усложняют расчеты налогов и актуализируют вопрос об оптимизации количества налоговых льгот.</p> <p>5. Установление налоговых льгот без учета их целевой направленности и сложившихся диспропорций социально-экономического развития.</p>	<p>1. Сложности в выборе контрагента и проведения его проверки на стадии заключения договора.</p> <p>2. Сложности с правильным определением условий договора влияющие на налоговую базу.</p> <p>3. Отсутствует алгоритм принятия решения и снижения налогового риска по сделкам.</p> <p>4. Нет системной оценки результативности и заключения договора.</p>	<p>1. Отсутствует единого модифицированного алгоритма внутрифирменного контроля.</p> <p>2. Отсутствует единые подходы оценки результативности налогового контроля в организации.</p> <p>3. отсутствует системный подход к налоговому планированию</p> <p>4. отсутствует единой трактовки понятия налогового контроль в организациях.</p> <p>5. сложности определения объекта проверки из за взаимосвязи хозяйственных операций.</p> <p>6. Отсутствует оценка документооборота налогового контроля.</p>

*Составлено автором.

Важным при формировании налогового учета в организациях, учитывать управленческий учет и сопоставлять данный учет с налоговыми ставками и уровнем налоговой нагрузки в организации. Это позволить организациям подходить к налоговому планированию системно и индивидуально.

При разработки методологии применения налоговых инструментов в налоговом учете, которая используется из информационной базы управленческого учета, активно внедрять упорядоченные налоговые регистры, которые позволила сформировать налоговые доходы и налоговые расходы (затраты) в организациях.

Если правительство изменяет налоговое законодательство в стране, то естественно такое новое законодательство на прямую повлияет на налоговые обязательства организации, а также повлияет на принятия серьезных решений в организации. Такие изменения, на прямую повлияют на финансовые операции, которые участвуют в предпринимательской деятельности в сравнении с уплачиваемые налоговыми платежами с будущими уплатами налогов в одинаковых условиях. Необходимо обратить внимание, на то, что пример приводится практический с учетом внедрения нового налога, который организация не уплачивала.

Важно, отметить, что если новый налог описан в нормативных документах достаточно четко и нет противоречивых моментов, то такой налог или сбор позволяет внедрить в деятельность организаций достаточно гармонично, и при этом учитывать вне возможные планируемые налоговые обязательства.

То есть, юридическим лицам, будет легко внедрить данный налог или сбор, и при этом рассчитать управленческие решения, связанные с договорной политикой между контрагентами, которые позволят минимизировать налоговые риски и повлиять на невыгодные сделки, которые могут увеличить налоговую нагрузку в организация[171].

Следовательно, мы предлагаем в дальнейшем применять методологические подходы к новым налогам или сборам которые будут внедряться в деятельность организаций, которые описаны ниже, и позволяющие учитывать применения новых налоговых регистров как частные случаи в управлении налоговыми потоками организации.

Управлять положительными и отрицательными налоговыми потоками, следует произвести анализ и оценку отклонений финансово-экономических результатов договорных операций, действий и манипуляций факторов экономической жизнеспособности, при применении и использовании налоговых инструментов и отражения их на финансовые результаты в организациях. В основу предполагаемых методологий управления налоговыми потоками положены должны быть принципы законности основанные на использовании налоговых инструментов направленные на:

- практику влияния одних налогов на другие налоги;
- перенос части налогов на покупателей, в соответствии применением налоговых регистров в организации.

При принятии решений по налогам и сборам, следует экономистам-практикам обращать внимание на влияния разных налогов на налоговые базы других налогов, которые уплачивает организация, потому что может увеличиться налоговая нагрузка по таким договорным операциям. Следовательно, в расчет результатов договорных сделок необходимо учитывать, как косвенные налоги, так и прямые налоги, которые будут в будущем отражаться и учитываться при формировании налоговых баз по налогам и сборам в организации. Ниже представлены вашему вниманию примеры таких влияний.

В организациях. В соответствии с финансовым законодательством проводится переоценка основных фондов. Данная переоценка, очень серьезно влияет на налоговую базу налога на имущество организаций и конечно на налогооблагаемую базу налога на прибыль организаций. Такое влияние,

связано с амортизационной политикой. Так как амортизация уменьшает налоговые базы по этим налогам.

Экономисты в организации, перед тем как планировать переоценку основных фондов, должны определиться с методикой проведения такой переоценки. Существуют следующие методики в законодательной практике:

- метод индексации;
- метод прямого перерасчета.

Данные методы влияют на итоговые значения налогооблагаемых баз по налогам при расчете. Величина амортизации, после проведения переоценки основных фондов измениться пропорционально величине стоимости(первоначальной) таких фондов. Следует помнить, что не все методы амортизации можно применять в налоговом учете, и если амортизация соответствует налоговой и бухгалтерской, необходимо учитывать следующие факторы:

- среда эксплуатации;
- условия эксплуатации;
- частота поломок;
- частота ремонта;
- степень обслуживания.

Поэтому, данные методические подходы, предусматривают минимизировать величину налоговой нагрузки (платежей), но не управлять величиной этих платежей (т.е. использовать инструментарию налогового управления).

Необходимо отметить, что амортизационный износ основных фондов, существенно влияет на качество выпускаемого товара(продукции), особенно если такие фонды уже находятся в конце срока эксплуатации. Следовательно, такие фонды влияют и на затраты на производство товаров и на ремонт оборудования. А также, может увеличивать стоимость товара, в результате брака в производстве и снижением объемов выпуска.

Налоговое планирование предполагает увеличение финансово-экономических показателей организации, связанные с минимизацией налоговых платежей, и помогает решить задачу использования в соответствии с налоговым законодательством применения налоговых инструментов для оптимизации налоговых платежей организации.

При этом необходимо учитывать налоговые риски, связанные с использованием налоговых инструментов. Налоговые риски, связанные с применением налогового инструментария в налоговом планировании, связанные с нечетким финансовым законодательством, в котором существуют противоречия и нечеткость формулировок применения, например, налоговых льгот, и как следствие это влияет на финансовые денежные суммы учитывающие систему показателей организации. А также налоговые риски связаны с потерей товара или серьезными штрафными санкциями, выражаемые в денежных суммах [274].

Основным способом оптимизации налогов в рамках налогового планирования является изменение оформления сделок налогоплательщика. При этом собственно финансово-экономическую деятельность в организации-налогоплательщика рассматривается как последовательность различных экономических операционных действий – закупая сырьё, производства товара, трудовых вознаграждений, реализация готовой продукции. Определенным экономическим действиям на наш взгляд могут соответствовать самые разнообразные способы их оформления в налоговом учете. То есть экономические действия в организациях имеют свое содержание в виде совокупности денежных и материальных потоков, фактических действий. При этом налоговая нагрузка значительно зависит от выбранной формы оформления договорных сделок (заключения хозяйственных договоров между контрагентами).

Если, юридическими лицами при принятии финансовых решений, проанализированы и выявлены влияния налоговых баз на показатели, и если они неудовлетворительные, необходимо предпринять возможности отнесения налоговых обязательств или их части на потребителя в рамках формирования налоговой базы за счет отражения их в стоимость товара реализуемый организациями.

Организации, могут отнести налоговые обязательства, через увеличения цены на реализуемые товары. Но, при этом необходимо контролировать цену сделки в соответствии со ст. 105 НК РФ, связанная с трансфертным ценообразованием. Кроме того, можно добиться перенос налоговых обязательств с помощью поставщиков, которые могут применить механизм минимизации затрат или за счет максимизации валовой прибыли. Однако, поставщикам следует минимизировать стоимость на реализуемые ценности.

Одним и тем же экономическим действиям при различном их оформлении может соответствовать различная величина налогового бремени(нагрузки). Экономические действия могут иметь для организаций-налогоплательщиков как обычные (нормальные) налоговые последствия, так и необычные (благоприятные и неблагоприятные). Практически бизнес без налогового планирования имеет обычный режим налогообложения организаций, а при налоговом планировании может получить необычный, благоприятный налоговый режим денежных потоков которые отразятся на финансово-экономических результатов в бизнес деятельности в организациях.

Особое внимание необходимо обратить при налоговом планировании на информационную базу. Она достаточно разнообразна. На наш взгляд, информационная база налогового планирования должна формироваться в зависимости:

- от уровня принятия управленческих решений (оперативного, текущего или стратегического)

- от мероприятий, направленные на налоговые обязательства организации, которые следует разделять в зависимости от налоговой нагрузки в разных юрисдикциях.

Своевременное исчисление и уплата налогов требует от организаций производить текущие налоговые платежи во время и в полном объеме. Последнее утверждение требует совершенствования методики внутреннего налогового контроля в рамках налогового планирования в организациях.

В организациях внутрифирменный налоговый контроль должен базироваться на:

- мониторинге правовой и нормативной документации;
- расчете налоговой базы и методов их расчетов;
- налоговых ставок по налогам и сборам;
- формирования налоговых прогнозов по уплате налогов;
- разработка и внедрение в практику налогового календаря;
- контрольные мероприятия, связанные с расчетом и отражением в первичной финансовой документации;
- разработка и внедрение налоговых регистров по налогам и сборам;
- контроль налогового бюджета в организации.

В диссертационной исследовательской работе, после проведенного анализа существующей на сегодня в рыночной экономике опыта, мы предлагаем следующую методологию применения модернизированного налогового инструментария в налоговом планировании организации позволяющая: определять приоритеты в выборе задач, принципов и функций управления налоговыми обязательствами на различных стадиях жизненного цикла организации; использовать наиболее эффективные и действенные налоговые инструменты планирования (систему бюджетирования, договорную политику, налоговый учет, налоговые льготы, методы оптимизации налоговой нагрузки, механизмы налогового контроля) при

обеспечении безусловного следования законодательству РФ в сфере налогообложения (см. рис .1.7).

Совершенствование инструментов налогового планирования в организациях, позволяет модернизировать формировать налоговые базы и оптимизировать отрицательные налоговые потоки в соответствии с законодательством.

Приведенная методология на рис. 1.7 и более подробно описанная в приложении 1, аргументируются в соответствии с применением налогового инструментария в налоговом планировании в организации для оптимизационных мероприятий в зависимости от индивидуальности организаций. Так как, в современных условиях ученые до сих пор не разработали единых стандартов качества налоговых инструментов, которые можно использовать всем налогоплательщикам не в зависимо от их организационной структуры и крупности бизнеса.

Данный методологический подход позволяет определять приоритеты в выборе задач, принципов и функций управления налоговыми обязательствами на различных стадиях жизненного цикла в организации; устанавливать в эмпирическом исследовании допустимые методы выработки наиболее эффективных и действенных налоговых инструментов планирования, таких как налоговый учет, налоговые льготы, договорная политика, в рамках которых происходит процесс бюджетирования, комплексный подход оптимизации налоговой нагрузки; сформировать действенный механизм налогового контроля, позволяющий обеспечить безусловное следование закону.



Рис. 1.7 Методология применения инструментов налогового планирования в организации.



Рис. 1.8 Схема методологии совершенствования инструментов налогового планирования в интегрированных организациях.



Рис. 1.9 Схема методологии совершенствования инструментов налогового планирования в крупных и средних организациях.

Предлагаемые инструменты налогового планирования в организации, направлены на разработку в соответствии с законодательством возможных схем или методов оптимизации налоговых платежей в коммерческих организациях в зависимости от структуры и производственных циклов. Мы предлагаем, следующие схемы разработки методологии системы совершенствования налогового планирования на микроуровнях, в зависимости от масштабов бизнеса и их организационно – правовой структуры (см. рис.1.8,1.9).

Схема методологии применения инструментов налогового планирования для организаций малого бизнеса сводится к его базовым элементом оптимизации налоговой нагрузки, предполагающая максимизацию финансовых показателей при экономии налоговых расходов, а также сопоставление динамики налоговых перечислений по сравнению с темпами роста выручки организации. При этом важной задачей, решением которой в настоящее время предстоит заняться организациям, заключается в определении направлений повышения эффективности налогового планирования и их оценки с использованием показателя налоговой нагрузки.

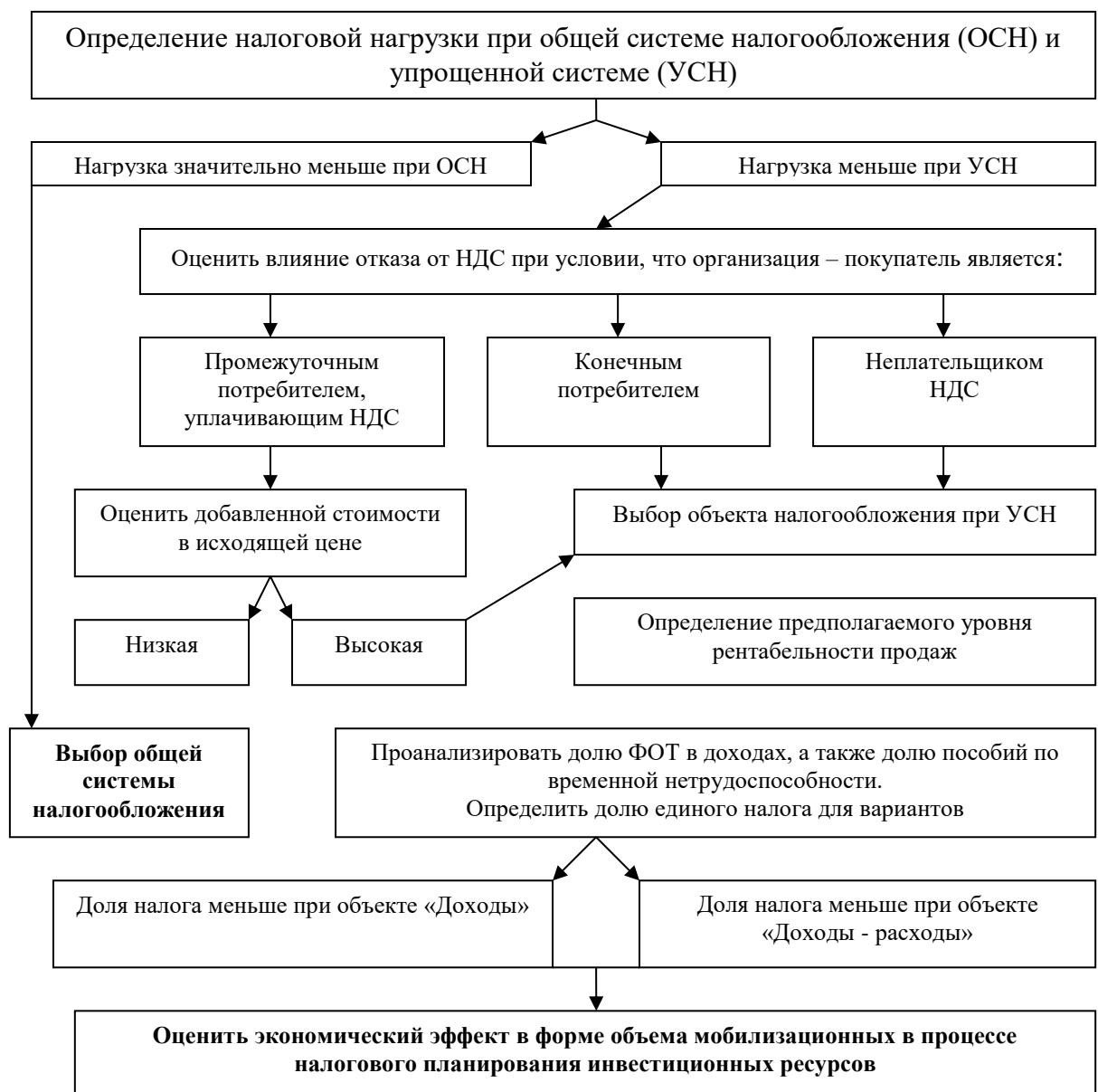


Рис. 1.10 Схема методологии совершенствования инструментов налогового планирования для организаций малого бизнеса

При этом исследование существующих методологий применения налогового инструментария в налоговом планировании, не считаются совершенными и применяться в обязательном порядке, что говорит о целесообразности применения критериев, отражающих специфику налогообложения малых предприятий. Логика исследований обусловила необходимость корректировки метода оценки налоговой нагрузки субъектами малого предпринимательства с помощью применения налогового инструментария (см. рис. 1.10).

Глава 2. КОМПЛЕКСНЫЙ МЕТОДОЛГОГИЧЕСКИЙ ПОДХОД ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ДОГОВОРОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ ПЛАТЕЖЕЙ.

2.1. Современные экономические подходы к налоговому планированию по хозяйственным договорам

Важнейшим инструментом налогового планирования в организациях считается договорная политика, так как налоговые платежи могут зависеть от экономико-правового оформления договорных сделок. Любая организация (юридические лица) постоянно заключают со своими контрагентами значительное большое количество хозяйственных договоров.

Экономисты – практики в организациях, к большому сожалению, не всегда анализируют и прорабатывают договорные сделки, и следовательно не учитывают влияние договорной политики на финансово-экономические показатели и налоговую нагрузку в организации. На договорную политику влияют значительное количество системных рыночных разнообразных факторов, которые следует оценить с целью минимизации налоговых рисков.

Из заключенных или в будущем заключенных сделок организациями-налогоплательщиками, возникает значительное количество налоговых объектов, и, следовательно, возникновения налоговых платежей в бюджеты разных уровней. В российском законодательстве, есть взаимосвязь гражданского и налогового кодекса, в которых существуют серьезные налоговые механизмы влияния на налоговые обязательства в организациях, а также на сроки уплаты в соответствии с налоговым календарем в бюджет, зависящие от конкретной хозяйственной операции, отражены в нормативно-правовых документах (гражданский кодекс Российской Федерации)[46].

Таким образом, механизмы договорной политики в организации, считается, актуальным инструментом налогового планирования и влияния на налоговые обязательства по налогам. При этом, считается, что

организационная структура организации (масштаб бизнеса) и деятельности организаций, является важнейшими первоисточниками участия в обороте возникновения информационной базы для формирования расчетных показателей налоговой нагрузки в результате заключения между контрагентами сделок по договору. Грамотное отражение всех факторов влияющих на налоговые платежи, позволят заключить хороший договор по сделке.

В таблице 2.1 предлагается системный этапный подход налогового планирования договорных сделок в организации.

Таблица 2.1

**Этапный подход налогового планирования сделок по договору
между контрагентами***

Номер этапа	Название этапа	Характеристика этапа
1	Подготовительный	На подготовительном этапе, экономистам-практикам необходимо произвести мониторинг финансового законодательства. Изучаются налоги, их ставки, налоговые льготы и т.д. Вся информация, обобщается и заносится в финансово-нормативные документы организации.
2	Основной	На данном этапе, организациями анализируются договорные механизмы, и принимаются решения о виде договора, которые планируется заключить с контрагентами. Производится предварительная оценка финансово-экономической деятельности организации. Изучается предполагаемые финансово-хозяйственные операции, которые повлияют на деятельность организации и предстоит их осуществлять. Проводится моделированный расчет влияния разных ситуаций на финансовые показатели организации (расчет влияния налогов на финансовые показатели организации).
3	Аналитический	На аналитическом этапе, определяются основные налоговые инструменты, которые используются в процессе оптимизации налогообложения в организациях.
4	Заключительный	На заключительном этапе, происходит создание схемы (методы) оптимального налогообложения в организации.

*предложено автором.

Результатом оценки перечисленных налоговых этапов должна стать выработка наиболее оптимальных с точки зрения налогообложения договорных сделок в организации.

В ходе планирования налогов по сделке в процессе заключения договора между контрагентами, экономисты могут до заключения, провести глубокий анализ возможных вариантов налоговой нагрузки по таким договорам, и как этот договор повлияет в совокупности на налоговые и финансовые показатели организации.

В ходе предварительного анализа сделки по договору, можно применить налоговые инструменты, позволяющие минимизировать налоговую нагрузку по этому договору. Такими инструментами могут быть:

- налоговые льготы;
- замена одного договора на другой;
- условия расчетов.

Следует в процессе заключения коммерческого договора между контрагентами, соблюдать финансовое (налоговое) законодательство.

В соответствии с налоговым кодексом российской Федерации, налогооблагаемыми объектами могут выступать:

- хозяйственные операции по реализации ценностей;
- имущественные права организации;
- валовая прибыль организации;
- доход организации;
- стоимость товаров;
- другие объекты, имеющие количественную или стоимостную характеристику.

Нормативно-правовые документы, значительно влияют на финансовую составляющую договора между контрагентами. От формулировок в договоре, будет зависеть налоговые обязательства контрагентов перед государством [46].

Так как, при возникновении в договоре налогооблагаемого объекта,

возникают обязанности по уплате налога, а также определения сроков отражения финансовых операций по договору в налоговом учете организации.

У организаций- налогоплательщиков в результате договорной политики и заключения сделки возникают следующие нормативные факты:

- подписание договора;
- осуществление условий по договору;
- возникновения первоисточника налогооблагаемого объекта.

При достижении оптимального финансово-экономического показателя в организации, при подписании сделки по договору разрешается:

- выбора вида договора;
- контрагента по договору;
- другие условия.

Дата подписания договора по сделке, является важнейшим фактором начала реализации товаров (работ, услуг) и отражения их в финансовых документах, которые в дальнейшем используются для формирования различных налоговых баз по разным налогам и сборам[38].

При предварительном составлении сделки по договору, необходимо активно использовать инструменты договорной политики и обратить особое внимание на следующие моменты:

1) Важное значение при заключении договора, является факта президентства контрагента. Важно обратить внимание на существование между странами соглашения о двойном налогообложении. Зарегистрирован ли контрагент в Российской Федерации или нет. Наличие у контрагента освобождения (налоговые льготы) от уплаты НДС. От этого зависит налоговые обязательства организации.

2) на выбор вида договора. Важным моментом в договорной политике как инструмента налогового планирования является определение вида заключаемого договора. Каждый отдельный вид хозяйственных договоров определяется особенностями его заключения и составления отражения в

налоговом учете. Поэтому, при заключении хозяйственной сделки необходимо обратить внимание на вид договора и определить его особенности.

По виду возникающих обязательств договора согласно законодательству делятся на следующие группы (см. табл.2.2)

Таблица 2.2

Некоторые группы хозяйственных договоров по виду возникновения обязательств.

№ п.п.	Наименования хозяйственного договора
1	Договор купли-продажи
2	Договор мены
3	Договор дарения
4	Договор безвозмездного пользования
5	Договор аренды
6	Договор подряда
7	Договор на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
8	Договор возмездного оказания услуг
9	Договор перевозки
10	Договор займа и кредита
11	Договор финансирования под уступку денежного требования
12	Договор банковского счета
13	Договор хранения
14	Договор страхования
15	Договор поручения
16	Договор комиссии
17	Агентский договор
18	Договор доверительного управления имуществом
19	Договор коммерческой концессии

В ряде случаев внутри группы различают отдельные подгруппы договоров. По отражению в налоговом учете все договора можно условно разделить на три группы (см. табл.2.3).

**Формирование видов хозяйственных договоров по группам
в налоговом учете***

№ п.п.	Название группы	Характеристика группы
1	Договоры нейтральные к налоговому учету	Порядок их отражения не влияет на формирование налоговых регистров(договор о сотрудничестве), то есть договора не предусматриваемые материальных обязательств.
2	Договора не сложные (типовые)	Схема их исполнения влечет составление не сложных (типовых) налоговых регистров. Например договор купли-продажи влечет с одной стороны привлечение материальной выгоды, а с другой стороны оприходование денежных средств.
2.1	Длительные договора	В налоговом учете налоговые регистры по договору будут регулярно повторяться (например, поставка сырья. Осуществляемая в течении одного налогового периода, будет отражаться типовыми первичными налоговыми регистрами в налоговом учете)
2.2	Единичные договора	Данные сделки по хозяйственному договору, будут отражаться в первичных налоговых регистрах не регулярно в отчетном налоговом периоде, то есть состоять из одной хозяйственной операции, отражаемые в налоговом учете.
3	Договора сложные	Схема их исполнения влечет в каждом конкретном случае индивидуальное, корректирующее налоговое отражение. Требуется определить в таких договорах содержание и вид возникновения хозяйственных операций по налоговым обязательствам организации. Например договор доверительного управления или договор купли-продажи с элементами договора бартера.

* Составлено автором.

При работе по заключении хозяйственного договора экономистами-практиками, должен руководствоваться следующими важными принципами (см. табл. 2.4).

Контрагентам, подписавшие договор, следует системно и комплексно анализировать и оценивать все последствия, связанные с налогами, которые придется уплачивать контрагентами сделки по договору.

Принципы заключения хозяйственных договоров в налоговом планировании в организации*

№ п.п.	Название принципа	Характеристика принципа
1	Дифференциации цены сделки	Суммы, отраженные в первичных документах налогового и бухгалтерского учета должны точно соответствовать цене сделки. Кроме того, должны четко дифференцированы в зависимости от условий договора, например: размер скидки или надбавки, размер транспортных расходов, и т.д.
2	Корректность формулировок	В договоре должны четко быть прописаны основания для четкого отражения хозяйственных операций в организации. Это необходимо, для того, чтобы в случае спорных ситуации при налоговом контроле налоговыми органами защитить интересы хозяйствующих субъектов. Поскольку какие-либо расхождения например, по платежам очень трудно будет доказать.
3	Интеграции видов операций по договору	При заключении сделки, необходимо учитывать особенности специфики отражения операции в бухгалтерском и налоговом учете (необходимость раздельного учета либо обязательное ведение обособленных налоговых регистров)
4	Удержание налога по договору	Данный принцип предполагает определения ответственности по уплате налога по договору, например, уплата налога непосредственно налогоплательщиком или удержание налога налоговым агентом у источника выплаты.

* разработаны автором.

Соблюдение организациями данных принципов заключения хозяйственных договоров в рамках налогового планирования, позволит избежать возможных налоговых ошибок, по которым возможно придется заплатить штрафы и пени.

Структура хозяйственного договора на наш взгляд должна содержать следующие элементы (см. табл. 2.5).

Таблица 2.5

Структура хозяйственного договора, заключаемая организацией

№ п.п.	Элементы структуры хозяйственного договора
1	Наименование договора, стороны. Место заключения формы и порядок заключения договора
2	Правовой статус по договору контрагента
3	Предмет договора
4	Права и обязанности сторон
5	Момент перехода права собственности
6	Сроки действия договора
7	Условия поставки
8	Цена как условия договора
9	Форма и порядок расчетов
10	Иные условия договора (расторжение договора, изменения договора)
11	Государственная регистрация
12	Штрафные санкции

Организации, обязательно следует сопоставлять условия договорной политики с учетной налоговой политикой. Для организаций, существуют нормативно-правовые документы для внедрения и ведения налогового учета.

Налоговый учет, требуется для формирования первичной документации и отражения налоговых регистров, которые в дальнейшем требуются для формирования налоговой базы по разным налогам организации. Налоговый учет, является важнейшим налоговым инструментом налогового планирования, который позволяет проводить операции для формирования налоговых платежей, и серьезным образом отличается от бухгалтерской учетной политики.

Формируя сделку по договору, следует проанализировать схемы отражения операции по данному договору, и следовательно посмотреть как эти схемы повлияют на налоги. Например, при подписании экспортного договора, необходимо предусмотреть в какой валюте будет установлена цена по сделки. Необходимо, обратить внимание, на то, что существуют налоговые риски, связанные инфляционными процессами в той или иной стране. Организации, могут договор заключить, на пример в твердой валюте или установит условную единицу и ее отразить в сделке по договору.

Требуется, также при заключении экспортного договора, обратить внимание, на отражение курса валюты, так как в договоре платить нужно в одной валюте, а рассчитываться по налогам и отражать показатели финансовые в другой валюте.

Следует, обратить внимание в условиях договора на единицы измерения, так как в разных странах они являются разными.

Организациям, следует обратить особое внимание на вес товара и ее упаковку, и, следовательно, вес товара с учетом упаковки и без упаковки.

Большое внимание, необходимо в рамках налогового планирования договорной политики обратить на тип договора, например, договора доверительного управления или уступки право собственности. От этого зависит налоговое обязательства организации.

Требуется корректно в договорной политике, формулировать предмет договора. При подготовке договора, следует обращать внимание на документальную финансовую обоснованность расходов при формировании налога на прибыль организаций.

В финансовом законодательстве, сделки бывают:

- реальные;
- мнимые;
- притворные.

Договорная политика, как инструмент налогового планирования позволяет совершать оценку при предварительном заключении сделки по договору. От того, как отражены в тексте договора условия по сделке, зависит и сами налоговые обязательства контрагентов.

При регулярных, однотипных сделках, организации следует разработать и внедрить универсальный договор, в рамках которого будут совершаться однотипные операции в налоговом учете и следовательно отражаться в регистрах налогового учета.

В рамках налогового планирования в организации, результативным способом будет, применения методов оптимизации, которые позволят реализовать цели и задачи, и минимизировать риски по количеству затрат.

Наиболее иллюстрационным относят ситуационный метод налогового учета в процессе налогового планирования в организациях.

Ситуационный метод налогового планирования хозяйственных договоров (сделок) можно представить в виде следующих блоков (см. рис.2.1).

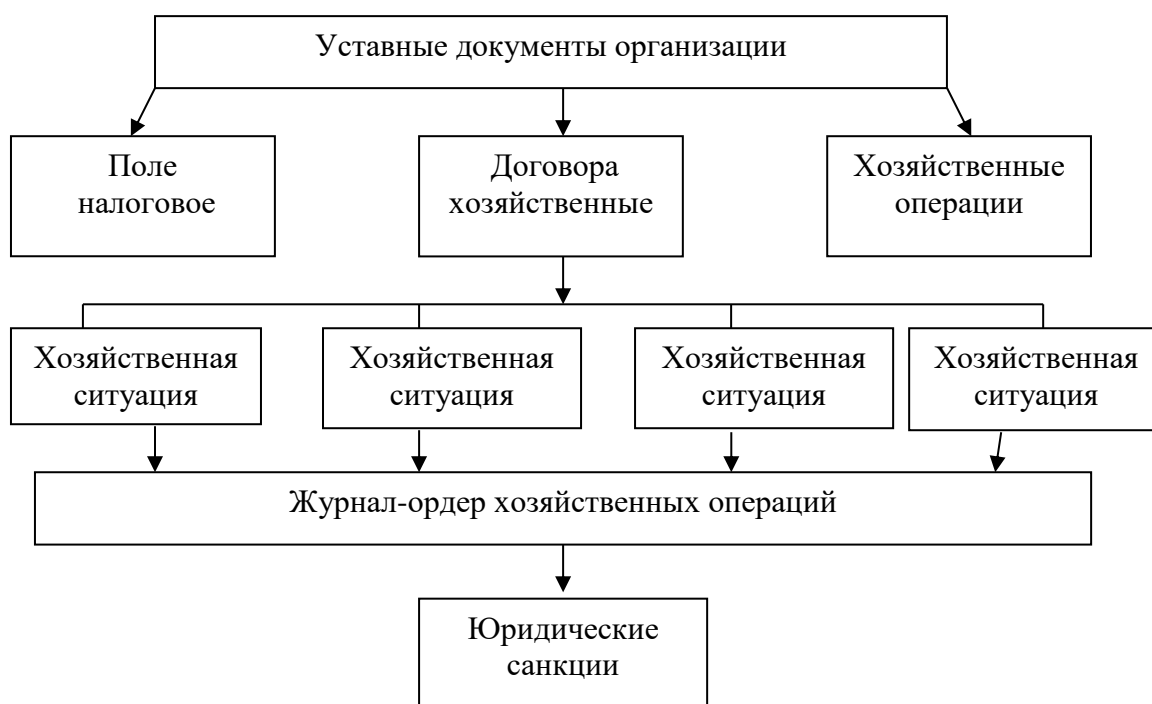


Рис.2.1. Схема ситуационного метода налогового планирования сделок в организации.

По данной схеме (методики) внедряются ситуации, которые были уже реализованы в процессе договорных и хозяйственных операций, учитывающие внешние и внутренние факторы, реализуются в разных ситуационных вариантах.

В рамках анализа ситуаций, организации рассматривают оптимальные схемы, которые в следствии будут оформлены виде экономических блоков налоговых регистров, которые позволят разработать или дополнить документооборот (см. табл.2.6).

Таблица 2.6

Характеристика ситуационного метода.

№ блока	Название блока	Характеристика блока
1	Налоговое поле	Определяется налоги, подлежащие в дальнейшем уплачивать организации, уточняются налоговые ставки, налоговые льготы и т.л.
2	Хозяйственные договора	С учетом налогового поля организации, формируется договорные отношения между контрагентами.
3	Хозяйственные операции	Формируются предварительные прогнозные хозяйственные операции по сделкам, которые в дальнейшем организации предстоит выполнять.
4	Ситуационный	Используются правовые и экономические факторы, влияющие на сделки по договорам в организациях
5	Журнал-ордер операций в организации	Определяется и формируется журнал операций в организации, предназначенный для отражения их налоговом учете.
6	Оценочный	Проводится финансовыми работниками оценка сделки по договору. Сопоставляются итоговые показатели по договору с финансовыми показателями. А также оцениваются негативные последствия по договору.

Организации, выбравшие наиболее благоприятное налоговое поле, рекомендуется доработать его по налогам, которое предстоит уплачивать в бюджеты разных уровней. Необходимо провести анализ правовых и нормативных документов и инструкций налоговых властей, которые могут повлиять на операции в деятельности организаций.

Серьезное влияние на налоговое поле организации, влияет и договорная политика (инструмент налогового планирования). Для минимизации возникновения финансовых ошибок и недочетов при расчете налоговой базы, следует регулярно и последовательно применять стандартный набор регистров хозяйственных операций, которые в дальнейшем используются информационной базой для расчета налога и уплате их в бюджет.

В ходе рассмотрения договора необходимо проводить:

- правовую экспертизу;
- финансово-экономическую экспертизу.

Предложенные, нами экономико-правовые инструменты налогового планирования сделок по договору, способствуют оптимизации налоговой нагрузки в финансово-хозяйственной деятельности организаций, следовательно улучшить показатели.

2.2. Методика налогового планирования цены сделки в процессе заключения договора хозяйствующими субъектами

В договорной политике, как элемента (инструмента) налогового планирования в организации, большое значение имеет порядок определения и формирования цены в хозяйственном договоре.

В любых условиях, организации не могут позволить себе устанавливать цену сделки без серьезного анализа возможных налоговых последствий каждого из вариантов такого решения. Более того, анализ деятельности стабильных организаций показывает, что они, как правило, обладают и четкой политикой цен, и определенной стратегией ценообразования хозяйственных договоров, которые в дальнейшем повлияют на налоговую нагрузку.

Цена – это денежное выражение ценности продукта, услуги, фактора производства в процессе заключения и реализации договорной сделки[291].

Для решения вопроса об установлении цены сделки по хозяйственному договору необходима информация, которую следует подвергнуть изучению и анализу. Отдельные данные еще не могут служить информацией, они являются исходным материалом для анализа, в результате которого можно получить необходимую информацию.



Рис.2.2 Порядок ценообразования в организации.

Прежде всего организации должны определить, какую и в каком объеме необходимо собирать информацию. В любых условиях организации не могут позволить себе одного – устанавливать цены сделки по хозяйственному договору без предварительного анализа возможных последствий каждого из вариантов такого решения. Более того, анализ деятельности стабильных организаций показывает, что они, обладают и четкой политикой цен, и определенной стратегией ценообразования.

Под политикой понимается общие принципы, которые организация собирается придерживаться в сфере установления цен на свои товары или услуги.

Рыночный механизм порядка ценообразования представляет собой сложный и многоэтапный процесс (см. рис. 2.2) [314].

В зависимости от принятого признака цены хозяйственного договора различаются по видам (см. табл. 2.7) [314].

Таблица 2.7

Виды договорных цен

№ п.п.	Вид договорной цены	Характеристика цены
1	Оптовая цена	Это цена, по которым предприятия- производители и оптово-сбытовые организации продают свою продукцию
2	Розничные цены	Это цены. По которым розничная торговля продает товары населению или мелкооптовому потребителю.
3	Закупочные цены	Это цены, по которым закупается сельскохозяйственная продукция у сельскохозяйственных производителей.
4	Тарифы	Это цена за услуги.
5	Свободные цены	Это цены, не подвергаемые контролю и устанавливаемые продавцами с учетом конъюнктуры рынка
6	Регулируемые цены	Это цены, которые находятся под контролем соответствующих органов управления
7	Твердая цена	Это цена, зафиксированная в договоре в момент его заключения и не подлежит изменению на протяжении всего срока действия договора.
8	Подвижная цена	Эта цена, которая зафиксирована в договоре в момент его заключения и может быть изменена при определенных условиях.

Продолжение таблицы 2.7

9	Скользкая цена	Эта цена, которая устанавливается, как правило, на продукцию с длительным сроком изготовления. То есть цена, зафиксированная в договоре в момент его заключения, подлежит изменению в порядке, оговоренном обеими сторонами договора.
10	Постоянная цена	Это цена, срок действия по договору не оговорен
11	Временная цена	Это цена, действующая в течении определенного периода времени
12	Цена-нетто	Это чистая цена
13	Цена - брутто	Это цена, определенная с учетом условий, купли – продажи (налоги, страхование итд.)
14	Рыночная цена	Цена. По которой потребители покупают какой –либо товар
15	Договорная цена	Это цена, установленная по договоренности между производителем (продавцом) и покупателем товара.
16	Прейскурантная цена	Это опубликованная цена
17	Тендерная цена	Эта цена установленная в результате конкурентных торгов
18	Аукционная цена	Эта цена, реального товара, проданного на аукционе

Важно, при заключении хозяйственного договора экономистам-практиками определиться какой вид цены будет применяться в рамках сделки, и следовательно разрабатываться стратегия ценообразования сделки по договору. Под стратегией ценообразования сделки по договору в организации понимается набор методов, с помощью которых можно реализовать на практике формирование цены договора, и как следствие влияние этой цены на налоговые платежи(обязательства) организации.

Мы предлагаем, следующую методику налогового планирования цены сделки в процессе заключения договора хозяйствующими субъектами(см. рис. 2.3).

Данная комплексная модель предполагает два центра ответственности:

1. Экономический центр ответственности. Значительную роль в формировании договорной стоимости сделки между продавцом и покупателем в рамках налогового планирования представляют следующие экономические стратегические факторы:

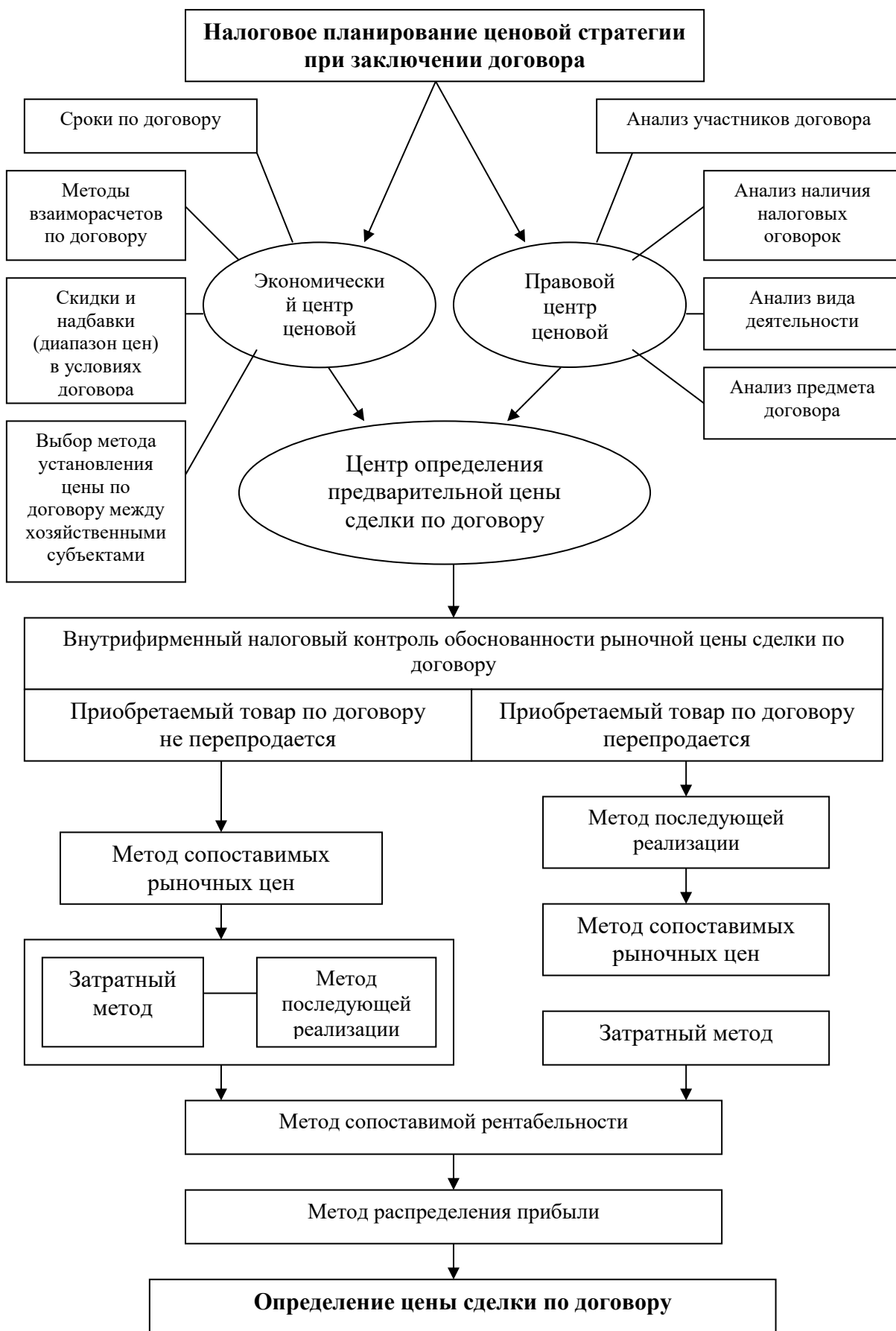


Рис. 2.3 Методика налогового планирования цены сделки в процессе заключения договора в организациях

1. сроки по хозяйственному договору. Определение даты исполнения обязательств по хозяйственному договору, имеет важное значение для налогообложения, особенно если срок начала действия договора, может быть обозначен датой наступления какого-либо события. Дата, окончания действия хозяйственного договора также может быть зафиксирован сторонами или определяться наступлением события по договору.

Между тем, налоговое законодательство п.7 ст. 272 НК РФ, допускает вариантность при налоговом учете связанных с производством и реализацией товаров, работ и услуг, они признаются на дату расчетов между партнерами либо на дату предъявления расчетных документов, либо в последствии день отчетного налогового периода. Конкретный вариант устанавливает сама организация в учетной налоговой и бухгалтерской политике, например списать единовременно или растянуть во времени. Следовательно, от этого будут зависеть налоговые обязательства организации.

В таблице 2.8 предлагаем характеристику действий контрагентов, при заключении сделки по договору.

В договоре между контрагентами, необходимо внимательно отнестись к дате реализации операции. Так как, дата реализации операции влияет на следующие моменты:

- юридические;
- бухгалтерские;
- налоговые.

Определение сроков финансовых операций по договору, позволяет для покупателей отражение приобретаемого по сделке товара работ или услуг на соответствующих регистрах налогового учета и момент включения в расходы или доходы соответствующие денежные суммы.

В связи с этим организациям следует в своей налоговой учетной политике, прописать сроки в которые будут учитываться налог на добавленную стоимость по финансовым документам и последовательно придерживаться этого правила оформления сделки по договору[38].

Таблица 2.8

Дата пересчета активов и обязательств по хозяйственным договорам*

№ п.п.	Отражение обязательств по договору	Сроки отражение операций по договору продавцом	Сроки отражения операций по договору покупателем
1	Реализация и сумма оплаты по договору приходится на один налоговый период	Расчет дебиторской задолженности совершается в следующие сроки: - на дату реализации (отгрузки); - на дату перечисления суммы.	Расчет кредиторской задолженности совершается в следующие сроки: - на дату реализации (отгрузки); - на дату перечисления суммы.
2	Реализация осуществлена в одном налоговом периоде, оплата произведена в другом налоговом периоде.	Расчет дебиторской задолженности совершается в следующие сроки: - на дату реализации (отгрузки); - на дату перечисления суммы. - на последний день налогового периода.	Расчет кредиторской задолженности совершается в следующие сроки: - на дату реализации (отгрузки); - на дату перечисления суммы. - на последний день налогового периода.
3	Реализация осуществлена в одном налоговом периоде, оплата произведена через несколько налоговых периодов.	Расчет дебиторской задолженности совершается в следующие сроки: - на дату реализации (отгрузки); - на дату перечисления суммы. - на последний день налогового периода; - на последний день каждого следующего за периодом реализации налогового периода.	Расчет кредиторской задолженности совершается в следующие сроки: - на дату реализации (отгрузки); - на дату перечисления суммы. - на последний день налогового периода; - на последний день каждого следующего за периодом реализации налогового периода.

* составлено автором.

2. Скидки и надбавки (диапазон цен) в условиях договора.

Скидки и надбавки, необходимо в договоре прописывать отдельным пунктом, в зависимости от рыночной конъюнктуры в момент подписания сделки по договору.

Надбавка к цене устанавливается в зависимости от особых требований покупателя, в частности, при выполнении специального, индивидуального заказа, за повышенное качество товара, предоставление дополнительных сервисных услуг, рассрочку платежа и т.д.

В качестве вознаграждения потребителей за определенные действия, как ранняя оплата счетов, закупки большого объема или внесезонные закупки, многие продавцы готовы изменять свои исходные цены для партнеров.

Скидки представляют собой уменьшение первоначальной продажной цены продукции, они используются для эффективного реагирования на цены конкурентов, сокращения чрезмерных запасов, освобождения от поврежденной в магазине продукции, ликвидации остатков товаров и увеличения числа потребителей. Ниже перечислены основные виды скидок

1. За платеж наличными для покупателей, которые оперативно оплачивают счета.

2. За количество закупаемого товара для покупателей, приобретающих большое количество товаров.

3. Сезонные (потребители, совершающих несезонные покупки товаров. Позволяют поддерживать производителю более стабильный уровень производства в течении всего года).

4. Скидка виде бонусов, предназначена для постоянных клиентов, и на определенное количество закупаемого товара.

5. Специальная скидка представляется для тех покупателей, в которых продавец особенно заинтересована.

6. Скидки за возврат предоставляются покупателю при возврате им ранее купленного у данной фирмы товара устаревшего образца.

7. Дилерские скидки предоставляется производителями своим постоянным представителям или посредникам по сбыту, в том числе и заграничным.

8. Экспортные скидки предоставляются продавцами иностранным покупателям сверх тех скидок, которые действуют для покупателей на внутреннем рынке.

Все вышесказанные скидки, на прямую зависят на стоимость договора, и как следствие на налоговые платежи (обязательства) организации. Поэтому когда, мы ведем переговоры по сделке, нам необходимо более внимательно, отнестись к этому условию хозяйственного договора, поскольку например, становясь дилером этой организации, мы на прямую снижаем цену договора и тем самым организация оптимизирует налоговую нагрузку.

3. Определение метода установления цены по договору между контрагентами.

Установление цены по хозяйственному договору сделки является большой проблемой, особенно с длительным сроком осуществления. При этих сделках в период от подписания договора по сделке, например на производство или поставку до сдачи продукции покупателю в условиях инфляции возникают финансовые и налоговые риски. Поэтому, мы предлагаем в рамках процесса согласования между заинтересованными контрагентами следующие методы установления цены по хозяйственному договору (см. табл. 2.9).

На наш взгляд, выбор метода установления цены по договору между организациями важен с точки зрения налоговых платежей организации, так как разнообразные внутренние и внешние факторы серьезным образом влияют на ценовую стратегию в организации, и тем самым влияют на прямую на налоговую нагрузку.

Методы установления цены в договорной политике
в организациях*

№ п.п.	Название метода	Характеристика метода
1	Договор с твердой ценой	В этом случае в хозяйственном договоре сделки устанавливается(фиксируется) твердая стоимость, не подлежащая изменению между заинтересованными лицами (продавец и покупатель). В данном случае инфляционный риск полностью ложиться на покупателя.
2	Договор, предусматривающий пересмотр установленной ранее цены	В этом случае, при наступлении по договору определенных условий разрешается определение новой конкретной стоимости. Однако, по этому методу существует ограниченное применение, так как трудно оценить не только стоимость, но также и другие компоненты договора, например количественные расходы. Поэтому, необходимо детально предусмотреть все особенности связанные с этим методом таким образом, что бы не возникало вопросов между субъектами и особенно налоговыми органами.
3	Договор со скользящей ценой	В данном договоре по сделке указываются стоимость и ее структура на определенный момент времени, например 50% - фонд оплаты труда, 35% - затраты на сырье и материалы, 15% - неизменная часть).
4	Договор, при котором риск почти полностью берет на себя покупатель	При данном методе, стоимость исчисляется в момент совершения сделки по договору на основе реальных затрат и прибыли.

* доработаны автором.

На наш взгляд, выбор метода установления цены по договору между организациями важен с точки зрения налоговых платежей организации, так как разнообразные внутренние и внешние факторы серьезным образом влияют на ценовую стратегию в организации, и тем самым влияют на прямую на налоговую нагрузку.

5. Схемы (методы) взаиморасчетов по хозяйственному договору.

Расчеты по договору разрешено проводить в безналичной и наличной форме. Контрагенты по договору сами устанавливают форму и периодичность расчетов (см. рис.2.4).

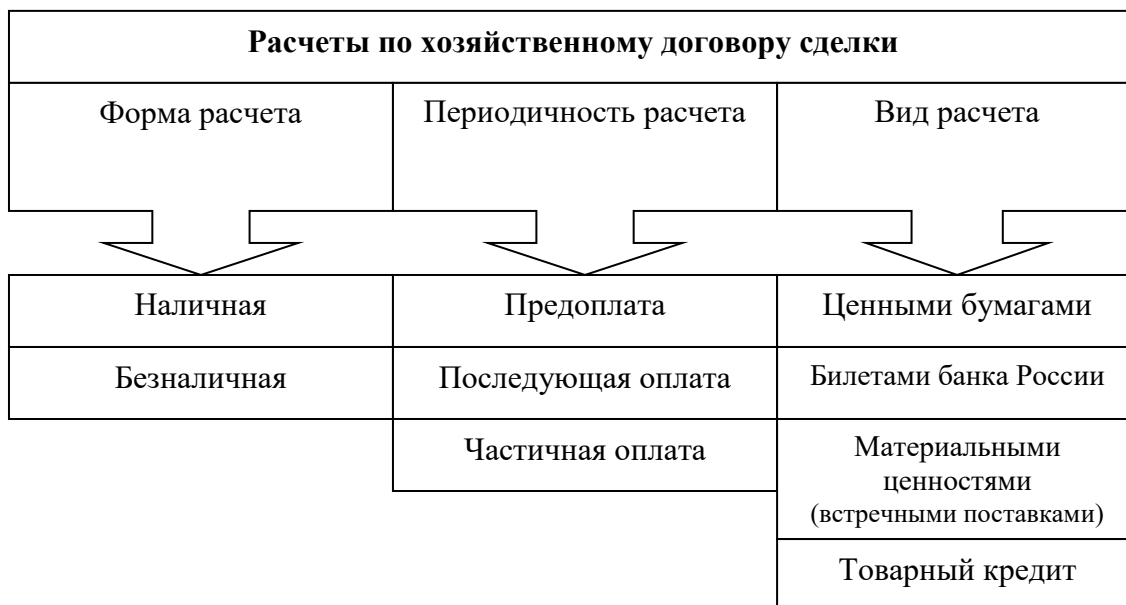


Рис.2.4. Методы взаиморасчетов по хозяйственному договору по сделке.
(* составлено автором)

Как правило, расчеты производятся в безналичном порядке платежными поручениями. При этом, необходимо обратить внимание, что сумма расчетов по хозяйственному договору сделки между контрагентами регламентируются финансовым законодательством и не может превышать определенных лимитов по одному платежу.

В целом взаиморасчеты по договорной сделке, серьезным образом влияют на налогообложение организаций, так как от системы взаиморасчетов, будут влиять на налоговые сроки платежей и самое главное отражения сумм цены сделки на налогооблагаемые базы по различным налогам, следовательно на общую налоговую нагрузку в налоговом периоде[45].

2. Правовой центр ответственности. Ответственные за правовой центр должны внимательно относиться при заключении сделки следующим моментами:

1. Анализ участников договора.

Заключение договора следует начинать с анализа правового статуса контрагента, наличия его государственной регистрации. Если один из контрагентов не зарегистрирован в налоговых органах, сделка по договору является недействительной, за исключением заключения договора с физическим лицом.

Выбор партнера – очень важная составляющая договорной политики организации, от которой зависит налоговая нагрузка. Многие определяют то, кто является партнером сделки по договору (см. табл. 2.10).

Таблица 2.10

Юридический статус контрагента по договору*

№ п.п.	Юридический статус контрагента по договору
1	Резидент Российской Федерации
2	Не резидент Российской Федерации
3	Резидент, пользующийся льготами налога на добавленную стоимость
4	Резидент, продукция, работы и услуги облагаются НДС
5	Нерезидент из стран СНГ или дальнего зарубежья
6	Нерезидент, из таможенного союза
7	Нерезидент, со стороны которого подписано соглашение об избежании двойного налогообложения или нерезидент страны, с которым соглашения нет.
8	Нерезидент, зарегистрированный в налоговых органах российской Федерации.
9	Юридическое лицо или физическое лицо
10	Резидент, обязан удерживать налоговые платежи у источника выплаты или нет
11	Резиденты и нерезиденты, которые используют налоговые льготы

* составлено автором.

От юридически налогового статуса организации возникает определять, какие налоги уплачивает субъект. Например, если организация применяет общий режим налогообложения, она является плательщиком всех законодательно установленных налогов при условии возникновения объекта налогообложения.

Если организация применяет льготные специальные режимы налогообложения, она освобождается от уплаты налога на прибыль, НДС, налога на имущество и социальных взносов (взнос в Пенсионный фонд РФ, взнос в Фонд социального страхования РФ и взнос в фонд Медицинского страхования РФ).

Организации применяющие упрощенную систему налогообложения(УСН) или освобожден от уплаты налога на добавленную стоимость, и организации сотрудничавшие с такими организациями, следовательно, при приобретении у такого хозяйствующего субъекта ценности, будут вынуждены уплачивать налог на добавленную стоимость со своей суммы выручки от сделки, поскольку «входной» налог на добавленную стоимость не возникает.

Если, организация является зарубежной (контрагент), в Российской Федерации она не зарегистрирована, их могут представлять налоговые агенты и за организации могут уплачивать в бюджеты разных уровней НДС и налога на прибыль организаций.

Следует проверить, заключено с зарубежной страной соглашение о двойном налогообложении в которой находится организация контрагент, так как существует возможность минимизации налоговой ставки по доходам, полученных от источников возникновения таких доходов в России.

Определение юридического статуса контрагента по хозяйственному договору влияет на организацию налогового учета и на налоговую нагрузку организации.

2. Анализ наличия налоговых оговорок.

Согласно действующему налоговому законодательству в хозяйственные договоры по сделке запрещается включать налоговые оговорки. Налоговые оговорки представляют собой обязательства нести расходы по уплате налога за другие организации. Организации не вправе за счет собственных средств уплачивать налоги за других[204].

Российское законодательство, предусматривающее большое количество налогов и разные способы определения налогооблагаемой базы, может создать некоторые неудобства. Однако при этом налоговое законодательство предусматривает поиски путей оптимизации налоговых выплат(обязательств) с помощью установленных законодательством налоговых льгот. Этому же косвенно способствуют наличие пробелов в законодательстве, нечеткость и расплывчатость формулировок. Существуют легальные, полулегальные и нелегальные способы оптимизации налогов в организации[50].

Легальный способ снижения налогов основан на соблюдении норм законодательства путем корректировки деятельности в организации, полулегальные связаны с использованием противоречий и недоработок нормативных законодательных актов, а нелегальные – с использованием уголовно наказуемым методам и схем[45].

Безопасно для организаций заключать договор только, легальным способом, т.е. работать с договорами, где нет противоречий с точки зрения налогообложения.

3. Вид деятельности организаций.

Организациям, следует достаточно серьезно проводить анализ хозяйственной деятельности, перед тем как заключить сделку по договору, так как без лицензии на вид такой деятельности осуществлять организациям нельзя.

При заключении договора между контрагентами, следует особо обратить внимание на наличие лицензии на определенный вид деятельности, который касается договора который планируется подписать организации. Если, возникли сомнения у организации, связанные законным предпринимательской деятельности, рекомендуется сделать запрос о наличии лицензии у контрагента на определенный вид предпринимательской деятельности.

Если, у контрагента. Отсутствует лицензия на предпринимательскую деятельность, то в этом случае организация не может претендовать на

налоговые льготы в соответствии с налоговым законодательством, на пример по налогу на добавленную стоимость. А также, отсутствие у контрагента лицензии, может грозить для организации налоговые последствия.

4. Предмет договора.

Анализ предмета договора при налоговом планировании сделки по договору, следует обратить внимание на форму и предмет. То есть, требуется определить что за договор (договор купли-продажи или услуги).

При анализе предмета договора, необходимо обратить внимание на индивидуализацию объекта материального (нематериального) мира, которого этот договор непосредственно касается. Другими словами, в законодательстве предписывается организациям корректно определять в хозяйственном договоре объекты, в отношении которых возникают права и обязанности, т.е. те объекты, с которыми они должны совершать определенные действия[78].

К объектам договора относятся:

- вещи (деньги и ценные бумаги, имущественные права;
- работы и услуги;
- интеллектуальная деятельность;
- нематериальные блага.

В Налоговом кодексе Российской Федерации к объектам относятся:

- реализации товаров (работ, услуг);
- доход организации
- имущество организации;
- прибыль организации.

От формулировки предмета хозяйственного договора между партнерами зависит принципиальный вопрос об источнике финансирования затрат по данному договору: расходы, которые в конечном итоге уменьшат налоговую базу по налогу на прибыль организаций, или чистая прибыль, остающаяся в распоряжении организаций после уплаты налога на прибыль организации. И хотя перечень расходов в гл. 25 НК РФ открыт, существует общее правило: в

организации расходы обязаны быть подтвержденными документами, и самое главное обоснованные и непосредственно связаны с деятельностью, направленной на получения организациями доходов.

При заключении сделки по договору, необходимо четко указывать конкретное имущество, характер услуги и т.д. особенно это надо четко отражать если договор является сложным (смешанным). Конкретный предмет договора, важен для формирования налогового учета по данному предмету договора.

Организации, проводящие налоговое планирование механизма установления стоимости в рамках подготовки подписания договора, необходимо предварительно определить цену по договору. Так как, важным моментом является данную стоимость по сделке подвергнуть анализу обоснованности цены по договору рыночной.

Формирование цены товара по сделки по хозяйственному договору имеет важное значение в предпринимательской деятельности, в рамках налогового планирования. Часто, наблюдается на практике, что организации не уделяют серьезного внимания на правильность установления стоимости по договору в соответствии со ст. 105 НК РФ.. Так как, данная статья имеет серьезные ограничения связанные с установлением рыночной цены.

Сегодня в НК РФ нет четкого разъяснения формирования рыночной стоимости сделки по договору, так как в настоящее время появилось новая, самостоятельная форма налогового контроля – контроль за трансфертным ценообразованием, которая проводится дополнительно налоговыми органами к камеральной и выездной проверки. В результате, организациям необходимо отслеживать характер осуществляемых сделок по хозяйственному договору для своевременного выявления среди них сделок, являющимися контролируемыми.

Мы предлагаем новый самостоятельный алгоритм внутрифирменного налогового контроля за обоснованностью рыночной цены сделки в процессе заключения сделки по договору, который минимизирует налоговые риски при установлении рыночной стоимости по договору (см. рис. 2.5).

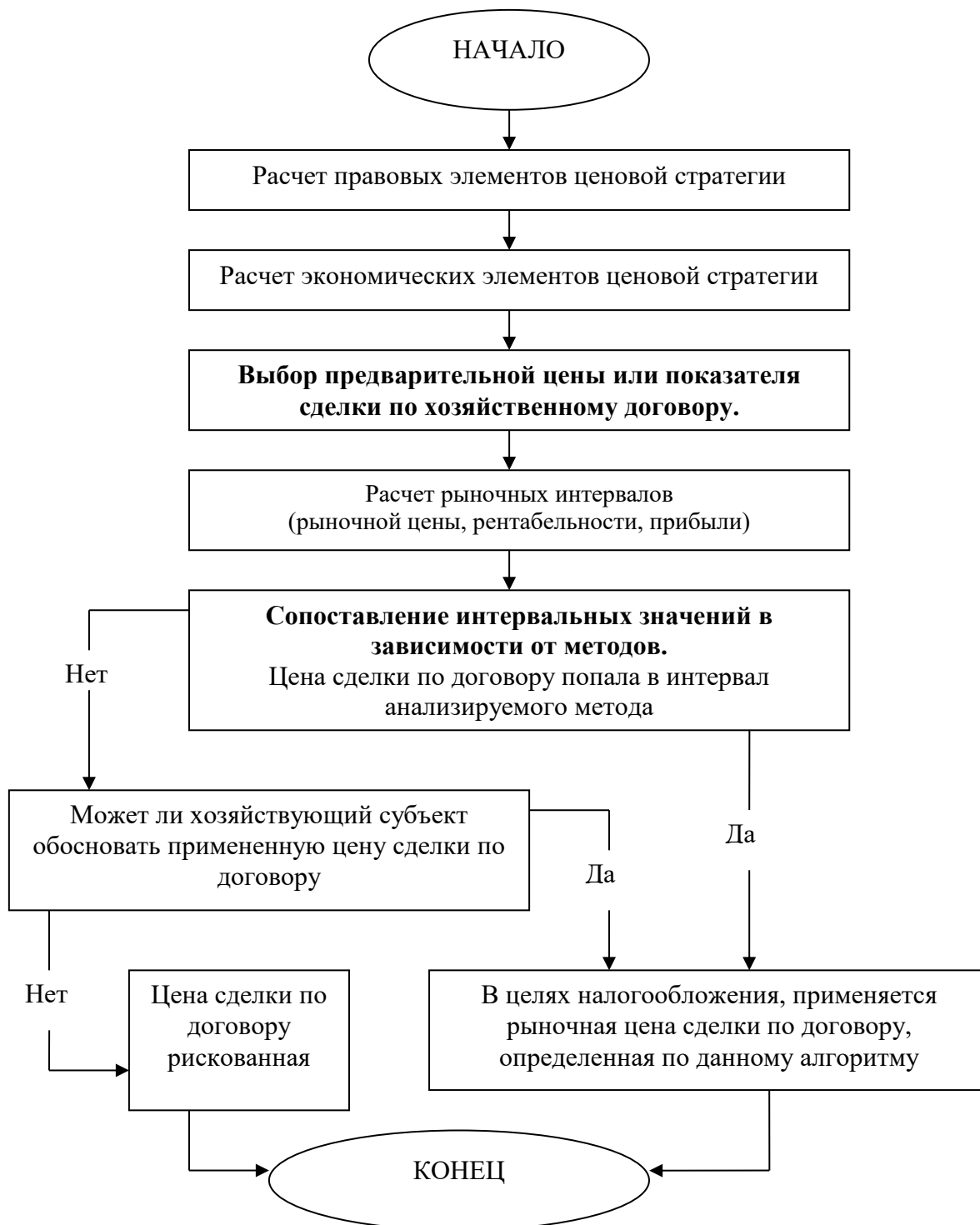


Рис. 2.5. Авторский алгоритм внутрифирменного комплексного налогового контроля цены сделки в процессе заключения договора.

Рассмотрим более подробно методику определения цены сделки по хозяйственному договору для целей налогообложения с использованием предложенной методики.

Шаг 1. Выбор предварительной цены или показателя сделки по хозяйственному договору.

В первом шаге хозяйствующие субъекты при определении предварительной рыночной цены на товар, работы или услуги учитывает информацию и расчеты проведенные экономическими и правовыми службами организации. Экономико-правовые условия сделок по хозяйственным договорам, которые учитываются при определении предварительной цены представлены на рис 2.6.



Рис. 2.6 Условия сделок по хозяйственному договору, которые учитываются при определении рыночных цен.

Условия сделки по хозяйственному договору относятся к категории существенных, их отсутствие говорит об отсутствии договора как юридического факта. Так, не будут считаться сопоставимыми сделки по продаже разных по объему партий идентичных товаров, поскольку размер партии напрямую влияет на цену товара [291].

Шаг.2. Расчет рыночных интервалов (рыночной цены, рентабельности, прибыли).

По общему правилу налога на прибыль организаций налогооблагаемой базой признается денежное выражение, определяемой в соответствии с главой 25 налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с налоговым законодательством, по сделкам совершенные между контрагентами при заключении договора, налоговые органы могут применить пять методов в рамках налогового контроля сделки, необходимо отметить, что налоговые контролирующие органы одновременно могут воспользоваться сразу 2 методами оценки.

Расчет рентабельности, прибыли или выручки в организации, необходимо проанализировать предварительно стоимость по договору рыночной сделке (цене) [114]. Предлагается на практике используется интервал рыночных цен, позволяющий рассчитать стоимость по каждому договору в соответствии ст. 105 Налогового кодекса Российской Федерации (см. рис.2.7).

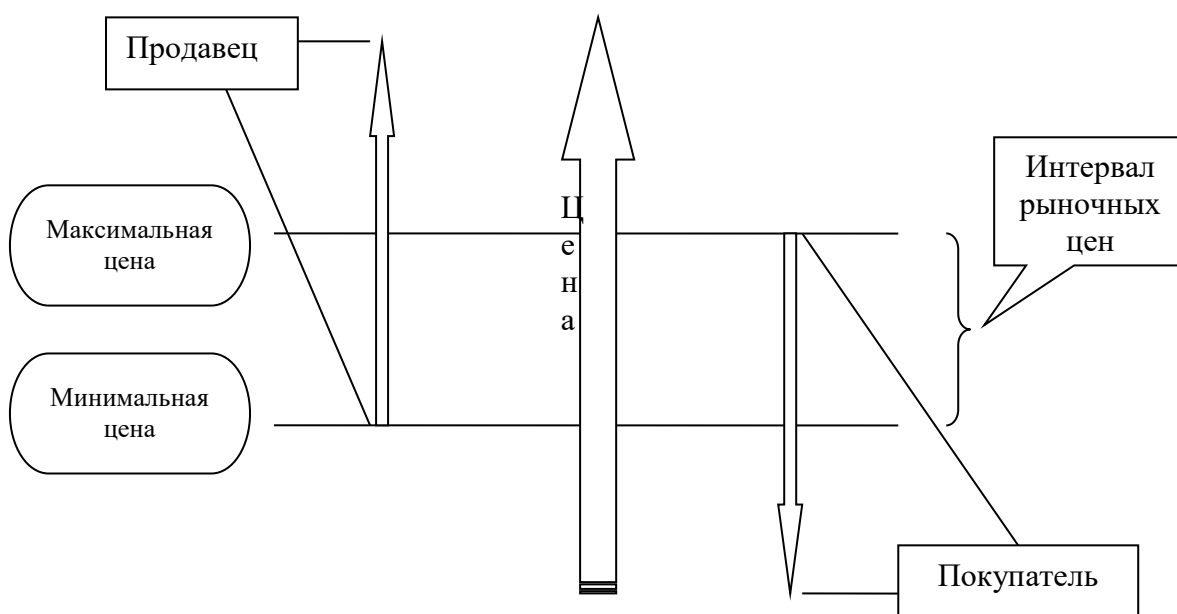


Рис.2.7. Методика определения в организации интервал цен рыночных по договору.

Вашему вниманию, предлагается математическая формула расчета цены рыночной между контрагентами при заключении сделки по договору, которые являются между собой независимыми. Математическая формула, учитывает цену спроса и предложения, и коэффициента дефлятора, который необходим, для того чтобы учитывать в рыночной среде инфляционные процессы, которые влияют на изменения цен на рынке.

$$P_{ЦСв} = \left(\frac{СЦПО_{в} + СЦПР_{в}}{2} \right) \times K, \quad (2.1)$$

где

P_{ЦС} – рыночная цена сделки;

СЦПО – цена покупки товара (среднеарифметическая);

СЦПР – цена продажи товара (среднеарифметическая);

K – коэффициент-дефлятор.

Шаг.3. Сопоставление интервальных значений в зависимости от методов.

Фактически примененные цены сделки по хозяйственным договорам между взаимозависимыми лицами должны находиться в рассчитанном интервале рыночных цен. Так как, в соответствии налоговым законодательством цена сделки считается рыночной если уполномоченном контролирующим специалистом не будет доказано обратное или если налогоплательщик самостоятельно не произвел корректировку сумм налога.

Таким образом, организациям необходимо в случае необходимости проводить корректировку по сделке с партнерами. Такие действия могут ей избежать возможных доначислений налогов, штрафов и пеней, если в отношении организаций будут проводится процедуры налогового контроля.

Шаг.4. Обосновать примененную цену сделки по хозяйственному договору.

Если цена сделки окажется в не диапазоне рыночных цен по сделке, у организаций, следует по возможности обосновать такую цену по сделке.

Если отклонение цены сделки по хозяйственному договору между партнерами от обычной цены было довольно существенным, то, рекомендуется вернуться на первый шаг данного алгоритма и продолжить переговоры по установлению цены. В противном случае организации рискуют на налоговые последствия за нарушение налогового законодательства Российской Федерации.

Шаг 5. Определение рыночной цены сделки по хозяйственному договору.

Организации, которые провели детальный анализ по вышеперечисленным методическим схемам определения рыночной стоимости по договору, в окончательном варианте принимается управленческое решение об установлении стоимости сделки по договору между контрагентами.

2.3. Комплексная модель оценки налоговой добавленной стоимости в исходной цене по договору

Для продолжения развития и выполнения текущей деятельности любой организации, невозможно без совершения сделок и заключения хозяйственных договоров. Значение хозяйственного договора сделки в финансово-хозяйственной деятельности организаций в рамках российского нормативно-правового обеспечения имеют самостоятельный, индивидуальный характер, т.есть контрагенты по договору имеют возможность самостоятельно разрабатывать схемы по сделки и их реализовывать, не придерживаясь жестко юридическим нормативным документам.

При согласовании договора, организациям следует всесторонне систематизировать и сформировывать свой договор, потому что, от этого зависит гарантия успешного достижения преследуемых организациями финансовых показателей, которые были поставлены организацией в рамках налогового планирования и уплаты в бюджет налогов. Контрагентам, рекомендуется применить на практике в ходе заключения договора по сделке инструментарий, который поспособствует оптимизационным мероприятиям, связанные с налоговыми обязательствами хозяйствующих субъектов. Некорректный и непроанализированный хозяйственный договор неизбежно влечет возникновения налоговых проблем у организаций.

Первоисточником возникновения налоговых обязательств субъектов хозяйствования возникает из сделок налогоплательщиков, совершаемых на основании договора. Следовательно, договорная политики считается одним из результативным инструментом планирования налогов в организации[45].

Проведенные автором анализ различных договоров организаций, а также опыт других ученых и экономистов - исследователей в юридической и экономической литературе по данному вопросу, мы предлагаем следующую схему методики юридической и финансово-экономической экспертизы(оценки) в период согласования и заключения договора по сделке (см. рис. 2.8).

В настоящем предложенном исследовании, мы предлагаем модель финансово-правовой экспертизы провести по трем уровням. На первом уровне мы проводим правовую экспертизу, на втором финансовую (налоговую) экспертизу и на третьем уровне проводим финансово- правовую экспертизу налоговых рисков, следовательно экспертиза договоров представляет собой системное моделирование заключаемого договора в целях определения целесообразности предлагаемой сделки по договору.

Первый уровень экспертизы	Правовая экспертиза				
	Анализ участников договора	Анализ наличия налоговых оговорок	Анализ вида деятельности	Анализ предмета договора	Анализ даты совершения операции по договору
Второй уровень экспертизы	Финансовая (налоговая) экспертиза				
	Анализ порядка включения в налогооблагаемые базы сумм денежных и материальных средств		Оценка налоговой доли добавленной стоимости в исходной цене по договору	Анализ порядка отнесения затрат на себестоимость при оплате данного договора	
	Оценка налоговой нагрузки по договорной сделке (операции)		Оценка финансового состояния до и после уплаты налогов по сделке		
Третий уровень экспертизы	Финансово-правовая экспертиза налоговых рисков, в процессе заключения хозяйствующего договора				

Рис. 2.8. Методика экспертизы возникновения налоговых обязательств по договору*
(*разработано автором)

Проведенная организациями методика оценки экспертизы налоговой добавленной стоимости в первоначальной цене по сделки, которая прописана в договоре, на наш взгляд важна, так как в зависимости от вида прямого или косвенного налога зависит цена сделки, и как следствие сумма налоговых обязательств организации. Кроме того, организации стремятся снизить договорную цену сделки.

В проведении экспертизы (анализа) должны участвовать бухгалтера, экономисты, юристы, в ряде случаев работники технических служб. Несогласованность между структурными подразделениями, может привести к заключению неблагоприятных хозяйственных договоров. Конечной целью проводимой финансово-правовой экспертизы хозяйствующего договора является заключение договора, обеспечивающий эффективную работу организации и оптимальную налоговую нагрузку в организации[116].

Порядок формирования договорной цены сделки и налогов по договору продавца и покупателя зависит от структуры и каналов товародвижения.

Товар от предприятия - производителя может поступать непосредственно в торговую сеть (см. рис.2.9) [314].

Себестоимость	Прибыль	Акциз	НДС	Торговая надбавка	НДС на торговую надбавку
Отпускная цена по договору продавца (выручка продавца)					
Свободная договорная розничная цена покупателя (Выручка организации)					

Рис. 2.9. Структура договорной цены организации - производителя.

Товар от организации- производителя может поступать в торговую сеть через посредника (см. рис. 2.10) [314].

Себестоимость	Прибыль	Акциз	НДС	Оптовая или снабженческо-сбытовая надбавка	НДС оптовой или снабженческо-сбытовой организации	Торговая надбавка	НДС на торговую надбавку
Отпускная цена по договору продавца (выручка продавца)							
Свободная договорная розничная цена покупателя (Выручка организации)							

Рис. 2.10. Структура договорной цены организации – производителя через посредника

Товар от организации-производителя может поступать в торговую сеть через двух посредников (см. рис.2.11) [314].

Себестоимость	Прибыль	Акциз	НДС	Оптовая надбавка	НДС организации	Снабженческо-сбытовая надбавка	Снабженческо-сбытовой организации	Торговая надбавка	НДС на торговую надбавку
Отпускная цена по договору продавца (выручка продавца)									
Свободная договорная розничная цена покупателя (Выручка организации)									

Рис. 2.11. Структура договорной цены организации – производителя через двух посредников

Торговая надбавка состоит из 2-х элементов – затраты обращения и прибыль торговой организации. НДС торговой организации 18%, 10%,0% от торговой надбавки. Начисляется торговая надбавка к отпускной цене по договору продавца без НДС.

Оптовая или снабженческо – сбытовая надбавка состоят из 2-х элементов – затраты обращения и прибыль оптовой или снабженческо – сбытовой организации. Оптовая или снабженческо – сбытовая надбавка начисляется отпускной цене по договору продавца без НДС, а затем добавляется НДС производителя и посредника. Налогооблагаемой базой для расчета налога на добавленную стоимость посредников будет является оптовая или снабженческо – сбытовая надбавка. Уровень Налога на добавленную стоимость у посредников будет такой же, как у производителя (18%,10%,0%). на рынке.

Большое и важное значение, в договорной политике, занимают социальные сборы, которые включаются в себестоимость продукции. К ним относятся:

- сбор в Пенсионный фонд РФ;
- сбор в фонд медицинского страхования РФ;
- сбор в Фонд Социального страхования РФ.

Данные ставки максимизируют себестоимость, и на прямую влияют на валовую прибыль организации.

На рисунке 2.12, мы видим, какие налоги относятся и включаются в себестоимость товаров, работ и услуг, и следовательно влияют на прямую на цену сделки.

Поэтому, мы рекомендуем хозяйствующим субъектам, комплексно и всесторонне оценивать влияния налогов, которые входят в себестоимость продукции, с точки зрения оптимизационного составляющего в рамках налогового планирования и прогнозирования.

Таким образом, организации, смогут снизить налоговые обязательства организации, а также данная оптимизация повлияет и на цену сделки по договору.



Рис. 2.12. Налоги в составе себестоимости.

Существенное отражение в сделке по договору между контрагентами (продавец и покупатель) влияют на цену косвенные налоги (см. рис. 2.13).

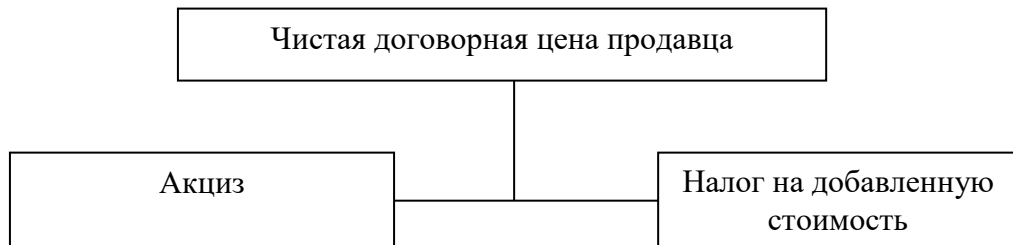


Рис. 2.13. Косвенные налоги в договорной цене сделки

Для продавцов косвенные налоги представляют собой вычет с цены продажной сделки по хозяйственному договору P_0^D и поэтому продавцы ориентируют свое предложение на цену выручки организации по договорной сделке P_0^S , отличающуюся от цены договорной сделки P_0^D на величину налогового платежа. Механизм взаимодействия кривых спроса и предложения при введении косвенного налога представлен на рис. 2.14[291].

Кривые D и S соответствуют кривым спроса и предложения до введения косвенного налога. Количеству товара, работ и услуг Q_0 соответствует равновеликая стоимость (цена договорной сделки) P_0 .

Для целей анализа величину косвенных налогов лучше представить в виде процентного отношения к договорной цене сделки хозяйствующего субъекта, т.е. к стоимости договорной сделки P_0^S , которую после вычетов получают хозяйствующие субъекты. Для случая, показанного на рис. 2.15, это процент подакцизный на товар к цене выручки хозяйствующего субъекта.

Допусти, процент акциза t составит 100%, где t - отношение косвенного акцизного налога к договорной стоимости сделки хозяйствующего субъекта.

Введение косвенного налога формирует ситуацию, при которой хозяйствующий субъект должен продавать количество товара (работ, услуг) Q_0 по стоимости предложения $(1+t) \times P_0$. Возникает новая функция рыночного предложения по договорной сделке S^1 . Покупатели, вынуждены платить новую стоимость предложения, уменьшают объем спроса до величины Q_0^1 . В результате устанавливается новая равновеликая стоимость договора по сделке P_0^D и количество производимого товара Q_0^1 . Из рисунка видно, что в новом положении размер выручки хозяйствующего субъекта по договорной сделке $P_0^S \times Q_0^1$, будет относительно меньше размера выручки по хозяйственному договору сделки до введения косвенного налога ($P_0 \times Q_0$), а общая сумма косвенного налога соответствует площади прямоугольника $P_0^S \times a \times e \times P_0^D$.

Видно, что в результате введения косвенных налогов в силу стремления хозяйствующих субъектов увеличить договорную стоимость предложения, стоимости продажи имеет развитие к росту, а объем спроса – к уменьшению.

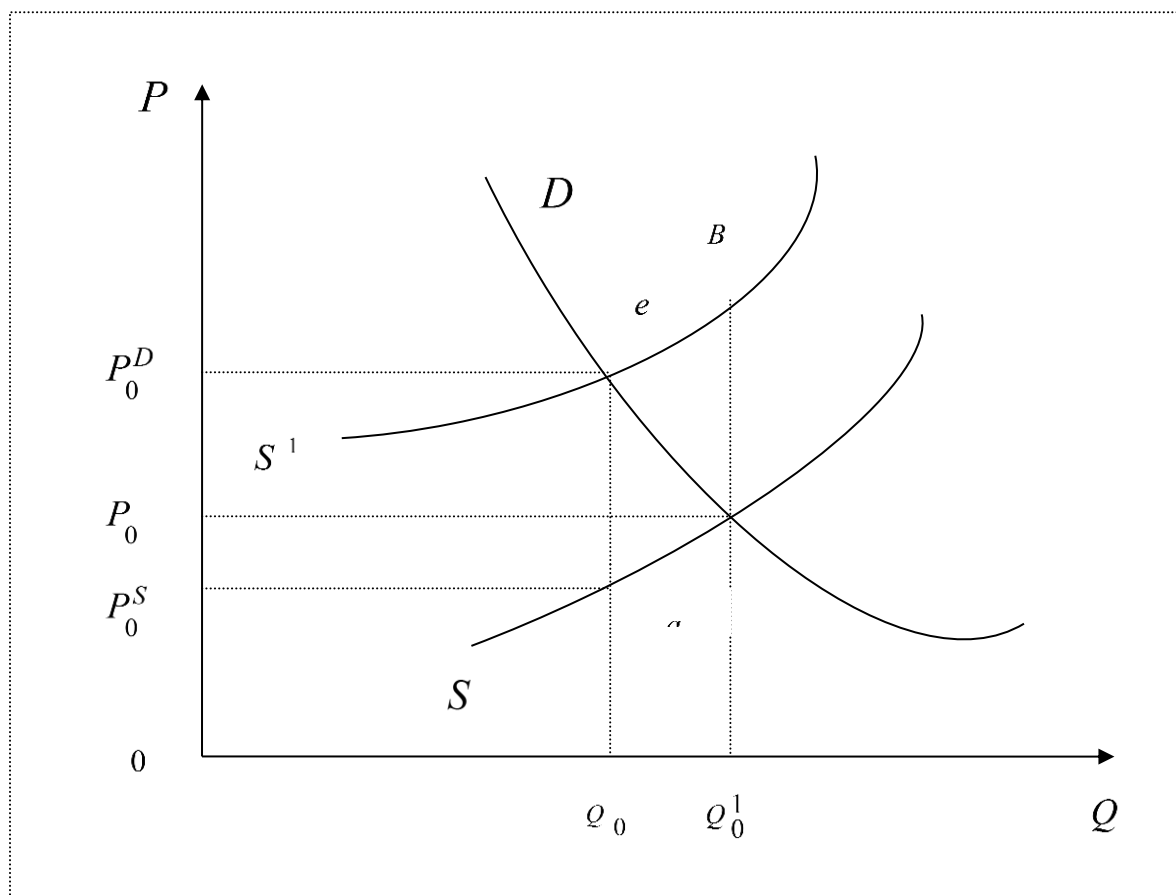


Рис. 2.14. Влияние косвенных налогов на договорную цену продавца

На рисунке видно, что в следствии введения косвенного налога, стоимость по хозяйственному договору для покупателей увеличелась на $\frac{P_0^D - P_0}{P_0} \times 100\%$, а выручка договорной сделки хозяйствующего субъекта уменьшилась на $\frac{P_0^S - P_0}{P_0} \times 100\%$. Можно наблюдать, что если способ относительно более эластичен, чем предложение продавца, то введение косвенного налога сильнее влияет на понижение стоимости продажи

хозяйствующего субъекта, чем нарост стоимости покупателя. Если предложение относительно эластичнее спроса, то косвенный налог сильнее влияет на повышение стоимости договорной сделки или на понижение стоимости продавца.

На наш взгляд, организациям в процессе заключения договора по сделке, и для налогового контроля для целей налогового планирования и прогнозирования необходимо проводить оценку налоговой доли добавленной стоимости в исходной цене хозяйствующего договора по следующей авторской формуле:

$$ДНЦ = ЦС - ПР - КН \quad (2.2)$$

где:

ДНЦ - Добавленная налоговая стоимость в цене сделке по хозяйственному договору;

ЦС - Цена сделки по хозяйственному договору;

ПР - прямые налоги в составе себестоимости;

КН - косвенные налоги в составе цены договорной сделки.

Предлагаемый расчет по формуле, позволяет определить, долю налогов в стоимости товаров в сделке по договору между контрагентам.

Следует обратить внимания финансовым работникам, на налог (налог на прибыль организаций), которые уплачиваются в бюджет с валовой прибыли, а также на налоги которые уплачиваются с прибыли организации. К такому налогу относится налог на имущество организаций, который уплачивается в региональный бюджет (см. рис. 2.15).

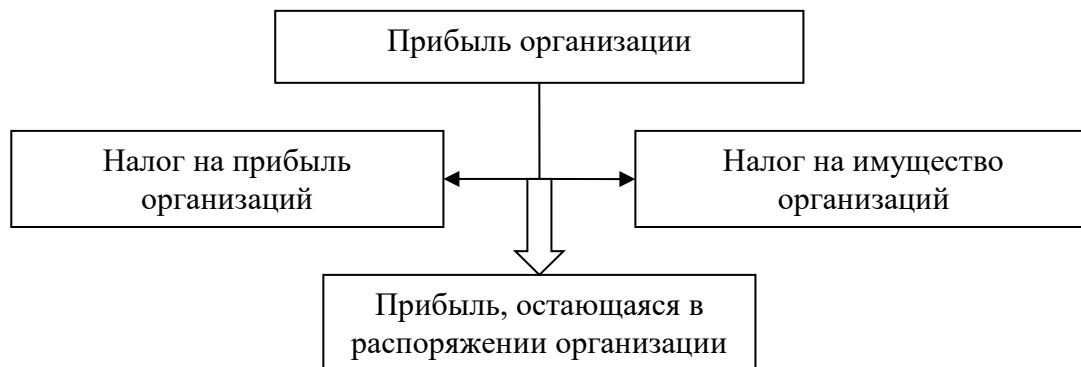


Рис. 2.15. Налоги, относящиеся на прибыль.

При анализе договорной политики в организации, необходимо учитывать налоги, которые уплачиваются с прибыли и их составляющую при заключении договора по сделке[93]. При подготовке к подписанию договора между контрагентами, серьезным индивидуальным моментом считается моделирование элементов договора для определения оптимальной добавленной налоговой стоимости по сделке между партнерами.

На наш взгляд, в современных рыночных условиях организациям необходимо обратить внимание на информационные системы, которые позволяют минимизировать затраты и время на оценку сделки по договору в процессе переговоров между контрагентами. Большинство информационных методик, которые представлены крупными компаниями программного обеспечения, нацелены на внедрения в деятельность организаций больших компьютерных программ, которые направлены на минимизацию затрат. Однако, такие программы, на наш взгляд не по силам финансовым небольшим организациям.

Необходимо, отметить, что предполагаемые информационные технологии для организации, охватывают комплексный подход, но при этом процессе изучения материалов, не было выявлено и описано методик внедрения для отдельных структурных подразделений, и тем более внедрения их в практику организаций. Так как, они являются дорогостоящими в разработке и внедрении.

На основании вышесказанного были разработаны имитационные модели прогнозирования налоговых обязательств по договорной сделки с использованием информационных технологий, которая будет учитывать актуальные элементы договорной политики.

Кроме разработанной в диссертационном исследовании формулы, нами предлагается следующая разработанная методика определения налоговой составляющей в стоимости сделки по договору, которая позволит контрагентам в ходе согласования и заключения договора моделировать

стоимостные показатели, которые повлияют на окончательную цену по сделке. При этом будут учитываться:

- рыночное изменение стоимости сделки по договору;
- моделируемые параметры сделки по договору.

На договорную политику, влияют большое количество налогов и сборов, которые образуются в результате заключения договора между контрагентами. При этом, договор на прямую влияет на минимизацию одних налогов, но при этом эти налоги существенно могут повлиять на максимизацию других налогов по договору. Поэтому, организациям выгодно стремиться оптимизировать в рамках налогового планирования договорных сделок взаимосвязанные налоги между собой, то есть, налоги которые влияют на налоговые базы между собой[46].

На наш взгляд, договорная политика важный инструмент планирования налогов и является серьезным механизмом при планировании стоимости сделки по договору и анализа налоговых платежей.

Данная предлагаемая модель, основывается на детерминированной схеме, с использованием нормативного метода, в результате которой учитываются совокупная налоговая нагрузка сделки по договору. Она учитывает:

- формирование налоговой базы по налогам;
- отрицательные налоговые потоки;
- прибыль организации по договору;
- налоговую нагрузку.

Данная методика, предполагает определение отрицательных налоговых потоков из совокупности всех отрицательных финансовых денежных потоков. Данная методика, позволяет модулировать изменения разных показателей, влияющих на налоговые базы по налогам на налоговую нагрузку в целом и по элементам, относимые, на пример на себестоимость.

В данной методике, предусмотрены переменные и постоянные показатели, такие как:

- расходы материальные (расходы на сырье, материалы);
- расходы, связанные на оплату труда;
- аренда помещений;
- амортизация основных фондов;
- содержание аппарата управления;
- и другие показатели.

В данной методике, к переменным относится итоговая чистая прибыль. Внутри алгоритма, внутренние элементы включают долю фонда оплаты труда, материальную долю в чистой прибыли, а внешние элементы методики представляют собой налоговые ставки. Важно, что в состав стоимости, обязательно включается налог на добавленную стоимость и акциз (выделяются суммы НДС в финансовых документах).

Алгоритм построения прогнозной налоговой методики(модели):

1. Формируется расчетный макет таблицы.
2. Формируются финансово-экономические показатели в макете таблицы.
3. Увязываются логически в макете таблицы такие элементы, как показатель налоговой базы, итоговые суммы по конкретным налогам и в целом по договору.

Данная методика, разработана на хорошо всем известной компьютерной программе электронных таблиц Excel. Электронная таблица состоит из 48 показателей, из которых 25 показателей являются расчетными в данной методике, 21 параметр содержит ставки налогов в соответствии с законодательством и внутренние показатели сделки по договору, 2 показателя, относятся к оценки налоговых рисков связанные с заключением договора.

Расчет полностью представлен в таблице 2.11.

Таблица 2.11

Моделируемый расчет прогнозной налоговой добавленной стоимости в
цене сделки по хозяйственному договору*

№ п.п.	Анализируемый показатель (за единицу товара)	Исследуемая цена сделки по хозяйствующему договору				
		Договор №1	Договор №2	Договор №3	Договор №4	Договор №5
1	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), с НДС, руб.	178,75	173,25	158,81	180,47	144,38
2	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), без НДС, руб.	162,50	157,50	144,38	164,06	131,25
3	Надбавка, %	30	20	10	25	0
4	Скидка, %	5	0	0	0	0
5	Количество товара (оказанных работ, услуг), шт.	1000	1000	1000	1000	1000
6	Общая цена (Выручка) по договору, с НДС, руб.	178750	173250	158812,5	180468,75	144375
7	Общая цена (Выручка по договору), без НДС, руб.	162500	157500	144375	164062,5	131250
8	Прямые расходы всего, руб.	100	100	100	100	100
9	Заработная плата основного персонала, руб.	27	27	27	27	27
10	Косвенные расходы всего, руб.	25	25	25	25	25
11	Заработная плата вспомогательного персонала, руб.	4	4	4	4	4
12	Итого расходов, руб.	125	125	125	125	125
13	Ставка налога на добавленную стоимость, %	10	10	10	10	10
14	Реальная сумма налога НДС по договору, руб.	16,25	15,75	14,44	16,41	13,13
15	Ставка акциза, % или твердая	5	5	5	5	5
16	Акцизный налог, руб.	7,74	7,50	6,88	7,81	6,25
17	Ставка сбора в ПФ РФ, %	26	26	26	26	26
18	Ставка сбора в ФМС РФ, %	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
19	Ставка сбора в ФСС РФ, %	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9
20	Единая ставка социальных сборов, %	34	34	34	34	34
21	Сбор в ПФ РФ, руб.	8,06	8,06	8,06	8,06	8,06
22	Сбор в ФМС РФ, руб.	1,58	1,58	1,58	1,58	1,58
23	Сбор в ФСС РФ, руб.	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90
24	Социальные взносы на фонд оплаты труда, тыс. руб.	10,54	10,54	10,54	10,54	10,54
25	Налоговая база транспортного налога, мощ. двиг.	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2

Продолжение таблицы 2.11

26	Ставка транспортного налога, руб.	10	10	10	10	10
27	Транспортный налог, руб.	2	2	2	2	2
28	Среднегодовая стоимость имущества, руб.	20	20	20	20	20
29	Амортизация, руб.	3	3	3	3	3
30	Ставка налога на имущество организаций, %	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2
31	Налог на имущество, руб.	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
32	Валовая прибыль, руб.	162,50	157,50	144,38	164,06	131,25
33	Ставка налога на прибыль организаций, %.	20	20	20	20	20
34	Налог на прибыль, руб.	32,5	31,5	28,875	32,8125	26,25
35	Чистая прибыль, руб.	129,63	125,63	115,13	130,88	104,63
36	Сумма налогов (сборов) относящая на себестоимость в цене договора, руб.	12,54	12,54	12,54	12,54	12,54
37	Сумма косвенных налогов в цене договора, руб.	23,99	23,25	21,31	24,22	19,38
38	Сумма налогов относящаяся на прибыль, руб.	32,87	31,87	29,25	33,19	26,62
39	Уровень налоговых обязательств в цене сделки по договору, руб.	36,53	35,79	33,85	36,76	31,92
40	Уровень налоговых обязательств возникших по договору, руб.	69,40	67,66	63,10	69,95	58,54
41	Уровень налогов относящиеся на себестоимость в цене сделки по договора, %	7,02	7,24	7,90	6,95	8,69
42	Уровень косвенных налогов в цене сделке по договору, %	13,42	13,42	13,42	13,42	13,42
43	Уровень налоговой нагрузки к выручке, %	42,71	42,96	43,71	42,63	44,60
44	Цена за товар без налогов, руб.	142,22	137,46	124,96	143,71	112,46
45	Интервал рыночных цен покупок (на рынке), руб.	131,80	131,80	131,80	131,80	131,80
46	Интервал рыночных цен продаж (на рынке), руб.	152,00	152,00	152,00	152,00	152,00
47	Налоговый риск (ст. 105 НК РФ)**	Нет	Нет	Да	Нет	Да
48	Предпочтительный вариант предварительной цены сделки по договору.***	2	1	1	3	2

*разработано автором.

* * Налоговый риск заполняется специалистом самостоятельно, после проведенных расчетов.

***В данном пункте цифра «1», и по возрастанию присваивается наиболее выгодным условиям по хозяйственному договору без риска и с риском.

Разработанная модификация имеет важную практическую значимость. Проведенные моделируемые прогнозные расчеты налоговой добавленной стоимости в цене сделки по хозяйственному договору позволяют контрагентам принимать правильные решения связанные с заключением договора. Контрагенты, могут спрогнозировать в рамках налогового планирования финансово-экономические показатели организации, и следовательно определит планируемые налоговые обязательства. Которые в будущем организации предстоит уплатить в бюджеты разных уровней.

Критериями оценки уровня налогов относящиеся на себестоимость, уровень косвенных налогов и тяжести налоговой нагрузки по цене сделки по хозяйственному договору служат относительные показатели. В качестве относительных показателей используется цена товара, а для расчета налоговой нагрузки в целом по сделке наиболее часто используют отношение налогов к выручке.

По показателям соотношения налогов и цены, можно сделать предварительный вывод о серьезном влиянии налоговых показателей на стоимость товара. Следовательно, сумма добавленной налоговой стоимости зависит от налоговых баз по разным налогам, поэтому оптимизация и планирование налоговых платежей хозяйствующих субъектов зависит от искусства финансового и налогового менеджмента.

Нами введены дополнительные показатели, связанные с налоговыми рисками, которые могут повлиять на принятие решения об установлении цены сделки по договору и в целом о заключении договора хозяйствующими субъектами.

В приложении с 2 по 7, приведены примеры моделируемого расчета прогнозной налоговой добавленной стоимости в цене сделки по хозяйственным договорам на различных организациях.

В заключении, после проведенного всестороннего комплексного исследования, мы считаем, что необходимо дать новое понятие налоговой добавленной стоимости. И, так налоговая добавленная стоимость – это сумма налогов, включенная в цену товаров, работ или услуг прямым и косвенным методом.

Глава 3. НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ КАК ИНСТРУМЕНТ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ

3.1. Экономическое содержание и виды налоговых льгот для организаций

В Российской Федерации в экономической литературе, активно используется понятие налоговая льгота, но к большому сожалению. Не смотря на то что данное понятие известно всем практикующим экономистам, до сих пор на нормативном уровне нет четкого понятия данного термина, нет понимания классификации налоговых льгот.

Налоговые льготы, как инструмент налогового планирования в организации, не получил нормативного отражения как отдельного элемента в Налоговом кодексе Российской Федерации. Следовательно, существующие налоговые льготы, которые прописаны не четко в Налоговом кодексе Российской Федерации, носят характер раздробленности, хаотичности, и не структурируют в полном объеме главы по налогам в кодексе. Практикам, приходится, очень часто принимать серьезные шаги, в поиске льготлируемых инструментов в тексте, для того чтобы в дальнейшем эти инструменты использовать на практике в организации.

На наш взгляд, налоговые льготы являются наиболее результативным способом оптимизации налоговых обязательств организации, которые позволяют влиять на развитие финансово-экономического состояния организации в рамках рыночной конъюнктуры. Способствуют модернизации производственных процессов в организации, тем самым позволяют увеличивать обороты выпуска продукции, и, следовательно, увеличивать поступления в дальнейшем налоговых поступлений в бюджеты разных уровней.

Предоставляемые налоговые льготы правительством Российской Федерации, должны быть едины для всех организаций, которые будут способствовать применения их на основе четких нормативных документов. Таким образом, не будет возникать противоречивых обстоятельств по применению, и наоборот будет хорошим стимулом их использовать, в процессе налогового планирования.

Инновационное стимулирование организаций за последнее время с помощью налоговых льгот по налогу на прибыль организации, на пример на сегодня имеют достаточно низкую стимулирующую функцию на модернизацию капитала организации (см. табл.3.1)

Таблица 3.1

Показатели применения льготы по налогу на прибыль на примере Иркутской области.*

Экономический показатели	Налоговый период			
	2012	2013	2014	2015
Инвестиции в основной капитал организаций по региону, %	90,4	92,5	97,7	100,1
Сумма налоговых льгот для организаций (млн. рублей)	143,1	154	179,2	159,1

* составлено автором на основе статистических данных.

Как видно из таблицы, темпы роста объемов предоставления налоговых инвестиций в результате использования льготы по налогу на прибыль в организации, опережают темпы роста инвестиций, осуществляемых в организаций за аналогичные периоды. В существующей льготе по капитальным вложениям носит общий характер, чем необходимо для стимулирования активного обновления основных средств (фондов) организаций. Однако надо отметить, что предоставление налоговых льгот организациям, направленные на стимулирование инвестиций в сектор экономики и ведет к дополнительным потерям бюджета. Это есть одна из причин, неохотного реформирования налоговой системы, связанные с предоставлением налоговых льгот организациям.

Открытые данные Федеральных органов власти. Позволяют произвести анализ предоставления правительством Российской Федерации налоговых льгот (см.табл.3.2).

Таблица 3.2

Структура налоговых льгот, предоставленные
нормативными документами, %

Год	Вид льгот	
	Всего представленных льгот	
	Федеральным законодательством	Региональным и местным законодательством
2011	47,72	52,28
2012	52,21	47,79
2013	54,41	45,59
2014	54,35	45,65
2015	55,21	43,18

* составлено по данным федеральной налоговой службы РФ.

Мы видим в таблице 3.2, что налоговые льготы предоставленные федеральными нормативными документами, чуть выше, чем предоставленные региональными и местными нормативными документами. Такое предоставление характеризуется по совокупности льгот которые могут воспользоваться организации.

Из таблицы, мы видим, что происходит существенное максимизация налоговых льгот для организаций, предоставленные федеральными, региональными и местными властями страны. Мы видим, что происходит увеличение налоговых льгот в некоторые налоговые периоды, серьезными темпами (см. табл.3.3).

Таблица 3.3

Темпы роста сумм начисленных налогов и представленных
налоговых льгот и освобождений, %*

Налог	Экономический показатель	Налоговый период		
		2012\2013	2013\2014	2014\2015
Земельный налог	Взнос в бюджет	125,47	105,92	105,18
	Налоговая льгота для организаций	90,12	119,25	109,52
Налог на имущество организаций	Взнос в бюджет	109,79	111,87	98,62
	Налоговая льгота для организаций	104,38	108,31	89,38
УСН	Взнос в бюджет	115,20	129,17	106,82
	Налоговая льгота для организаций	121,19	112,33	98,24

* Составлено автором по статистическим данным федеральной налоговой службы.

Из таблицы, мы видим, что в 2015 году по сравнению с 2014 годом, земельный налог, возрос по уплате в бюджет на 4,37%. При этом, мы видим что по земельному налогу произошло увеличение предоставления налоговых льгот на, 7,43%.

Проведенный анализ, предоставления налоговых льгот правительством Российской Федерации юридическим лицам (организация), отражают необходимость рассмотреть экономическую сущность предмета (см. табл. 3.4).

**Понятия и ограничительная характеристика
налоговых льгот в деятельности организации***

Автор или информационный источник понятия	Определение налоговых льгот	Ограничительная характеристика понятия налоговых льгот
НК РФ (ст. 56)	«Налоговыми льготами по налогам и сборам признаются преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах, по сравнению с другими налогоплательщиками и плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере» [5].	Данное определение является довольно общим и не вполне точным. Не признаются льготами налоговые вычеты, скидки, отсрочка (рассрочка), инвестиционный налоговый кредит, что противоречит предоставлению налоговых льгот как инструменту налоговой оптимизации в рамках налогового планирования налоговых платежей. Отсутствует полный перечень налоговых льгот.
А.З. Дадашев	«Часть механизма налогового регулирования, включающего различные виды, формы и инструменты, призванные способствовать увеличению (при прочих равных условиях) объёма собственных ресурсов хозяйствующих субъектов[94]»	В данном понятии существует противоречие связанные со следующими словами в понятии «формы и инструменты». На наш, взгляд налоговая льгота – это и есть инструмент позволяющий планировать налоги в хозяйствующих субъектах.
Толковый словарь – справочник по налогам и налогообложению	«Налоговая льгота – это предоставленная налоговым законодательством исключительная возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения[300]»	Дает достаточно точную характеристику налоговых льгот в соответствии с установленным законодательно признаками, т.е. определяет внешние формы проявления, однако не отражает экономическую суть понятия. Не содержит принципы и методы применения налоговых льгот в хозяйственную деятельность организаций. Отсутствует виды налоговых льгот.
Пансков В.Г.	«Налоговая льгота - это целевое преимущественное право, предоставленное налогоплательщику, или целевое исключение из налоговой базы и объекта налогообложения, по которым имеется возможность установить экономическую, бюджетную или социальную эффективность[188]».	В этом понятии, на наш взгляд отсутствует признаки понятия налоговых льгот, которые существуют в Налоговом кодексе РФ. Следовательно, не отражаются источники возникновения налоговой льготы.

Продолжение таблицы 3.4

Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Ивлиева М.Ф	«Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщикам и плательщикам сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не оплачивать налог или сбор либо уплачивать в меньшем размере[82]».	Данное определение является общим понятием, и так же не дает представления о конкретных инструментальных возможностях применения в практику организаций. Нет четких обобщающих признаков использования видов налоговых льгот.
Учебное пособие под редакцией Брызгалина А.В.	«Налоговая льгота – это предоставленная законодательством исключительная возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика[170]».	Данное определение, соответствует установленным законодательством признакам, но так же не дает полного понимания какие конкретно механизмы налогового регулирования можно применять в предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта.
Майбуров И.А.	«Это предусмотренное законодательством о налогах и сборах отклонение от нормативных требований налогообложения, позволяющее отдельным категориям налогоплательщиков получить преимущества, состоящие в полном или частичном освобождении их от уплаты налога (сбора) или в освобождении от выполнения отдельных обязательств и правил[166]».	Предложенное определение, сужает применения его в практике организаций, поскольку сужает применения налоговых льгот для организаций, и не способствует активного применения налоговых льгот, как инструмента налогового планирования в организации.
Учебник «Налоги и налогообложение» под ред. М.В. Романовского и О.В. Врублевской	«Налоговая льгота – снижение размера (тяжести) налогообложения[172]».	Данное понятие является достаточно широким, так как снижение налогового бремени организаций может являться следствием не только налоговых льгот, но и например других налоговых инструментов таких как налоговый учет и договорная политика.
Большой юридический энциклопедический словарь	«Частичное или полное освобождение от выполнения обязательств, преимущество, дополнительное право, предоставляемое определенным категориям граждан или отдельным организациям, предприятиям, регионам[43]».	Данное понятие является достаточно широким и не конкретизирует какие конкретно виды и подвиды налоговых льгот может применяться на практике.

Продолжение таблицы 3.4

Учебник «Финансовое право» под ред. О. Н. Горбуновой	«Льготы – это факторы (способы) уменьшения налогоплательщику суммы налога на условиях и в порядке, определенных законодательством[305]».	Данное понятие достаточно образное и не конкретизированное. Особенно не понятно зачем авторы в понятие налоговые льготы включил такое слова как «Факторы». Так как «Факторы» могут быть и внешние и внутренние, но при этом в налоговом законодательстве отсутствует классификация факторов которые можно применять каким либо образом в рамках налогового планирования налоговых платежей организации.
В.И. Дымченко	«Налоговые льготы – это предусмотренные действующим правовыми актами возможности полного или частичного освобождения от того или иного налога[97]».	Данное понятие является достаточно широким и не конкретизирует какие меры налогового регулирования в соответствии с налоговым законодательством можно применить в предпринимательской деятельности организаций.
С.В. Барулин	«Налоговые льготы представляют собой совокупность способов, прав и обязанностей уменьшения (полного или частичного) налоговых обязательств налогоплательщиками в той или иной законодательно установленной форме налоговых освобождений, налоговых скидок и налоговых кредитов с целью государственного регулирования экономики и решения социальных задач[34]».	Такое трактование налоговой льготы сужает ее экономическую характеристику, поскольку налоговая льгота является инструментом реализации регулирующей функции налогов. Характеризует налоговую льготу только как элемент налогообложения.
Авторское понятие (Самсонов Е.А.)	Налоговые льготы – это инструмент налогового планирования, представляющий собой механизм оптимизации налоговых платежей субъектов хозяйствования, в результате специальных регулирующих классификационных мер (способов), установленных налоговым законодательством.	

*составлено автором.

Представленные в таблице 3.4, позволяют нам выделить важные позиции в понятиях налоговых льгот:

- большинство понятий различными учеными и экономистами - практиками не отражают сущность налоговых льгот – как инструмента по оптимизации налоговых платежей организаций в рамках налогового планирования и прогнозирования, то есть не включают регулирующие в соответствии налоговым законодательством виды и подвиды налогового инструментария.

- практически каждое определение, не конкретизируют в отношении каких субъектов налогообложения можно применять налоговые льготы.

- под имеющиеся определения налоговых льгот, попадают в основном лишь очевидные прямые налоговые льготы, но при этом существуют и косвенное воздействие налоговых льгот на налоговые платежи (обязательства) организаций.

- на оптимизацию налоговой нагрузки, не всегда влияют только налоговые льготы, но и другие налоговые инструменты, следовательно необходимо в понятиях четко в узком понимании, а не в широком понимании определять какие государственные регулирующие способы включаются в понятие налоговых льгот. А так же необходимо дать четкое понимание классификации налоговых льгот, которые позволять четко и внятно, без противоречий применять данные регулирующие инструменты в хозяйственную деятельность организаций.

Исходя из всего вышесказанного, нам представляется, что налоговые льготы – это инструмент налогового планирования, представляющий собой механизм оптимизации налоговых платежей организаций, в результате специальных регулирующих классификационных мер (способов), установленных налоговым законодательством.

Поясним, данное авторское определение, которое на наш взгляд дает четкое представление о возможности использования данного понятия в формировании методических подходов использования налоговых льгот в организациях на современном этапе.

Во-первых, данное понятие вписывается в систему налогового инструментария, в качестве механизма оптимизации налоговых платежей организации в рамках налогового планирования и прогнозирования.

Во-вторых, налоговые льготы, являются инструментом налоговой оптимизации, а не налоговой минимизации налоговых платежей организации (часто понятие налоговая оптимизация, путают или ассоциируют с понятием «минимизация налоговых платежей», однако мы знаем, что оптимизируя один налог, мы можем сразу же увеличить другой налог, в виду того, что в нашей налоговой системе есть взаимосвязь между налоговыми базами по разным налогам)

В-третьих, вводится в понятие налоговых льгот важнейшее словосочетание «специальных регулирующих классификационных мер (способов)», которое дает нам возможность использовать государственные регулирующие меры (способы), которые прописаны в законодательстве в экономико-финансовой деятельности субъектов хозяйствования. А именно применять различные классификационные льготы в деятельности предприятий.

Несмотря на отсутствие терминологических классификационных видов налоговых льгот, в налоговом кодексе РФ содержится большое количество признаков присутствия преимуществ, предоставляемых отдельным категориям налогоплательщиков в установленной форме (см. табл. 3.5).

Проведенный анализ Налогового кодекса Российской Федерации показал отсутствие полного перечня видов налоговых льгот, кроме того не признаются в законодательстве общие для понимания многих экономистов такие важные понятия как налоговый вычет, скидки.

Информационный источник в НК РФ признака и установленная форма налоговой льготы для организаций*

Информационный источник в НК РФ признака льгот	Форма налоговой льготы
ст. 251	Изъятия доходов из налогооблагаемой базы
ст.259	Ускоренная амортизация основных средств
ст. 273	Упрощения порядка ведения учета
ст. 284, 288.1	Применения специальных(пониженных) налоговых ставок
п.5 ст. 284	Освобождения от уплаты налога
ст.287	Установления более длительного срока по сдаче финансовой отчетности и уплаты авансовых платежей.
ст.288.1	Налоговые каникулы

* составлено автором по результатам исследования НК РФ[5,6].

Приведенные в Налоговом кодексе Российской Федерации признаки налоговых льгот, позволило сформировать классификацию налоговых льгот, которые выделены в три группы (см. рис.3.1) [166].

На наш, взгляд необходимо кардинально изменить подход к элементам налогообложения, которые прописаны в налоговом кодексе, и ввести понятия налоговых льгот. Таким образом, произойдет узаконивания данного элемента, и организации могут четко применять эти льготы в бизнес деятельности, тем самым позволят раскрыть функциональность налоговых льгот для организаций.

Нами, предлагается следующая классификация налоговых льгот и реализация (применения) их организациями, которая позволит для организации системно применять на практики данные льготы, как инструмента налогового планирования (см. приложение 8).



Рис. 3.1 Классификация и состав системы налоговых льгот.

При этом для налоговых льгот для хозяйствующих субъектов, должны быть характерны следующие особенности, которые будут отличать их от общих категорий:

- законность установления;
- добровольность применения;
- недопустимость дискриминационного характера;
- отсутствие срочности применения;
- создание новых преимуществ.

Необходимость стимулирования экономического развития организаций с использованием налоговых льгот показывает важность соблюдения и внедрения новых важных принципов применения (см. табл. 3.6)

Принципы применения налоговых льгот организациями*

№ п.п.	Название принципа	Характеристика принципа
1	Целевой характер	Организации должны направлять финансовые ресурсы от применения налоговых льгот для стимулирования и развития конкретизированной задачи, т.есть направлять средства на определенную цель точки роста или модернизации.
2	Аккумулирующий	Направлен на аккумуляции финансовых средств для будущих инвестиций.(отложенный налоговый эффект)
3	Компенсационный	Направлен на получения части затрат после осуществления капитальных вложений хозяйствующими субъектами
4	Оценка эффективности	Предполагает оценивать механизм применения оптимизационных налоговых льгот как инструмента влияния на финансово-экономические результаты деятельности организаций в рамках налогового планирования и прогнозирования.

*доработаны автором.

Разработанные принципы позволяют организациям, на наш взгляд, подходить системно и комплексно к использованию налоговых льгот как инструмента налогового планирования. Данные принципы необходимо в дальнейшем дорабатывать в зависимости от индивидуальности хозяйствующего субъекта, а именно в зависимости от масштабов бизнеса, интеграционных составляющих, трудоемкости, материалоемкости, фондоемкости организаций, социально-экономической составляющей организации и тд.

3.2. Совершенствование механизма применения налоговых льгот в деятельности организаций

Анализ современного состояния стимулирующего воздействия налоговой системы на развитие и активизацию деятельности организаций в независимости от масштабов бизнеса недостаточно эффективно использует систему налоговых льгот. Таким образом, необходимо совершенствовать механизм стимулирования бизнес деятельности через научно обоснование и разработку практического инструментария системы налоговых льгот.

Понятие «Налоговая льгота», очень часто используется в научных статьях, учебниках и в средствах массовой информации, но к сожалению, в практике отсутствует четкая классификация видов налогового льготирования, применяемых в отечественной практике[110].

Для преодоления сложившейся ситуации необходимо провести тщательную ревизию применяемых в Российской Федерации налоговых инструментов, устранить неэффективные льготы, создающие лазейки для уклонения от налогообложения организаций. На наш взгляд, необходимо модернизировать систему налоговых льгот для организаций, таким образом, что бы они были понятны для финансовых работников, но, при этом не должны резко ликвидированы практически все налоговые льготы, которые предоставляет нам юридические документы[65]. Практика показывает, что три выделенные группы налоговых льгот в современных условиях подлежат существенной модификации.

Если разделить налоговые льготы по различным классификационным признакам, то можно убедиться в их многообразии, недостаточной прозрачности, а также в том, какие разные роли играют льготы в решении социально-экономических проблем. Общее количество налоговых льгот предоставляемые для организаций насчитывается около 250 наименований.

В связи с этим со всей неизбежностью встает вопрос не просто о сокращении количества налоговых льгот, но и об их унификации, построении строгой логической цепочки и системы для большей прозрачности и повышения их стимулирующей задачи в финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Мы, предлагаем следующую классификацию налоговых льгот и реализацию их для организаций (хозяйствующих субъектов) с учетом законодательства Российской Федерации (см. табл. 3.7).

Таблица 3.7

Классификация налоговых льгот и реализация (применения) их организациями*

Классификационный вид льготы	Механизм стимулирования и реализующие характеристики	Тип хозяйствующего субъекта		
		Интегрированные крупные организации	Средние организации	Малые организации, в том числе индивидуальные
Понижение налоговых ставок	Представляет собой налогообложение по сниженным, льготным ставкам в зависимости от: 1. крупности бизнеса. 2. видов предпринимательской деятельности. 3. общей налоговой нагрузки организации. 4. величины оборота. 5. прибыли. 6. ассортимента производства и реализации продукции. 7. стимулирование завоевания внешних рынков и пополнения валютных запасов (прямого инвестирования за границу).	+	+	+

Продолжение таблицы 3.7

<p>Специальные налоговые режимы</p>	<p>Режим, устанавливаемый для отдельных групп налогоплательщиков, предусматривающий особый льготный режим налогообложения в зависимости от:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. вида предпринимательской деятельности. 2. объемов доходов 3. стоимости основных фондов на балансе. 4. от численности работников. 5. от времени работы. 		+	+
<p>Инвестиционные внутренние преференции</p>	<p>Особая налоговая льгота, предоставляемая государством для модернизации и развития хозяйствующих субъектов, представляющая собой вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов.</p> <p>Выделен как отдельный вид, поскольку имеет целевую стимулирующую направленность на:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. разработку, исследование и изготовления нового продукта. 2. приобретение нового оборудования, в том числе в виде ускоренной 3. модернизацию технологического процесса производства. 4. строительство новых помещений для бизнеса. 5. разведку полезных ископаемых. 	+	+	
<p>Экологическая налоговая льгота</p>	<p>Данная льгота, направлена для снижения загрязнения организациями окружающей среды, и предполагает уменьшение налоговой базы по налогу на сумму затрат (может быть лимитированные расходы, например от выручки или фонда оплаты труда) направленную на мероприятия по сохранению природы, а именно:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. земельных ресурсов. 2. водных ресурсов. 3. выбросов в воздушное пространство. 	+	+	+

Продолжение таблицы 3.7

Внешние преференции	Международная льгота, предоставленная государством в виде изменения таможенной пошлины на: 1. приобретения оборудования, которое не производится в стране. 2. приобретение социально значимых продуктов питания или не производящих или не растущие на территории страны. 3. передвижение товаров в рамках торгово-экономических союзов государств.	+	+	+
Инвестиционный налоговый кредит	Предоставление кредита по определенным налогам, в виде изменения срока уплаты налогов. Предоставляется на инвестиционные цели организации.	+	+	
Общественные льготы	Полное или частичное (лимитированное) освобождение от уплаты налогов определенных категорий организаций, может применяться как в социальных, так и в экономических целях, а именно: 1. общественные организации инвалидов или организации на которых работают инвалиды; 2. образовательные организации; 3. научные организации; 4. благотворительные организации; 5. религиозные организации; 6. организации, направляющие денежные и материальные средства на благотворительность.	+	+	
Временные особые стимулирующие льготы	Данные льготы применяются в особых случаях в зависимости от изменения финансовой ситуации в стране и в организациях в виде: 1. налоговой амнистии; 2. налоговых каникул; 3. Отсрочка (рассрочка) по налогам; 4. от длительности производственной деятельности как иностранных организаций так и отечественных организаций (предполагает преференции в виде налоговой скидки от длительности деятельности); 5. Перенос убытков на будущее (организации разрешается, например в течении определенного срока вычитать из налогооблагаемой базы по налогам, убытки организации)	+	+	+

* разработано автором

Необходимо, при применении налоговых льгот, как инструмента налогового планирования определить особенности применения льгот:

- оптимизация налоговых платежей;
- срочность (возможность применения налоговых льгот, только в течении определенного срока. Который устанавливаются нормативными документами);
- избирательность (налоговая льгота, предоставляется индивидуально для каждой организации);
- добровольность (организации самостоятельно принимают решение о использовании в своей деятельности налоговых льгот);
- целевой характер (льгота направлена на хозяйственную цель, которую государство считает стоит проинвестировать).

Таблица 3.8

Социально – экономический эффект от предоставления государством налоговых льгот*

Государство (субъекты федерации и муниципальные образования)	Хозяйствующие субъекты
Повышение инвестиционной и инновационной деятельности	Снижение налоговой нагрузки организации
Повышение предпринимательской деятельности	Высвобождения денежных средств для модернизации основных фондов
Снижение социальной напряженности	Инвестирования средств для развития организации (создания новых видов продукции)
Модернизация техники и технологий	Инновационное развитие
Развитие науки.	Расширение процесса воспроизводства
Привлечение в государство иностранных инвестиций	Технологическое развитие

*составлено автором.

Налоговое льготирование организаций в независимости от масштабов бизнеса и организационной структуры должно стимулировать ожидаемый эффект благоприятных условий развития отдельных видов финансово-хозяйственной бизнес деятельности. Тем самым льгота способна дать общий стимул и для государства и для организаций для повышения эффективности развития (см. табл.3.8).

В системе организационно-экономических мероприятий оценки эффективности разработанной налоговой стратегии в организации, необходимо предусмотреть следующие параметры:

- согласованность налоговой стратегии организации с общей стратегией ее развития;

- внутренне сбалансированность налогообложения организаций при применении налоговых льгот. Рассматриваются потенциальные изменения налоговых баз по всем налогам и их влияния на финансово-экономические показатели организации.

- результативность применения налоговых льгот. Необходимо оценить как данные льготы повлияют на развитие организации.

В соответствии с таким разграничением данная классификация налоговых льгот для организаций имеет совершенно другое целевое предназначение. Она крайне необходима для постоянства применения в зависимости от условий нахождения организаций на рынке, а так же для оценки и сопоставления налоговых льгот, характеризующиеся экономической направленности, т.е. призванных стимулировать определенные формы и виды бизнес деятельности, а также и социально-экономическое развитие организаций, тем самым призван уменьшить дискомфорт для организаций.

3.3. Разработка методики комплексной оценки эффективности применения налоговых льгот

В развитых странах широко применяются различные меры государственного стимулирования бизнес деятельности организаций. Налоговые льготы как форма практической реализации стимулирующей функции налогов служит одним из особых инструментов модернизации налогового планирования и прогнозирования налоговых платежей (обязательств). Одновременно с привлечением финансовых ресурсов в организацию через такой источник как налоговая льгота, возрастает внимание к вопросам оценки эффективности использования или будущего использования выделяемых ресурсов на финансово-экономические показатели и налоговую нагрузку в организациях.

Необходимость оценки эффективности налогового льготирования организаций, способствующие стимулировать бизнес-развитие, возникает в связи с недостаточной теоретической проработанностью и низкой практической результативностью применения налоговых льгот как инструмента налогового планирования налоговых платежей в организации[96].

Существуют разные подходы к оценке эффективности стимулирования субъектов бизнес деятельности, однако ни один из них не позволяет оценить все возможные эффекты от полученных стимулов на уровне организаций. В настоящее время в Российской Федерации отсутствует системная интегрированная методика оценки эффективности (результативности) применения налоговых льгот организациями[168].

Представляется своевременным разработать в рамках налогового планирования в организациях оценку эффективности налоговых льгот на микроуровне, направленную на стимулирование развития (инновационного, инвестиционного), а так же выработки системы критериев оценки.



Рис. 3.2 Авторский алгоритм комплексной программы оценки эффективности применения налоговых льгот в рамках налогового планирования хозяйствующими субъектами.

Данные критерии оценки позволяют с одной стороны, оценивать степень влияния налоговых льгот на налоговую нагрузку организаций, занимающиеся предпринимательской деятельностью, а с другой стороны определить влияние налоговых льгот на финансовые результаты точно.

Мы предлагаем следующую методику эффективности применения налоговых льгот в организации, для построения решений применения в практической плоскости, представлена следующим образом на рисунке 3.2.

Представленный алгоритм оценки эффективности налогового льготирования многовариантна, поскольку может задействовать разнообразные эффекты, соотносимые в зависимости от индивидуальности субъектов с объемом внутренних налоговых платежей.

Первый этап. Постановка цели и задач применения налоговых льгот в организации. Для понимания сущности процесса применения налоговых льгот организациями как системы управления налогообложением, следует определиться с целью применения налоговых льгот и рассмотреть содержание основных задач, а также реализацию социально-экономического стимулирования развития организаций с помощью налогового льготирования, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью(см. табл.3.9,3.10).

Таблица 3.9

**Возможные цели применения налоговых льгот
хозяйствующими субъектами***

№ п.п.	Цели применения налоговых льгот хозяйствующими субъектами
1	Определение правовой природы налоговых льгот, ее сущности, признаков, форм и особенностей правового регулирования налоговых платежей в организации.
2	Анализ эффективных форм реализации налогового стимулирования инновационной деятельности посредством метода предоставления налоговых льгот субъектам хозяйствования инновационного процесса.
3	Определение возможностей влияния на инвестиционные процессы хозяйствующего субъекта в процессе использования налоговых льгот.
4	Стимулирование социально-экономического развития хозяйствующих субъектов через механизм функционирования налоговых льгот.
5	Управление налогообложением как сложной системы оптимизации налоговых платежей через механизм налоговых льгот.

Продолжение таблицы 3.9

6	Обеспечение экономической заинтересованности хозяйствующих субъектов в расширении приоритетных видов хозяйственной деятельности.
7	Стимулирование использования финансовых ресурсов, направленных на создание расширения и обновления производств и технологий по выпуску необходимой продукции (работ, услуг) и реализация программы социально-экономического развития.
8	Создание благоприятных экономических условий для деятельности организаций, применяющих труд социально незащищенных категорий граждан.
9	Экономическая поддержка хозяйствующих субъектов в решении приоритетных направлений развития.

*составлено автором

Важно установить определенные гарантии использования налоговых льгот организациями исключительно на те цели, на которые они предоставлены.

Таким образом, несмотря на общность целей, налоговые льготы обладают различиями в механизме своего действия, который зависит от того, на изменение какого элемента структуры налога направлена льгота.

Необходимо отметить, что в современной литературе отсутствует четкая классификация задач применения налоговых льгот в зависимости от классификационных видов льгот. Поэтому, мы предлагаем следующие классификацию реализующих задач в зависимости от видов льготирования хозяйствующих субъектов в рамках налогового планирования и прогнозирования, которые учитывают цели и задачи организации и возможное применения их, в зависимости от стимулирующей интеграционной политики.

Налоговые льготы как инструмент реализации задач социально-экономического стимулирования развития организаций*

Вид льготы	Задачи налоговых льгот для организации						
	Инновационная (целевая)	Модернизация основных фондов	Гарантийная поддержка	Социально-экономическая	Облегчение ведения налогового учета и стимулирование развития малого бизнеса	Международная конкуренция	Привлечение инвестиций малорентабельные отрасли
Понижение налоговых ставок			+	+	+	+	
Специальные налоговые режимы				+	+		
Инвестиционные внутренние преференции	+	+					+
Экологическая налоговая льгота	+	+	+				
Внешние преференции		+	+			+	
Инвестиционный налоговый кредит	+	+	+				+
Общественные льготы			+	+			+
Временные особые стимулирующие льготы	+	+	+	+	+	+	+

*составлено автором.

**в таблице знаком «+», показаны реализующие задачи в зависимости от вида льгот.

Необходимо отметить, что в современной литературе отсутствует четкая классификация задач применения налоговых льгот в зависимости от классификационных видов льгот. Поэтому, мы предлагаем следующие классификацию реализующих задач в зависимости от видов льготирования хозяйствующих субъектов в рамках налогового планирования и прогнозирования, которые учитывают цели и задачи организации и возможное применения их, в зависимости от стимулирующей интеграционной политики.

Второй этап. Подготовка информационной базы и разработка автоматизированной системы алгоритма расчета эффективности применения налоговых льгот в организации. На втором этапе важно сформировать источники информации по налоговым льготам, которые в дальнейшем мы планируем применять в своей финансовой учетной деятельности. При этом информация должна быть достоверной и непротиворечивой, т.е. мы должны быть уверены в этой информации. Так как, в случае искаженной информации организации могут быть в рамках налогового контроля наказаны. В информации должны содержаться сведения, которые позволят применить на практике налоговые льготы (см. табл. 3.11).

Таблица 3.11

Сведения по налоговым льготам в информационных источниках информации.*

№ п.п.	Сведения по налоговым льготам
1	Какой вид налоговой льготы можно применить в организации в зависимости от цели и задачи.
2.	Какой срок предоставления налоговой льготы
3	Какой механизм применения налоговой льготы в зависимости от налога уплачиваемый организацией.
4	Какой метод расчета на практике применяемой льготы.
5	Каким образом должны отражаться налоговые льготы в финансовой и налоговой отчетности, а так же каким образом необходимо внедрения налоговых регистров в учетной политике в организации.

*составлено автором.

Организациям необходимо самостоятельно разрабатывать имитационные модели налогового прогнозирования и планирования применения налоговых льгот.

Особенностью как нам видется должно быть построения финансовых показателей, налоговых расходов и налоговых льгот. Который позволит организациям, проанализировать влияния одного параметра на другой параметр, и следовательно на налоговую нагрузку организации. Пример информационной системы представлена на 6 этапе данного алгоритма.

Третий этап. Расчет индивидуальных налоговых льгот для организаций.

На наш взгляд, расчет индивидуальных налоговых льгот в хозяйственной деятельности организации необходимо построить на принципе исключения из налоговой базы определенных видов налоговых льгот (доходов), в том числе определенных видов зарубежных доходов полученных виде налоговых льгот. При этом если все льготы организация полностью исключают из налоговой базы или уменьшают сумму налога, то конечным результатом является налоговый доход организации, использующий налоговые льготы для оптимизации налоговых платежей в своей деятельности, и направления их на (инвестиционное, инновационное) развитие своего бизнеса[200].

Преимуществом метода налогового льготирования (освобождения от уплаты части налога), является еще и его относительная организационная простота как для организаций, так и для контролирующих органов в соответствии с налоговым законодательством.

С другой стороны, налоговые освобождения – способ добровольного самоограничения организации в изначально причитающейся уплаты налогов в бюджеты разных уровней и внебюджетные фонды. Налоговые льготные освобождения сокращают налоговую базу организации по тем или иным налогам.

Кроме, того методика эффективности использования налоговых освобождений связано с отдельным налоговым учетом доходов по различным статьям, что требует от налогоплательщика достаточной аккуратности в ведении бухгалтерского и налогового учета. В случае возникновения убытков от ведения бизнеса могут возникнуть и трудности перенесения убытков на прибыль прошлого или будущего периодов, что автоматически увеличивает уровень налоговой нагрузки организации.

Методику эффективности применения налоговых льгот в организации можно представить в математическом виде, применив следующую систему обозначений:

S - сумма налоговых платежей организации в бюджет по конкретному налогу;

T_F - налоговая база для исчисления налога;

T_B - налоговая база для исчисления налога, уменьшенная на величину вычетов по налогам;

P_C - результативность применения налоговой льготы, учитывающая льготную (пониженную) налоговую ставку;

P_B - результативность применения налоговой льготы, учитывающая уменьшение налоговой базы на величину налоговых вычетов;

$P_{Общ}$ - общая модифицированная формула эффективности применения налоговых льгот организации

t_1 - ставка налога;

t_2 - льготная налоговая ставка.

Тогда метод результативности льготирования по конкретному налогу будет выглядеть следующим образом:

1. формула совокупной суммы налоговых обязательств организации:

$$S = (T_F \times t_1) \quad (3.1)$$

2. формула результативности применения налоговой льготы, учитывающая льготную (пониженную) ставку по конкретному налогу, будет выглядеть следующим образом:

$$P_C = S - T_F \times t_2 \quad (3.2)$$

3. Формула результативности применения налоговой льготы, учитывающая уменьшение налоговой базы на величину налоговых вычетов, будет выглядеть следующим образом:

$$P_B = S - T_B - t_1 \quad (3.3)$$

4. Общая модифицированная формула результативности применения налоговых льгот организации:

$$P_{Общ} = (S_1 + S_2 + \dots + S_3) - (P_{C1} + P_{C2} + \dots + P_{C3}) \quad (3.4)$$

или

$$P_{Общ} = (S_1 + S_2 + \dots + S_3) - (P_{B1} + P_{B2} + \dots + P_{B3}) \quad (3.5)$$

где, индекс 1, 2, 3 и т.д. присваивается конкретному налогу уплачиваемый организацией в соответствии с налоговым законодательством.

Используя расчетные формулы налогового льготирования в зависимости от классификационного вида и механизма стимулирования проведем результаты расчета (см. табл. 3.12).

Апробация расчета на примере ООО «БППК» (крупный интегрированный бизнес), ОАО «Сибирская производственная компания» (средний бизнес) и ООО «Байкал» (малый бизнес) представлена в приложении 8,9,10.

Расчет налоговых льгот

Классификационный вид налоговой льготы	Налоговый период (прогнозный период)		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.
	Сумма льготы, в тыс. руб.		
Понижение налоговых ставок (X1)	24500	37890	32560
Специальные налоговые режимы(X2)	0	0	0
Инвестиционные внутренние преференции(X3)	23347	17543	37985
Экологическая налоговая льгота(X4)	43561	78945	3985
Внешние преференции (X5)	12356	21354	19875
Инвестиционный налоговый кредит(X6)	0	0	0
Общественные льготы (X7)	34576	37652	34581
Временные особые стимулирующие льготы(X8)	0	0	0

Четвертый этап. Сравнение пар налоговых льгот в организации.

Теперь рассмотрим суть метода парных сравнений и на его основе оценим параметры налогового льготирования по степени их значимости для организаций. Согласно этому методу, экономист-практик сравнивает параметры попарно, а результаты оценки представляет в виде системы парных сравнений, используя понятия в шкале отношений: больше, меньше или равно, то есть получения финансовых ресурсов от применения налоговых льгот в бизнес деятельности хозяйствующих субъектов. Степень предпочтения параметров друг перед другом определяется организациями некоторой финансовой числовой мерой, которая заранее считается неизвестной. Характерной особенностью этого метода является то, что она не накладывает условий транзитивности (т.е. логичности предпочтения): если $X_n \leq$ или $\geq X_n$, что является существенным достоинством данного метода. Данный метод можно проиллюстрировать на следующем графом (см. рис.3.3).

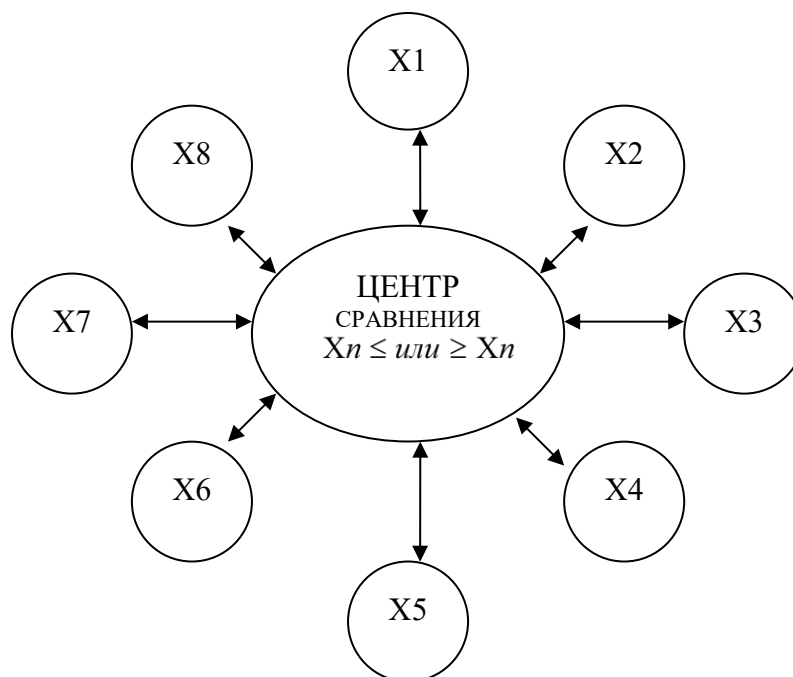


Рис.3.3. Графы результатов сравнения параметров налоговых льгот для организаций.

Сопоставление параметров применения налоговых льгот фиксируется в виде квадратной матрицы смежности парных сравнений в виде знаков $>$, $<$, $=$.

Пример сравнение пар применения хозяйствующими субъектами видов налоговых льгот представлено в таблице 3.13.

Данный метод оценки можно применять при условии, если организации необходимо выбрать только один или несколько классификационных налоговых льгот и применить в финансовом менеджменте хозяйствующего субъекта в соответствии с финансовым законодательством.

Предложенный метод, на наш взгляд в комплексной оценке наиболее наглядный, так как этот метод показывает какой вид налоговой льготы наиболее предпочтителен для организации при выборе в рамках налогового планирования и прогнозирования налоговых платежей.

Таблица 3.13

Сравнение пар налоговых льгот за 2015 налоговый период (прогноз).

Пары налоговых льгот	Воздействующая налоговая льгота							
	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8
X1	нет	>	>	<	<	>	>	>
X2	>	нет	>	>	>	=	>	=
X3	<	>	нет	<	<	>	<	<
X4	>	<	>	нет	>	<	>	<
X5	>	>	>	>	нет	<	<	<
X6	>	=	>	>	>	нет	>	=
X7	>	>	<	<	<	<	нет	<
X8	>	=	>	>	>	=	>	нет

*X1,X2,X3,X4,X5,X6,X7,X8 – присвоен конкретному виду классификационной налоговой льготы в соответствии с таблицей 7.

В Приложениях с 11 по 13, представлены на примере организаций сравнения пар налоговых льгот по предложенной нами схеме.

Пятый этап. Оценка эффективности взаимодействия рациональности налоговой льготы и уровня налоговой нагрузки в организации. С помощью размера налоговых льгот можно выявить конкурентную позицию налоговой льготы (вида налоговой льготы) для организаций, т.е. определить, как в целом налоговые льготы влияют на налоговую нагрузку организации или какие конкретно налоговые льготы являются наиболее конкурентоспособные с точки зрения их применения в налоговом планировании в организации.

Для данной оценки можно воспользоваться картой «налоговая льгота – налоговая нагрузка», оси которой образованы соблюдаемой сегментной зависимости между двумя показателями: с низким, средним и высоким уровнем налогового льготирования (см. рис.3.4).

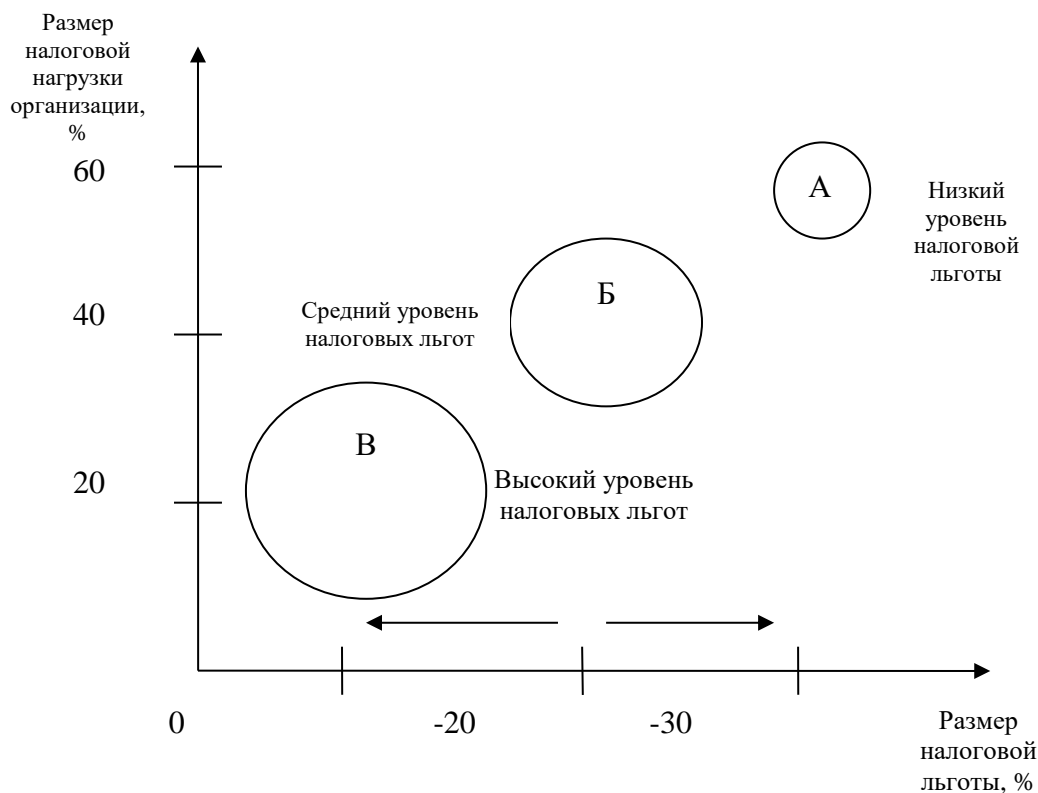


Рис.3.4. Сегменты оценки зависимости использования налоговых льгот от налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов*
(*составлено автором)

В зависимости от того, в каком сегменте окажется влияние налоговой льготы предоставляемые государством, в зависимости от налоговой нагрузки в организации, необходимо определить главные косвенные эффекты и эффективность взаимодействия рациональности применения налогового льготирования на практике в бизнес деятельности, которые помогут управленцам принять серьезные управленческие решения в области применения конкретной льготы (см. табл.3.14).

Таблица 3.14

Главные эффекты и эффектны взаимодействия рациональности налоговой льготы и уровня налоговой нагрузки в организациях*

Налоговая нагрузка	Налоговая льгота		
	Неизменная	Повышается	Снижается
Неизменная	нейтрально	положительно	нейтрально
Увеличивается	отрицательно	отрицательно	отрицательно
Уменьшается	положительно	положительно	нейтрально

* составлено автором.

Шестой этап. Структурный анализ налоговых льгот влияющие на финансовые результаты в организации. В качестве альтернативы представленным в виде формул, мы предлагаем разработку автоматизировано-информационной модели влияния налоговых льгот на финансово-экономические результаты деятельности организаций, с использованием офисной программы «Excel».

Перед тем как приступить к формированию расчетной модели необходимо классифицировать налоги, в зависимости от вида налога, объекта и получателя налога, способа взимания и относительно на финансовый показатель (см. табл.3.15).

Таблица 3.15

Классификация налоговых платежей уплачиваемых в бюджет организациями*

Вид налога	Объект налогообложения	Получатель налога	Способ взимания
1	2	3	4
Налоги, включаемые в себестоимость			
Транспортный налог	Мощность двигателя.	М.Б	Прямой
Земельный налог	Инвентаризационная стоимость	М.Б.	Прямой
Налог на доходы физических лиц	Совокупный доход	Ф.Б.	Прямой
Социальные сборы (сбор в ПФ РФ, сбор в ФМС, Сбор в ФСС.)	Фонд оплаты труда	Ф.Ф., Т.Ф.	Прямой

Продолжение таблицы 3.15

Налоги, включаемые в выручку от реализации			
Налог на добавленную стоимость	Обороты по реализации	Ф.Б.	Косвенный
Акцизы	Стоимость товаров	Ф.Б.,	Косвенный
Налоги, относимые на финансовый результат			
Налог на имущество	Стоимость имущества	С.Б.	Прямой
Налоги, уплачиваемые за счет прибыли, остающейся в распоряжении фирмы			
Налог на прибыль	Валовая прибыль	Ф.Б., С.Б.	Прямой

* составлено автором.

Используемые сокращения:

Ф.Б – федеральный бюджет Российской Федерации;

С.Б. – бюджет субъектов Российской Федерации;

М.Б. – местный бюджет;

Ф.Ф. – федеральный фонд;

Т.Ф. – территориальный фонд.

Представленная в таблице классификация, является примерной, так как некоторые налоги имеют индивидуальный характер. Например, один налог, может взиматься в разные бюджеты (пропорции по процентным ставкам).

В комплексной оценке эффективности применения налоговых льгот организациями необходимо разработать критерии оценки, которые позволят определить экономическую эффективность представленных государством льгот. Однако в связи с тем, что существует достаточно мало многовариантные критерии оценки и отсутствием единой методики которая бы обеспечила системный подход анализа эффективности налоговых льгот, в зависимости по каким налогам предоставляется льгота (см. табл.3.16).

Таблица 3.16

Структурный анализ влияния налоговых льгот относимые на финансовые показатели в организации.

№ п.п.	Налог	Вид налоговой льготы	Налоговый период (прогнозный период)					
			2015					
			Начислено всего		налоговая льготы		Оплачено всего	
			Руб.	%	Руб.	%	Руб.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Налоги включаемые в себестоимость, тыс. руб.		782000	33,64	52000	14,67	730000	37,06
1	Транспортный налог	Льготная налоговая ставка	145000	6,24			93000	4,72
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов			37000	10,44		
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа			15000	4,23		
		Частичное или полное освобождение от налога						
2	Социальные сборы (сбор в ПФ РФ, сбор в ФМС, Сбор в ФСС.)	Льготная налоговая ставка	637000	27,40			637000	32,34
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога						

Продолжение таблицы 3.16

	Налоги, относимые на финансовый результат		245375	10,56	55500	15,65	189875	9,64
3	Налог на имущество организаций	Льготная налоговая ставка	245375	10,56			189875	9,64
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов			27000	7,62		
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога			28500	8,09		
Налоги, уплачиваемые за счет прибыли			637145	27,41	157749	44,50	479396	24,33
4	Налог на прибыль организаций	Льготная налоговая ставка	637145	27,41			479396	24,33
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов			141250	39,84		
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат			13245	3,74		
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога			3254	0,92		
Налоги, включаемые в выручку от реализации			660000	28,39	89275	25,18	570725	28,97
5	Налог на добавленную стоимость	Льготная налоговая ставка	615000	26,46	75000	21,15	525725	26,69
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога			14275	4,03		

Продолжение таблицы 3.16

6	Акциз	Льготная налоговая ставка	45000	1,94			45000	2,28
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога						
ИТОГО:			2324520	100	354524	100	1969996	100

* форма разработана автором.

Апробация анализа на примере ОАО «Байкальская пригородная пассажирская компания» (крупный интегрированный бизнес), ОАО «Сибирская производственная компания» (средний бизнес) и ООО «Байкал» (малый бизнес) представлена в приложении 15,16,17.

При этом, анализ и оценка эффективности использования и применения налоговых льгот должны проводиться систематически, с заранее заявленной периодичностью. Первоначально, до окончательного правового урегулирования всей системы налоговых льгот для организаций. А так же она проходить всеми участниками налогового планирования в организации.

Седьмой этап. Построение решения применения на практике налоговых льгот в организации как инструмента налогового планирования налоговых платежей в организации.

С помощью размера налоговых льгот можно выявить конкурентную позицию налоговой льготы (вида налоговой льготы) для организаций, т.е. определить, как в целом налоговые льготы влияют на налоговую нагрузку организации или какие конкретно налоговые льготы являются наиболее конкурентоспособные с точки зрения их применения.

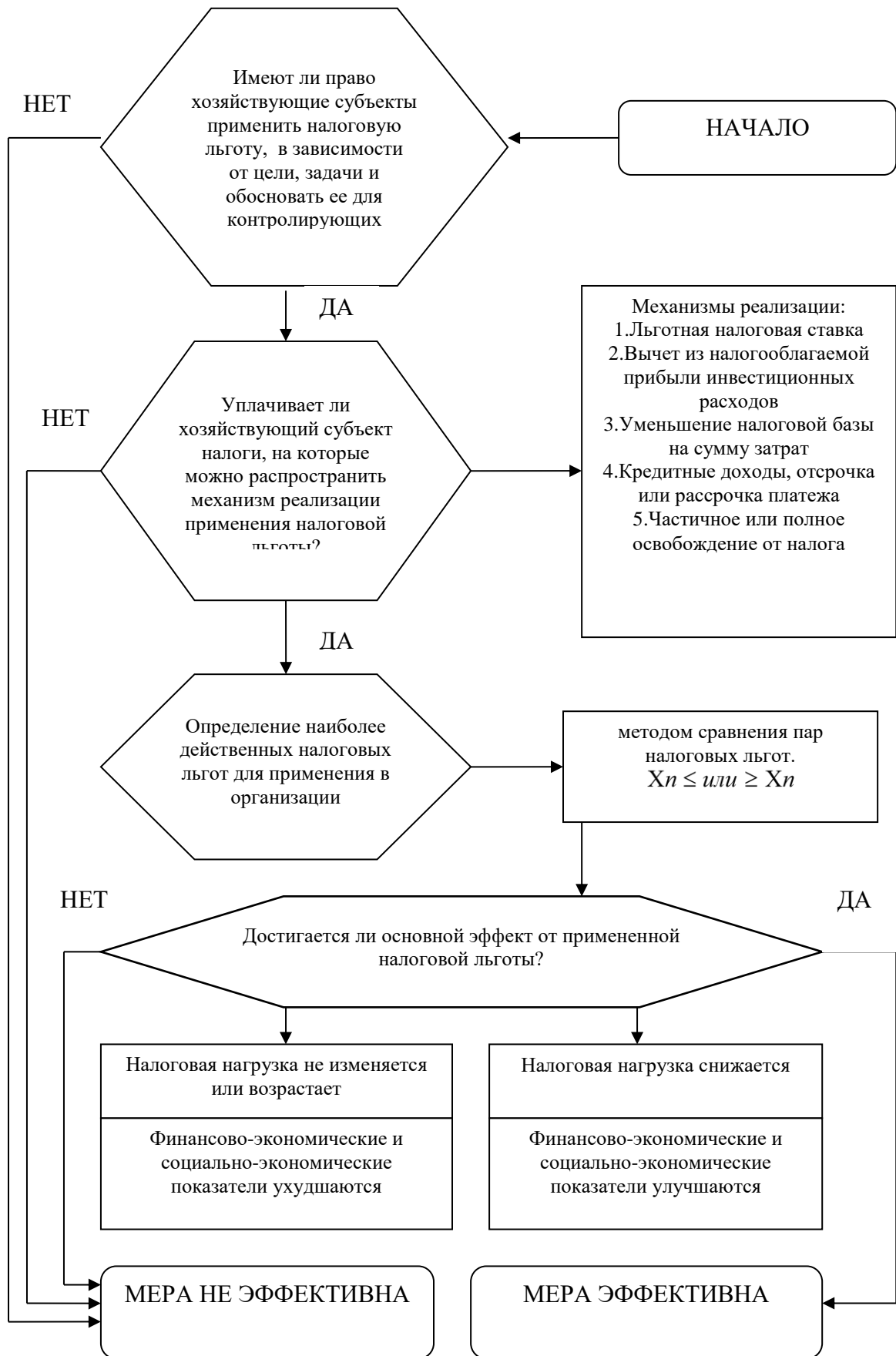


Рис. 3.5. Авторский алгоритм обоснования (выбора) решения применения на практике налоговых льгот в организации.

Предлагается ввести общероссийскую методику оценки эффективности предоставления и применения налоговых льгот для хозяйствующих субъектов. Сейчас данные методики разрабатываются в организации самостоятельно, что приводит к отсутствию единообразия в практике их применения, комплексности и системного подхода к исследованию результативности инструментов налогового стимулирования. Кроме того, все представленные методики учеными отличаются субъективными и эпизодическим подходом. Все это препятствует получению объективной информации для принятия экономически правильных решений по установлению, оптимизации или отмене налоговых льгот для достижения тех результатов, ради которых они учреждены.

На основе вышесказанного, мы предлагаем следующий алгоритмичный подход обоснования (выбора) решения применения на практике налоговых льгот в организации не в зависимости от масштабов бизнеса, как инструмента налогового планирования (см. рис.3.5).

По результатам анализа эффективности налоговых льгот необходимо составить перечень тех налоговых льгот, которые наиболее эффективны с точки зрения последующего использования сэкономленным организациями налоговых ресурсов. То есть целесообразно ли они, обосновано ли их использование, улучшают ли сэкономленные налоговые ресурсы экономическую ситуацию налогоплательщика и стимулируют ли они определенные виды предпринимательской деятельности.

Если же налоговые ресурсы идут не на те цели, которые предполагаются законодательством, не выполняют регулируемую или стимулирующую функции, или, с помощью них налогоплательщик злоупотребляет правом или уклоняется от уплаты налога, то необходимо ставить вопрос о замене данных льгот другими инструментами регулирования и поддержки. Или об отмене этих льгот[96].

Мы, предлагаем результаты сводной (комплексной) оценки эффективности применения налоговых льгот в организации формировать следующим образом (см. табл. 3.17).

Таблица 3.17

Результаты сводной оценки эффективности применения (будущего применения) налоговых льгот организацией за 2014 и 2015 года

Анализируемые показатели	2014 г.		2015 г. (прогноз)		Изменение	
	Начислено, руб.	Доля налога	Начислено, руб.	Доля налога	Руб.	%
1	2	3	4	5	5	6
Выручка от реализации продукции,(работ, услуг)	1401729	-	1376582	-	-25147	-
Себестоимость продукции	1343160	-	1317718	-	-25442	-
Налоги, включаемые в себестоимость	770340	34,46	782000	33,64	+11660	-0,82
Транспортный налог	149000	6,67	145000	6,24	-4000	-0,43
Социальные сборы (сбор в ПФ РФ, сбор в ФМС, Сбор в ФСС.)	621340	27,79	637000	27,40	+15660	-0,39
Прибыль	58569	-	58864	-	+295	-
Налоги, относимые на финансовый результат	235420	10,53	245375	10,56	+9955	+0,03
Налог на имущество	235420	10,53	245375	10,56	+9955	+0,03
Чистая прибыль/ убыток	-44078	-	+740	-	-43338	-
Налоги, уплачиваемые за счет чистой прибыли	598986	26,79	637145	27,41	+38159	+0,62
Налог на прибыль	598986	26,79	637145	27,41	+38159	+0,62
Налоги, включаемые в выручку от реализации	630570	28,4	660000	28,39	+29430	+0,18
Налог на добавленную стоимость	603145	26,98	615000	26,46	+11855	-0,52

Продолжение таблицы 3.17

Акциз	27425	1,23	45000	1,94	+17575	+0,71
Среднесписочная численность сотрудников	8956	-	7567	-	-1389	-
Средняя заработная плата, руб.	32500	-	33400	-	+900	-
Всего налогов	2235316	100	2324520	100	+89204	-
Налоговые льготы, в том числе:	289893	100	354524	100	+64631	-
- Льготная налоговая ставка.	45230	15,60	75000	21,15	+29770	+5,55
- Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов.	165243	57	205250	57,89	+40007	+0,89
- Уменьшение налоговой базы на сумму затрат.	9246	3,19	13245	3,74	+3999	+0,55
- Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа.	18145	6,26	15000	4,24	-3145	-2,02
- Частичное или полное освобождение от налога.	52029	17,95	46029	12,98	-6000	-4,97
Налоговая нагрузка без налогового льготирования	59,4	-	68,9	-	-	+9,5
Налоговая нагрузка с учетом налоговых льгот	38,8	-	43,1	-	-	+4,3

* форма разработана автором.

Данная таблица позволит детализировано увидеть в конечном итоге как изменится налоговая нагрузка организации, как изменяются финансово-экономические и социально-экономические показатели в организации и какие классификационные налоговые льготы повлияли на эти показатели.

Результаты сводной оценки на примере ОАО «Байкальская пригородная пассажирская компания» (крупный интегрированный бизнес), ОАО «Сибирская производственная компания» (средний бизнес) и ООО «Байкал» (малый бизнес) представлены в приложении 18, 19, 20.

Результаты сводной оценки эффективности применения (будущего применения) налоговых льгот хозяйствующим субъектом, на ОАО «Байкальская пригородная пассажирская компания» (интегрированный крупный бизнес), ОАО «СПК» (средний бизнес) и ООО «Байкал» (малый бизнес) за 2014 и 2015 года, с использованием предложенного нами алгоритма обоснования (выбора) решения применения на практике налоговых льгот в организации как инструмента налогового планирования показывает:

1. На ОАО «Байкальская пригородная пассажирская компания» (интегрированный крупный бизнес) применение налоговых льгот позволило снизить налоговую нагрузку в целом по организации в 2014 г. на 20,6%, с 59,4% до 38,8%, а в прогнозном 2015 г. ожидается снижение налоговой нагрузки на 25,8%, с 68,9% до 43,1% что положительно повлияло на минимизацию налоговых платежей интегрированной организации. Однако планируется по расчетам специалистов в интегрированной организации снижение выручки на 25147 рублей и на 25442 рублей себестоимость, что позволяет сделать вывод об незначительном влиянии налоговых льгот на финансовые показатели организации, а так же на социально-экономическую положение работников в организации. Так, как численность работников сократилась на 1389 человек, а средняя заработная плата повысилась всего на 900 рублей. Тем не менее, мы видим, что в организации прогнозируется в 2015 году выйти на положительную чистую прибыль, и этот факт свидетельствует о эффективном влиянии налоговых льгот на конечный результат интегрированной организации.

2. Результаты сводной оценки эффективности налоговых льгот в ОАО «Сибирская производственная компания» (средний бизнес) показывает, что выручка организации в плановом 2015 г увеличится по сравнению с 2014 годом на +11279 руб. Так же, мы видим что экономико – социальные показатели тоже по сравнению с 2014 годом улучшаются (средняя заработная плата работников возрастает, а так же происходит увеличение штатного

расписания в организации). Но, при этом мы видим, что налоговая нагрузка с учетом льготирования возрастает на +2,07%, что говорит о постепенном снижении объема предоставления налоговых льгот в зависимости от выручки в организации. В целом, можно сказать, что ОАО «Сибирская производственная компания» результативно применила предоставленные государством налоговые льготы, так как важнейший финансовый показатель прибыли планируется положительным, по сравнению с предыдущем налоговым периодом (2014 году прибыль отрицательная), а также улучшились экономико-социальные показатели организации.

3. В ООО «Байкал», применение стимулирующих налоговых льгот, так же положительно повлиял на финансовые и социальные показатели в организации. Следовательно, мы видим снижение налоговой нагрузки организации в прогнозном 2015 г по сравнению с 2014 годам на -4,53%.

Таким образом, предложенная методика оценки эффективности использования налоговых льгот позволяет провести комплексный анализ эффективности применения льгот и достижения целей их введения, оптимизировать перечень льгот посредством отказа от неэффективных, а также направить финансовые ресурсы в виде льгот на развитие функционирование хозяйствующих субъектов в независимости от масштабов бизнеса.

ГЛАВА 4. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ.

4.1. Теоретические основы налогового учета в организации

Понятие налогового учета введено статьей 313 главы 25 части второй НК РФ. Налоговый учет – «это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом[5]». Однако, на наш взгляд понятие предложенное в НК РФ, с точки зрения современного налогового планирования и прогнозирования налоговых платежей хозяйствующими субъектами требует доработки, так как необходимо в понятии учитывать, в связи переходом на новые стандарты качества[21].

Целью налогового учета является формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных организациями в течении отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

В соответствии с законодательством, хозяйствующие субъекты имеют право самостоятельно разрабатывать и внедрять в практическую плоскость налогового учета, исходя из своих целей и задач, а также исходя из принципов налогового планирования. Организации, при этом должны соблюдать нормативно-правовые документы, и не противоречить им при формировании финансовых показателей налогового учета. Разработанные схемы, организация должна отразить в налоговой учетной политике, принятом на собрании акционеров или учредителями организации. Следовательно,

федеральное законодательство не запрещает водить самостоятельные инструментальные элементы в учетную политику, но при этом устанавливается обязанность для хозяйствующих субъектов внести в учетную политику дополнительные разделы, необходимые для отражения операций в целях налогообложения [5].

Организации, при внедрении налоговых регистров в свою деятельность, могут использовать информацию из регистров бухгалтерского учета. При этом, если информации в данных регистрах будет недостаточно, то экономисты могут регистры налогового учета самостоятельно дополнять и оснащать новыми реквизитами. Организации, имеют право, вести свои индивидуальные налоговые регистры в учет.

В рыночное время у организаций возможны следующие подходы к проблеме трансформации ведения налогового учета:

1. Самостоятельный налоговый учет, который будет независим от бухгалтерского учета;

2. Разработка налогового учета, с учетом бухгалтерского учета (данный учет многоуровневый и трудоемкий, но при этом самый распространенный в Российской экономике) При этом необходимо:

- определить совпадающие налоговые объекты;
- определить несовпадающие налоговые объекты;
- разработать схему внедрения операций бухгалтерского учета в систему налогового учета;
- разработать и внедрить регистры налогового учета;
- разделить объекты налогообложения, связанные с налоговыми льготами.

Организациям следует, определиться с моделью налогового учета в соответствии с законодательством, с учетом адаптации связанные системой бухгалтерского учета, и следовательно внедрить в свою предпринимательскую деятельность.

Модели ведения налогового учета может быть следующие:



Рис.4.1. Модель 1. Отражение финансовых показателей налоговой декларации

Предложенная на рисунке 4.1 схема модели, предполагает применять индивидуально самостоятельные регистры учета налогового, при этом налоговый учет ведется параллельно с бухгалтерским учетом. Для налогового и бухгалтерского учета, будут применяться только первичные финансовые документы.

Организации, использующие одновременно в практике бухгалтерский и налоговый учет, сталкиваются со следующими значительными затратами на:

- создание структурного отдела в управлении организации;
- привлечения экономистов-практиков для разработки и внедрения налоговых регистров в учете;
- разработку делопроизводства;
- разработку информационных компьютерных программ;
- модернизацию технических средств.

Такие серьезные затраты в организации, могут позволить, только финансово устойчивые организации, которые имеют достаточную финансовую прочность.

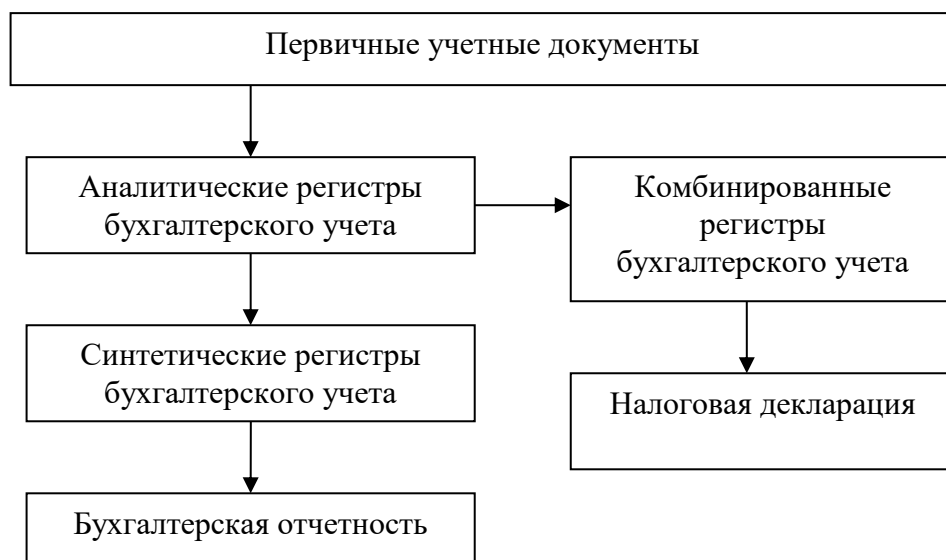


Рис.4.2. Модель 2. Отражение финансовых показателей налоговой декларации

В предлагаемой схеме модели 2, реализуются принципы формирования налогового учета в системе бухгалтерского учета (см. рис. 4.2). Данная модель учета позволяет снизить объем работы сотрудников экономических структурных подразделений. Это связано, с тем что применяются единые налоговые регистры.

Определение операций налогового учета базируется на информационной базе бухгалтерского учета, с применением методических подходов для оптимизации налогообложения организаций. Данная схема в соответствии с законодательством, соответствует отражению налогового учета налога на прибыль предприятий.

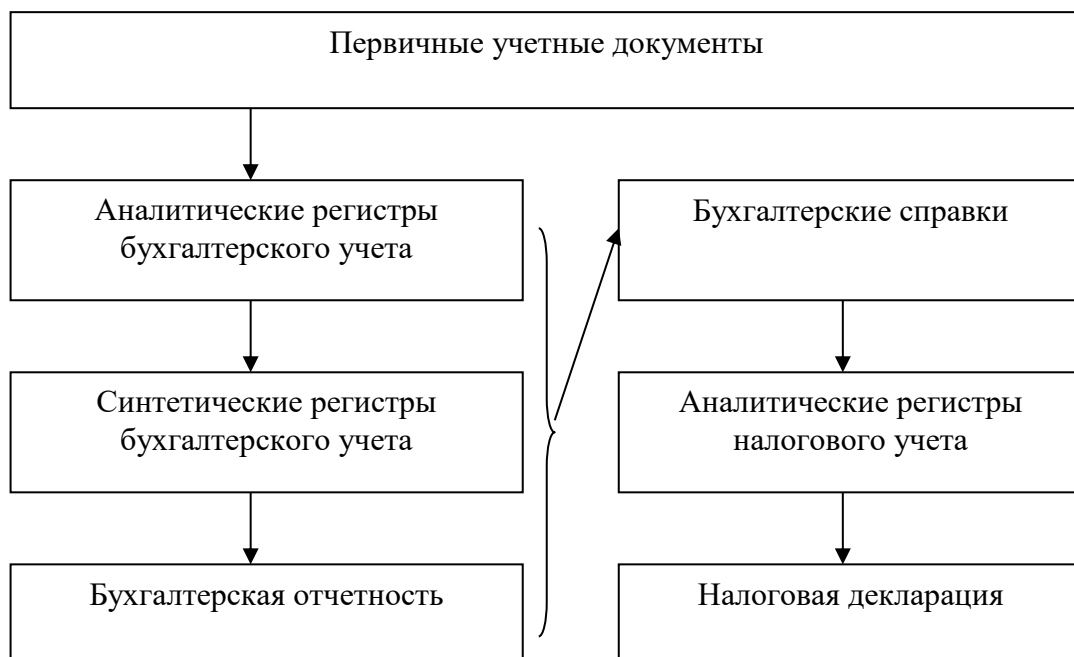


Рис.4.3. Модель 3. Отражение финансовых показателей налоговой декларации

В предлагаемой схеме модели, применяются одновременно бухгалтерские и налоговые регистры. В этой схеме, акцент сделан на регистры бухгалтерского учета, а не на первичные финансовые документы организации, которые в конечном счете, сближает две системы учета (см. рис.4.3).

Однако, в силу наличия существенных различий в методике формирования прибыли для целей финансового (бухгалтерского) учета и налогообложения, у организации неизбежно возникают расхождения между суммами бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли.

Организации, в своей практике традиционно используют идею ПБУ 18/2, которая формирует учет доходов и расходов в предпринимательской деятельности (см. рис.4.4) [111].

В статье 313 НК РФ приведен исчерпывающий перечень документов, которыми должны подтверждаться данные налогового учета. К ним относятся первичные учетные документы, аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы [5].

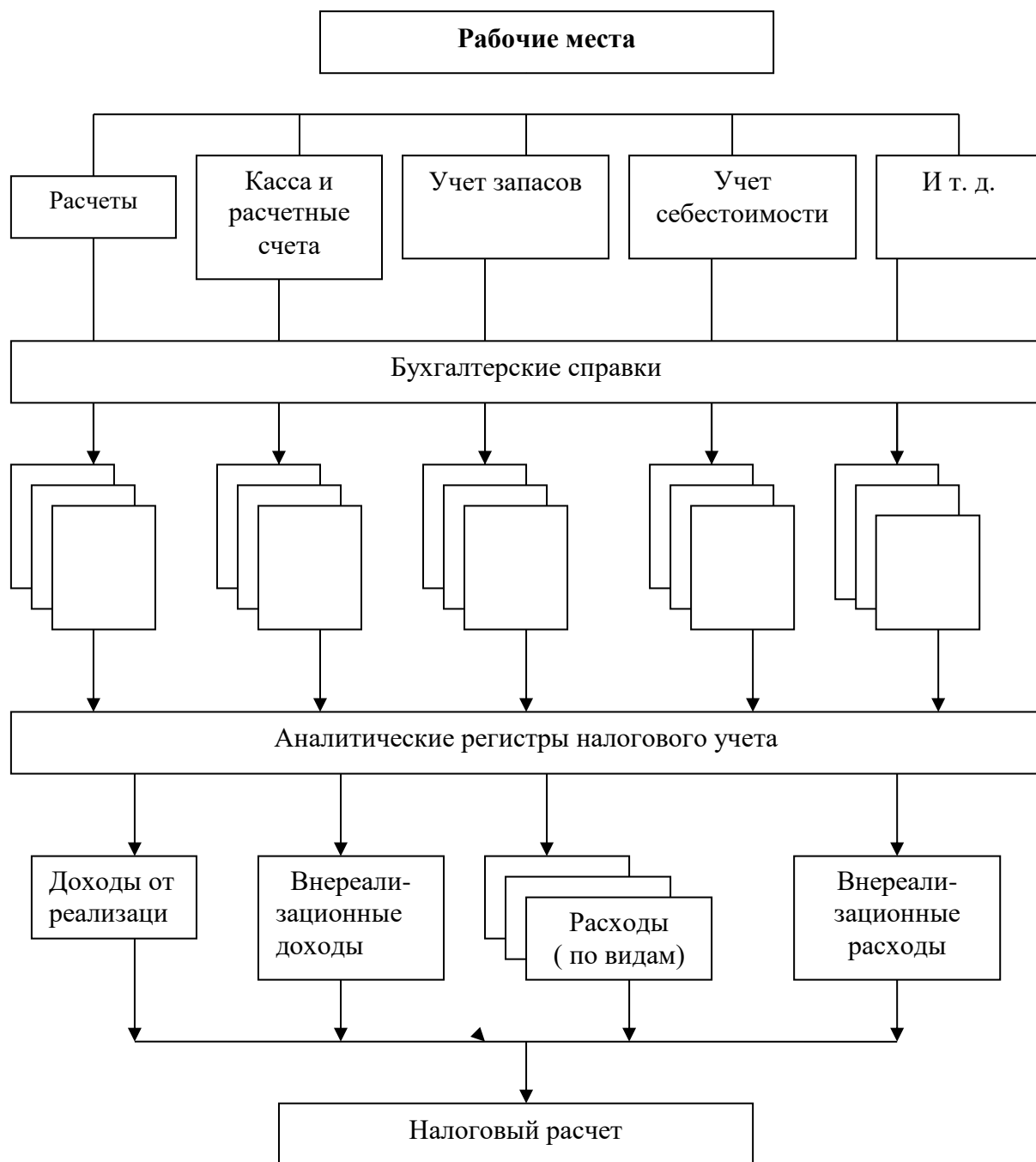


Рис.4.4. Схема формирования налогового учета доходов и расходов в организации.

К большому сожалению, на практике на наш взгляд налоговый учет, не отвечает всем требованиям необходимым для внедрения в финансовую систему организации, поскольку налоговый учет носит ограниченный характер. Сегодня в организациях, информационной базой для отражения хозяйственных операций в налогообложении является бухгалтерский учет. Однако бухгалтерский учет, не может полностью отражать все необходимые показатели для определения налоговых баз по налогам, то есть бухгалтерский учет не отвечает полностью рыночным отношениям. В то же время и налоговый учет не может полностью интегрироваться в систему.

Исходя из вышесказанного, для составления достоверной бухгалтерской отчетности, отражающей все факторы, влияющие на формирование чистой прибыли и суммы налога, подлежащей уплате в бюджет в отчетном и последующих периодах, необходимо включать в нее возникающие различия.

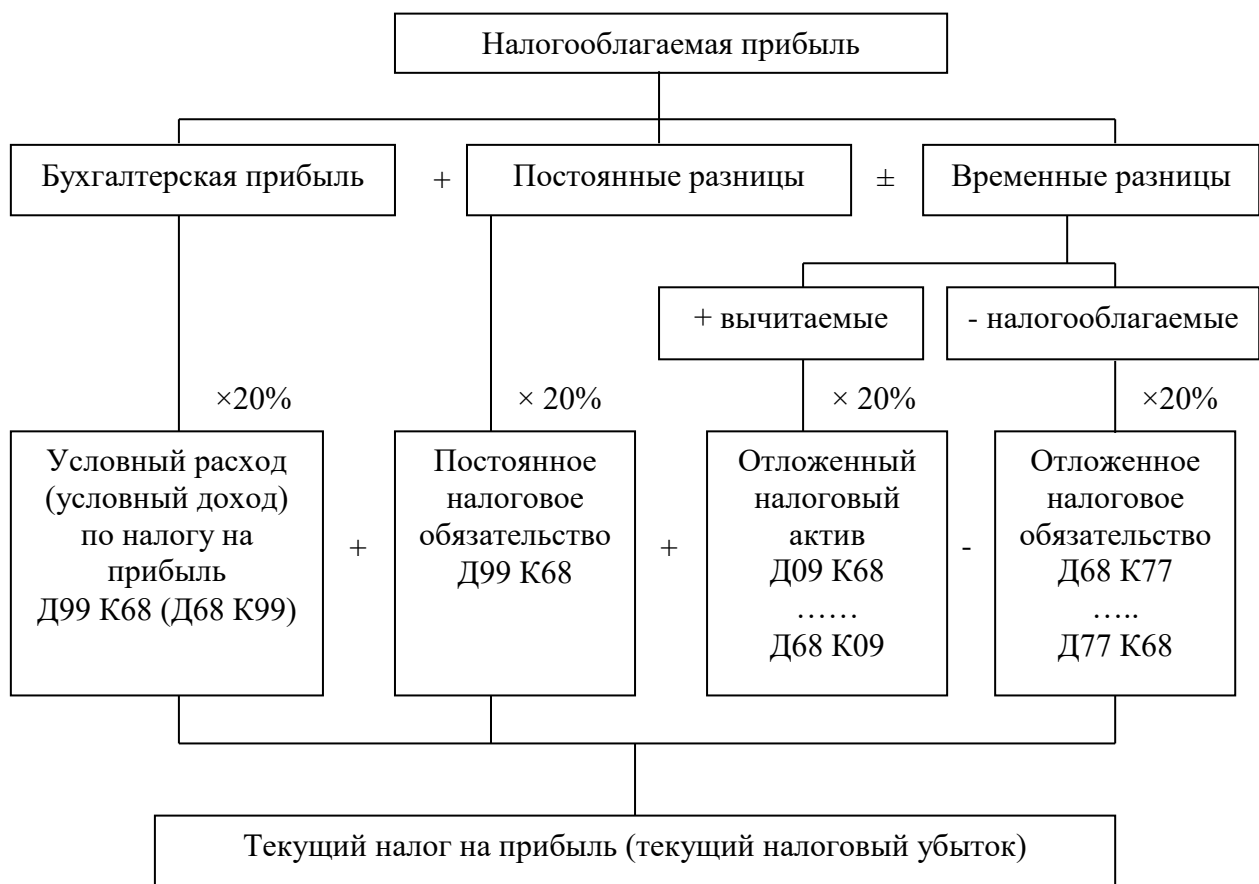


Рис.4.5. Порядок формирования текущего налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02

Сегодня при формировании налога на прибыль организации, возникает два вида разниц:

- временные;
- постоянные.

Они в свою очередь приводят к возникновению постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

На рисунке 4.5, вашему вниманию, мы предлагаем методику отражения финансовых показателей в соответствии с ПБУ 18/2.

Однако, на наш взгляд информационные данные ПБУ 18/0-2, которые мы можем применять в налоговом учете на современном этапе, не в полном объеме будут отражать хозяйственные операции, которые можно использовать при формировании налогового учета в организации, так как некоторые методы устарели.

Организациям, не запрещается в соответствии с законодательством разрабатывать и внедрять индивидуальные аналитические регистры. При этом организации ведут специфические налоговые регистры по специальным системным правилам[111].

Мы, предлагаем следующую схему формирования основных показателей налогового учета доходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций за отчетный (налоговый) период, (см. приложение 21).

При этом в данной схеме формирования доходной части по налогу на прибыль организации учитываются следующие концептуальные доходы(выручки):

1. Выручка от реализации продукции, работ, услуг, то есть те доходы, которые в бухгалтерском учете являются доходами от обычных видов деятельности.

2. Выручка от реализации покупных товаров. Данный вид доходов характерен, в основном, для предприятий торговли. Однако и любая другая организация, например, производственная или строительная, может приобрести определенные материальные ценности специально для перепродажи. В этом случае у нее также возникнет торговая выручка.

3. Выручка от реализации основных средств и иного имущества. Каждая организация время от времени продает материальные ценности, ранее приобретенные для собственного потребления. Такими ценностями могут быть основные средства и материалы.

В целях налогообложения согласно положению о составе затрат по производству продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли в организации самостоятельно разрабатывается схема формирования расходов в целях отражения налоговой базы.

Мы, предлагаем следующую схему организации раздельного учета расходной части налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный (налоговый) период, которая позволяет учитывать на наш взгляд все основные противоречия в налоговом законодательстве, однако, в данной схеме будут учтены нормативные требования (см. приложение 22).

Предлагаемая схема, на наш взгляд позволяет минимизировать противоречия, которые существуют между налоговым учетом и бухгалтерским учетом, и при этом будет способствовать интегрированию показателей в финансовую и налоговую отчетность организации .

Во всех случаях признания расходов необходимо руководствоваться принципом их соотношения с полученными доходами.

4.2. Методологическая система внедрения дифференцированных информационных регистров в систему налогового учета в организации

Современная отечественная методика внедрения налогового учета образовалась в соответствии с нормативно-правовыми документами недавно. Поэтому формирования и практического применения такого учета в организации еще до сих пор связаны с ограничениями. Кроме того, много вопросов вызывает и различие нормативно- финансового регулирования налогового учета в рамках налогового планирования, связанные с формированием и интерфиксацией налоговых регистров на практике. Проблема, связана с налоговым учетом в организации издержек, которые отражаются по особым методическим схемам. От того, как организация в методике калькулирования себестоимости, определит затраты на прямые и косвенные. От этого зависит налоговая база по налогу на прибыль организаций, и следовательно налоговая нагрузка в целом[127].

Рассматривая налоговый учет как особый инструмент налогового планирования всей налоговой системы в хозяйственной деятельности организации, мы предлагаем следующую модифицированную методологическую систему внедрения дифференцированных информационных регистров налогового учета в организации, которая позволит сформировать этапы внедрения корректирующих регистров в зависимости от финансово-экономических операций влияющих на налогообложение хозяйствующего субъекта (см. рис.4.6).

Первый этап. Формирование тождественности классификации объектов учета по налогу. Выбор классификации показателей финансово-экономической деятельности в организации позволяет использовать учетную политику в целях первичного формирования налоговых регистров, а так же в целях оптимизации налогового планирования и повышения результативности деятельности хозяйствующего субъекта (организации).



Рис.4.6. Авторская схема модифицированной методологии внедрения дифференцированных информационных регистров в систему налогового учета в организации

С точки зрения формирования налогооблагаемой базы по налогам в организации наибольший интерес представляет следующие основные положения учетной политики в организации, которые позволяют в дальнейшем формировать систему налоговых регистров в организации (см. приложение 21).

Формирование системы налогового учета в организации следует начинать с выявления объектов и операций, бухгалтерский учет которых не дает необходимой информации для определения налоговой базы по налогу.

Такие объекты и операции в организациях, как правило, выявляет руководитель финансовой службы или главный бухгалтер.

Второй этап. Формирование совпадающих способов ведения регистров в бухгалтерском и налоговом учете и выявление несовпадающих регистров.

На данном этапе экономисты-практики проводят аналитические процедуры, позволяющие провести изучение важнейшей информации о совпадающих налоговых и бухгалтерских регистрах с целью выявления необычных и отсутствующих в учете хозяйственных операциях, для корректировки в дальнейшем экономических показателей и устранения ошибок и искажений при формировании аналитических налоговых регистров.

Третий этап. Выработка терминологии и порядка присвоения дополнительных кодов налоговым регистрам с учетом расширенной корректировки данных в организации.

На наш взгляд, налоговый учет должен быть самостоятельной системой формирования налогооблагаемых баз по налогам, как требует международные стандарты и системы качества которые необходимо соблюдать как на уровне государства, так и на уровне организации. При этом необходимо положительный опыт который наработан нашими учеными и экономистами практиками применять в организации, руководствуясь современными изменениями конъюнктуры рынка. На наш взгляд при расчете отдельных налоговых показателей, необходимых для формирования налоговых показателей в организации в рамках налогового планирования налоговых платежей, использовать наработанные со временем данные бухгалтерского учета. Так как, налоговый учет – это система формирования и корректировки информации в соответствии с законодательством, имеющая обобщенные информационные источники с бухгалтерским учетом в виде экономических

операций, но при этом отсутствуют некоторые регистры для полного отражения и противоречия налоговых баз по налогам[140].

Поэтому, на наш взгляд необходимо разрабатывать порядок внедрения налоговых регистров в организации, которая позволит скорректировать и обобщить все необходимые показатели в целях налогообложения бухгалтерские данные, доработанные для полного отражения всех влияющих на налоговые базы показатели, и тем самым в дальнейшем интегрировать их в другие системы налогообложения. Кроме того, такой подход не будет противоречить ст. 313 НК РФ, если такой порядок группировок налоговых регистров будет получен из регистров бухгалтерского, но с доработками.

Так, в соответствии со статьей 313 НК РФ, мы предлагаем 3-х уровневую структуру внедрения и систематизации налоговых регистров в организации, которая позволит корректировать и дорабатывать в организации регистры, при этом выполнять условия которые прописаны в кодексе, а именно[158]:

- первый уровень, должен формировать первичное делопроизводство (разработку присвоения кодов налогового регистра) и отражать суммы необходимые для расчета налога.

- второй уровень систематизирует свод данных налогового учета, с помощью группировки показателей на доходы и расходы.

- третий уровень позволяет интегрировать полученные суммовые данные на основе первичных и сводных данных налоговых показателей для расчета налогов в организации.

Предложенная нами, в соответствии современными потребностями организациями, трехуровневая система внедрения кодов и систематизации налоговых регистров в организации представлена в таблице 4.1.

**Трехуровневая система внедрения кодов и систематизации
налоговых регистров в организации***

№ уровня	Название уровня	Порядок присвоения кодов и систематизации налоговых регистров	Примечание
1	Первичный (синтетический)	1. Присваиваем общее название коду налогового регистра.	Для присвоения налогового регистра, рекомендуется воспользоваться классическими регистрами бухгалтерского учета.
		2. Присваиваем кодовым источникам назначения налогового регистра	Детальное формирования источника налогового регистра производится с помощью субсчета и подсубсчета.
		3. Формирование делопроизводства и разработка первичного документооборота в организации.	На основе присвоенных кодов налоговых регистров разрабатываются первичные документы, которые формируют сальдо налоговых показателей.
2	Сводный (аналитический)	1. Формируем группы общих сводов доходов	Д – доходы организации от основных видов деятельности В – внереализационные доходы ПД – доходы, не включаемые в налогооблагаемую базу (налоговые льготы).
		2. Формируем группы общих сводов расходов	КР – косвенные расходы ПР – прямые расходы Р – прочие расходы, не включаемые в налогооблагаемую базу (налоговые льготы).
3	Интегрированный (декларационный)	Систематизируем итоговые данные аналитических регистров для заполнения налоговых деклараций по налогу на прибыль организации.	Используем классические регистры бухгалтерского учета, которые систематизируют итоговые экономические показатели для расчета и заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организации.

*разработано автором.

Первый уровень (первичный) системы налогового учета, позволяет формировать полную достоверную информацию о порядке учета в целях налогообложения используя данные бухгалтерских кодов регистров и преобразования (корректировка или доработка) их для целей налогового учета. Важным, является на первом этапе, присвоить первоначальное название коду налогового регистра, который позволит в дальнейшем формировать систему систематизации налоговых показателей по доходам и расходам (см. табл. 4.2).

Таблица 4.2

Пример формирования (внедрение) первичных кодов налоговых регистров по доходам (выручки) в организации в Главную книгу*

Счет	Название счета	Суб-счет	Название субсчета	Подсуб-счет.	Название подсубсчета	Сумма, руб.
90	Доходы организации от основного вида деятельности	01	Реализация собственного производства	01	Арматура	1200000
90	Доходы организации от основного вида деятельности	02	Реализация несобственного (покупного) производства	01	кирпич	600000
90	Доходы организации от основного вида деятельности, не включаемые в налогооблагаемую базу	03	Реализация собственного производства	-	-	-
90	Доходы организации от основного вида деятельности, не включаемые в налогооблагаемую базу	04	Реализация несобственного (покупного) производства	-	-	-
91	Внерезидентные доходы	01	Основные средства	-	-	120000
91	Внерезидентные доходы	02	не включаемые в налогооблагаемую базу	-	-	-

* предложено автором.

Пример 1.

ОАО «Сибирская производственная компания» в 2016 году изготовила товар. На изготовление одной единицы определенного товара требуется 1 килограмм сырья А (себестоимость 200 рублей за килограмм) и 2 килограмма сырья В (себестоимость 300 рублей за килограмм).

В 1 квартале ОАО «Сибирская производственная компания» реализовала сырье на производство 100 единиц, а издержки произведены следующие (см. табл. 4.3).

Таблица 4.3

Затраты на производство 100 единиц изделия

Наименование затрат	Количество	Сумма
1. Сырье А	100 кг (100 ед. × 1 кг)	20000 руб. (100 кг × 200 руб./ кг)
2.Заработная плата производственных работников	-	50000 руб.
3.Страховой взнос на заработную плату производственных работников в пенсионный фонд РФ	-	13000 руб.
4.Амортизация основных производственных фондов	-	10000 руб.
5.Заработная плата управленческого персонала	-	30000 руб.
6. Страховой взнос на заработную плату управленческих работников в пенсионный фонд РФ	-	7800 руб.

В результате полученных первичных данных по хозяйственным операциям, которые необходимы для текущей и общехозяйственной деятельности в организации, экономисты-практики формируют или дорабатывают первичные коды налоговых регистров по которым будут в дальнейшем непрерывно в течении налогового периода систематизироваться аналитические налоговые регистры расходов, которые позволят на наш взгляд уменьшить налоговые риски при отражении финансовых и налоговых показателей в финансовой и налоговой отчетности (см. рис. 4.4).

Таблица 4.4

Пример формирования (внедрение) первичных кодов налоговых регистров по расходам в организации*

Счет	Название счета	Суб-счет	Название субсчета	Подсуб-счет.	Название подсубсчета	Сумма, руб.
20	Расходы на основное производство	01	Материальные расходы	01	Сырье А	20000
20	Расходы на основное производство	02	Расходы на оплату труда	-	-	50000
20	Расходы на основное производство	03	Страховые взносы	01	Взнос в ПФ РФ	13000
20	Расходы на основное производство	04	Амортизация основных средств	-	-	10000
И т.д.						
26	Общехозяйственные расходы	01	Расходы на оплату труда управленческого персонала	-	-	30000
26	Общехозяйственные расходы	02	Страховые взносы на оплату труда управленческого персонала	01	Взнос в ПФ РФ	7800
И т.д.						

*предложено автором.

После выработки системных показателей доходов и расходов по кодам, важной составляющей является формирование делопроизводства и разработка первичного документооборота в организации, которая позволит сгруппировать свод итоговых сальдо по налоговым показателям для определения доходов и расходов.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
 - период (дату) составления;
 - измерители операции в натуральном (по возможности) и в денежном выражении;
 - наименование хозяйственных операций;
- подпись и расшифровку подписи лица, ответственного за составление указанных регистров.

Мы, предлагаем следующие первичные формы, которые разработаны применительно к формам журналам - ордерам. Это сделано для того, чтобы бухгалтерские работники, активно работавшие с журнальной – ордерной формой счетоводства, могли наименьшими затратами адаптироваться к формам налогового учета. Если организацией используется иная методика учета, мы считаем целесообразно за основу регистров налогового учета принять соответствующие формы бухгалтерского учета (см. табл.4.5,4.6,4.7,4.8, 4.9, 4.10).

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (по возможности) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;

Таблица 4.5

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 90-01.
 «Доходы организации от реализации продукции собственного производства»
 за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Налоговая льгота, руб.	Налоговая сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-				
1	02.04.2016	04/1	Счет-фактура № 1/01	90	01	01	Поступила выручка от реализации арматуры	-	1200000	
2	02.04.2016	04/2	Счет -фактура № 1/01	90	01	02	Поступила выручка от реализации уголка	-	600000	
Итого:									1800000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.6

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 90-02.
 «Доходы организации от реализации продукции несобственного производства (покупные товары)»
 за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Налоговая льгота, руб.	Налоговая сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-				
1	03.04.2016	04/1	Счет -фактура № 4/01	90	02	01	Поступила выручка от реализации кирпича	-	600000	
2	03.04.2016	04/2	Счет -фактура № 4/01	90	02	02	Поступила выручка от реализации гипсоблоков	-	600000	
Итого:									1800000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.7

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 90-03.
 «Доходы организации от реализации собственной продукции, не включаемые в налогооблагаемую базу»
 за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Льготная сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-счет			
1	02.02.2016	02/1	Банковская выписка	90	03	01	Поступила выручка от реализации электрокабеля	50000	Инвестиционные внутренние преференции
2	02.02.2016	02/2	Банковская выписка	90	03	02	Поступила выручка от реализации автомата	20000	Инвестиционные внутренние преференции
Итого:								70000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.8

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 90-03.
 «Доходы организации от реализации несобственной продукции, не включаемые в налогооблагаемую базу»
 за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Льготная сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-счет			
1	02.03.2016	03/1	Банковская выписка	90	03	01	Поступила выручка от реализации гипсокартона	100000	Инвестиционные внутренние преференции
2	02.03.2016	03/2	Банковская выписка	90	03	02	Поступила выручка от реализации от шпаклевки	50000	Инвестиционные внутренние преференции
Итого:								150000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.9

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 91-01.«Внереализационные доходы»
за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Налоговая льгота, руб.	Налоговая сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-				
1	03.04.2016	04/1	Счет -фактура № 4/01	91	01	01	Поступила выручка от реализации основного фонда	0	40000	
2	03.04.2016	04/2	Счет -фактура № 4/01	91	01	02	Поступила выручка от ценных бумаг	900	10000	Льготная налоговая ставка (Российский эмитент)
Итого:								900	50000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.10

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 91-02.
«Внереализационные доходы, не включаемые в налогооблагаемую базу»
за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документ	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Налоговая сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-			
1	03.04.2016	04/1	Счет -фактура № 4/01	91	02	01	Поступила выручка от реализации детской путевки	20000	Общественная льгота
2	03.04.2016	04/1	Счет -фактура № 4/01	91	02	01	Поступила выручка от реализации детской путевки	20000	Общественная льгота
Итого:									

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.11

Ведомость учета временных налоговых разниц для отражения доходов по налогу на прибыль организаций
на примере ОАО «СПК»

№ п/п	Финансово-хозяйственный показатель влияющий на возникновение временной разницы	Положительная (налогооблагаемая) временная разница						Отрицательная (налогооблагаемая) временная разница						Остаток на конец года
		Дата	Сумма	Сумма НДС	Сумма, без НДС	Ставка налога на прибыль	Сумма отложенного налогового актива или обязательства	Дата	Сумма	НДС	Сумма, без НДС	Ставка налога на прибыль	Сумма отложенного налогового актива или обязательства	Сумма
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Доходы от участия в уставном капитале других организаций (91.1)	20.04.2015	45673	0	45673	20	9135	20.05.2015	45673	0	45673	20	9135	0
2	Доходы в виде суммовых разниц (90.1)	25.07.2015	70457	0	70457	20	14091	03.08.2015	56452	0	56452	20	11290	14005
3	Доходы в виде безвозмездного получения основных средств (01)	30.11.2015	25187	3842	21345	20	4269	28.12.2015	18456	2815	15641	20	3128	5704
													
Итого вычитаемые разницы														19709
Итого налогооблагаемые разницы														3942

На наш взгляд, в каждой организации ответственные экономисты, которые ответственны за определенный участок своей работы, должны сформировать классификацию доходов и расходов в зависимости от индивидуальности хозяйственных операций. Другими словами, регистры налогового учета строятся таким образом, чтобы систематизировать информацию, содержащуюся в первичных учетных документах, таким образом, как этого требует НК РФ.

Организациям необходимо при определении налоговой базы по различным налогам, внедрить учет курсовых разниц. Это необходимо сделать, для того чтобы не возникли противоречия между результатами по счету 91 (см. табл.4.11).

Такой порядок формирования итоговых показателей временных налоговых разниц в момент отражения налоговых доходов обеспечивает не только взаимоувязку возникающей разницы с видом доходов, но и дает возможность своевременного отслеживания момента погашения образовавшейся разницы, и определения итоговых сумм в налогооблагаемой базе.

Обобщение практики ведения налогового учета постоянных разниц в разных хозяйствующих субъектах в системе счета 91, свидетельствует о том что отсутствует взаимосвязь разниц с регистрами учета активов и обязательств, в оценке которых они возникают, а также возникают определенные сложности при расчете финансово-хозяйственных результатов за отчетный период[111].

В таблице 4.12 представлена ведомость учета постоянных налоговых разниц для отражения доходов по налогу на прибыль организаций, которая позволяет организациям обобщить информацию о возникших разниц между налоговым и бухгалтерским учетом.

Таблица 4.12

Ведомость учета постоянных налоговых разниц для отражения доходов по налогу на прибыль организаций
на примере ОАО «СПК»*

№ п/п	Финансово-хозяйственный показатель влияющий на возникновение временной разницы	Дата операции	Образование положительной (налогооблагаемой) постоянной разницы					Отрицательная (налогооблагаемая) временная разница				
			Сумма, тыс. руб.	Сумма НДС, тыс. руб. (18%)	Сумма, без НДС, тыс. руб.	Ставка налога на прибыль, %	Сумма постоянного налогового обязательства тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.	Сумма НДС, тыс. руб. (18%)	Сумма, без НДС, тыс. руб.	Ставка налога на прибыль, %	Сумма постоянного налогового вычета тыс. руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Безвозмездно получен объект основных средств	15.04.2015	4750	724	4026	20	805	-	-	-	-	-
2	Внос в уставный капитал материально-производственных запасов	27.07.2015	-	-	-	-	-	2535	387	2148	20	430
3	Излишки материально-производственных запасов, выявленных при инвентаризации имущества	25.09.2015	3498	534	2964	20	593	-	-	-	-	-
	и.т.д.											
ИТОГО НА КОНЕЦ ГОДА			8248	1258	6990	-	1398	2535	387	2148	-	430

* разработано автором.

Использование предложенной методики налогового учета постоянных разниц в рамках оценки доходов обеспечивает взаимоувязку возникающей разницы с видом доходов, тем самым экономистам-практикам позволит упростит расчет окончательных сумм постоянных налоговых разниц в классификации доходов на конец налогового периода, а так же позволит системно проводить расчет сумм возникающих положительных налоговых вычетов и обязательств.

По учету расходов, включаемых в расходную часть налоговой базы по налогу на прибыль организаций, мы предлагаем использовать следующие примерные формы аналитических налоговых регистров в организации, в которых должны на практике учитываться специфика производственной или торговой хозяйственной деятельности, структурой расходов, а также сложившейся системой делопроизводства (документооборота) [21].

Так как данные аналитических регистров непосредственно переносятся в налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций, при разработке регистров может быть использована структура показателей налоговой декларации по налогу.

Предлагаемые, нами формы налоговых регистров по кодам, на наш взгляд содержат максимально возможную степень детализации данных, которая позволяет систематизировать налоговые и финансовые показатели хозяйственной деятельности в организации, а так же оптимизировать трудовые затраты по составлению налоговых декларации независимо от того, как будут изменяться итоговые финансовые и налоговые формы отчетности для организаций в независимости от масштабов бизнеса (см. табл.4.13-4.18).

Таблица 4.13

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 20-01.
 «(Материальные расходы на основное производство (прямые расходы))»
 за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Налоговая льгота, руб.	Налоговая сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-сч.				
1	01.03.2016	03/1	Банковская выписка	20	01	01	Предприятие приобрело сырье А	0	10000	
2	01.03.2016	03/2	Банковская выписка	20	01	02	Предприятие приобрело сырье Б	20000	20000	Временные особые стимулирующие льготы
Итого:								20000	30000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.14

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 20-02.
 «Расходы на оплату труда производственных работников (прямые расходы))»
 за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Налоговая льгота, руб.	Налоговая сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-сч.				
1	01.03.2016	03/1	Банковская выписка	20	02	01	Выплачена заработная плата	0	100000	
2	01.03.2016	03/2	Банковская выписка	20	02	01	Выплачена заработная плата	0	70000	
Итого:									170000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.15

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 20-03.
«Расходы на страховые взносы производственных работников (прямые расходы)»
за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Налоговая льгота, руб.	Налоговая сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-				
1	01.03.2016	03/1	Банковская выписка	20	03	01	Перечислены расходы на страховой взнос в ПФ РФ	0	20000	
2	01.03.2016	03/2	Банковская выписка	20	03	01	Перечислены расходы на страховой взнос в ПФ РФ	0	5000	
Итого:									15000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.16

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 20-04.
«Амортизационные расходы (начисления)(прямые расходы)»
за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Налоговая льгота, руб.	Налоговая сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-				
1	01.03.2016	03/1	Банковская выписка	20	04	01	Начислена амортизация на станок	120000	120000	Инвестиционные внутренние преференции
2	01.03.2016	03/2	Банковская выписка	20	04	02	Начислена амортизация на здание	0	320000	
Итого:								120000	440000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.17

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 26-01.
«Расходы на оплату труда управленческого персонала (косвенные расходы)»
за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Налоговая льгота, руб.	Налоговая сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-				
1	01.03.2016	03/1	Банковская выписка	26	01	01	Выплачена заработная плата работникам	0	70000	
2	01.03.2016	03/2	Банковская выписка	26	01	01	Выплачена заработная плата работникам	0	15000	
Итого:									85000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

Таблица 4.18

Пример авторского налогового регистра журнала-ордера по счету 26-02.
«Расходы на страховые взносы управленческих работников (косвенные расходы)»
за _____ месяц 2016 г.

Рег. № записи	Дата	Номер документа	Наименование документа	Хозяйственная операция			Характеристика операции	Налоговая льгота, руб.	Налоговая сумма	Справка (комментарий)
				Счет	Суб-счет	Подсуб-				
1	01.03.2016	03/1	Банковская выписка	26	02	01	Перечислен взнос в ПФ РФ	0	12000	
2	01.03.2016	03/2	Банковская выписка	26	02	01	Перечислен взнос в ПФ РФ	0	3000	
Итого:									15000	

Исполнитель _____

Гл. бухгалтер _____

В примере формы регистра указан только один номер журнала-ордера. На практике может возникнуть ситуация, когда организация одновременно занята выпуском продукции, выполнением работ или оказанием услуг. В этом случае может быть оформлено несколько журналов-ордеров, в равной степени относящихся к доходам и расходам от предпринимательской деятельности. Но может быть составлена и одна – с подразделением по видам деятельности[112].

Аналитические регистры налогового учета ведутся бухгалтерией и, как правило, теми экономистами, которые осуществляют хозяйственные операции данных объектов учета.

В налоговом учете принято расходы делить на косвенные и прямые в отчетном налоговом периоде. При формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль косвенные расходы полностью уменьшают налоговую базу по налогу, а прямые только в доле реального участия в производстве. Организации, могут самостоятельно определять перечень прямых расходов. Такое право, дает налоговое законодательство [275].

Если в организации бухгалтерский учет незавершенного производства, готовой продукции и себестоимости реализованной продукции осуществляется с отступлениями от норм и правил, установленных НК РФ, то следует использовать налоговый регистры «Незавершенного производства», «Готовой продукции и себестоимости реализованной продукции», При наличии отгруженной, но не реализованной продукции следует вести два регистра « Учет готовой продукции» и «Учет отгруженной продукции и себестоимости реализованной продукции».

Если организация имеет нормируемые налоговым законодательством расходы, целесообразно вести аналитический регистр таких расходов, в котором следует определить норматив, а также сумму расходов, принимаемого для целей налогообложения, сумм расходов, переносимого на

следующий период, и сумму расходов, не принимаемого в целях налогообложения прибыли.

Формы первичных учетных документов и аналитических регистров налогового учета разработаны применительно к стандартной организации экономической службы.

Второй уровень (сводный) предполагает систематизацию сводных экономических показателей для отражения в дальнейшем их при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Нами предлагается следующая система свода групп экономических показателей (см. рис.4.7).

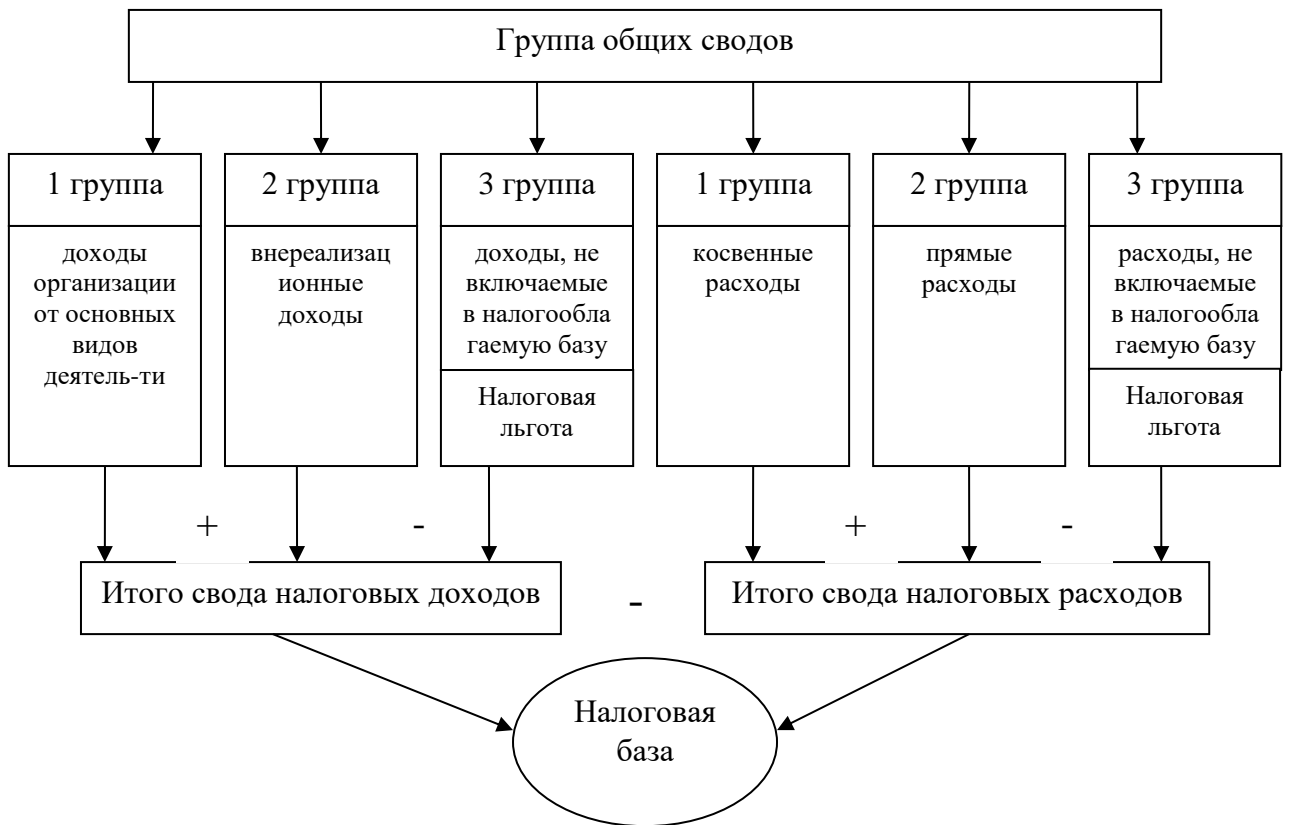


Рис. 4.7. Формирования свода экономических показателей для формирования налоговой базы*
(*Составлено автором)

Пример авторского свода налоговых регистров № 1
 «Доходы организации (работ, услуг)»
 за _____ месяц 2016 _____ года.*

Рег. № Журнал- ордер (документа)	Хозяйственная операция	Хозяйственная проводка		Налоговая льгота, руб.	Сумма налогооблагаемой прибыли, руб.	Примечание
		Дебет	Кредит			
Доходы организации от основных видов деятельности						
1	Доходы организации от основных видов деятельности (название статьи доходов) Журнал-ордер № _____	90.01	62	70000	0	
	Итого:	-	-	70000	0	
Внереализационные доходы						
2	Внереализационные доходы (название статьи доходов) Журнал-ордер № _____	91.01	62	0	50000	
	Итого:	-	-	0	50000	
Доходы, не включаемые в налогооблагаемую базу						
3	Доходы, не включаемые в налогооблагаемую базу (название статьи доходов) Журнал-ордер № _____	90.03	62	120000	0	
	Итого:	-	-	120000	0	
	И т. д.	-	-			
	ВСЕГО ДОХОДОВ:	-	-	190000	50000	

*разработано автором.

Пример авторского свода налоговых регистров №2
«Расходы организации (работ, услуг)»
за _____ месяц 2016 __ года.*

Рег. № Журнал- ордер (документа)	Хозяйственная операция	Хозяйственная проводка		Налоговая льгота	Сумма налогооблагаемых расходов	Примечание
		Дебет	Кредит			
Косвенные расходы						
1	Косвенные расходы (название статьи расходов) Журнал-ордер № ____	20.01.01	10	50000	0	
	Итого косвенных расходов	-	-	50000	0	
Прямые расходы						
2	Прямые расходы (название статьи расходов) Журнал-ордер № ____	26.2.01	68	0	100000	
	Итого прямых расходов	-	-	0	100000	
Расходы, не включаемые в налогооблагаемую базу						
3	Расходы, не включаемые в налогооблагаемую базу(название расходов) Журнал-ордер № ____	20.04.01	01	200000	0	
	Итого расходов не включаемые в налогооблагаемую базу	-	-	200000	0	
	И т. д.	-	-			
	ВСЕГО РАСХОДОВ	-	-	250000	100000	

*разработано автором.

Пример авторского свода налоговых регистров №3
« Доходы и расходы организации (работ, услуг) при определении налоговой базы»
за _____месяц 2016__ года.*

Рег. № Журнал- ордер (документа)	Хозяйственная операция	Хозяйственная проводка		Налоговая льгота	Сумма налогооблагаемых расходов	Примечание
		Дебет	Кредит			
1	Доходы организации от основных видов деятельности	90.01	62	70000	0	
1	Внереализационные доходы	91.01	62	0	50000	
1	Доходы, не включаемые в налогооблагаемую базу	90.03	62	120000	0	
	И т.д.	-	-	-	-	
	ВСЕГО ДОХОДОВ	-	-	190000	50000	
2	Итого косвенных расходов	20.01	10	50000	0	
2	Итого прямых расходов	26.01	68	0	100000	
2	Итого расходов не включаемые в налогооблагаемую базу	20.04	01	200000	0	
	И т. д.	-	-	-	-	
	ВСЕГО РАСХОДОВ	-	-	250000	100000	

*разработано автором.

В организации, предлагается финансовым работникам, формировать отдельные налоговые регистры для группировки по разным видам расходов и доходам, которые целесообразно свести в свод регистров налогового учета.

Мы предлагаем примерные формы свода итоговых налоговых регистров налогового учета доходов и расходов в организации (см. табл.4.19-4.21).

Третий уровень (интегрированный). На данном этапном уровне, мы интегрируем в налоговую декларацию финансовые показатели которые получили на первом и втором уровне выработки терминологии и порядка присвоения дополнительных кодов налоговым регистрам с учетом расширенной корректировки данных в Главной книге[21].

Полученные данные, позволяют нам систематизировать итоговые экономические показатели для расчета и заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организации.

Мы, предлагаем следующую схему методики интегрирования в налоговую декларацию финансово-экономических показателей в налоговую декларацию по налогу на прибыль (см. рис. 4.8)

На основе исследования разработанных подходов формирования и внедрения в систему налоговых регистров в различных организациях, можно утверждать, что данный подход является наиболее результативным с точки зрения обеспечения достоверности хозяйственных показателей в целях налогового учета как инструмента налогового планирования в организации и оптимизации трудозатрат экономистов, позволяя в наибольшей степени устранить различия между бухгалтерским и налоговым учетом. Следовательно, на наш взгляд такой подход будет наиболее целесообразным, с точки зрения оптимальности достоинств и недостатков.



Рис. 4.8. Схема методики интегрирования налоговых регистров в налоговую декларацию*
(*разработана автором)

Четвертый этап. Программа аналитической оценки предварительного внедрения налоговых регистров в Главную книгу.

В рамках данного этапа, организации проводят уточнения налоговых регистров, которые необходимы для отражения показателей в налоговой декларации налога на прибыль организаций.

Данные регистры позволяют, систематизировать полученные из бухгалтерского учета, сведения отражаемые в налоговом учете, таким образом, чтобы сведения были доступны для отражения в налоговой декларации[48].

На наш взгляд, регистры налогового учета необходимо внедрять при аналитической оценке в следующей последовательности:

1. Из налоговой декларации налога на прибыль выбираются финансовые показатели, которые не отражены в бухгалтерском учете, таким образом, мы дополняем регистры налогового учета;
2. Открывается уточняющийся регистр налогового учета;
3. Формируем показатели из информационной базы бухгалтерского и налогового учета для заполнения налоговой декларации.

После проделанной работы экономистом составляется сводный налоговый (аналитический) регистр и в дальнейшем заполняется налоговая декларация по налогу на прибыль организации. В последующем, на основании сформированной декларации, данный налог уплачивается в бюджеты разных уровней.

Таким образом, на наш взгляд одним из важных этапов внедрения первичных налоговых регистров и их корректировки в зависимости от хозяйственных операций является программы контрольных процедур оценки внедрения налоговых регистров в организации.

На наш взгляд, это необходимо(регулярно) проводит особенно в тех случаях, когда экономист намечает для себя объекты повышенного внимания при планировании внедрения налогового регистра или его дополнения с целью упорядочения финансово-хозяйственных операций и отражения их в налоговом учете.

Мы, предлагаем следующие программы контрольных процедур оценки внедрения уточняющих аналитических налоговых регистров в налоговый учет (см. табл. 4.22-4.25).

Таблица 4.22

Программа контрольных процедур оценки внедрения налоговых регистров связанные с основными фондами*

№ п.п.	Показатель	Этап	Перечень процедур (характеристика этапа)	Источник информации
1	Основные средства	1	Проверка данных регистров учета Основных средств и сверка их со счетами Главной книги	Инвентарные карточки учета основных средств, журналы-ордера, главная книга
		2	Провести инвентаризацию основных средств	Инвентаризационная опись, акты приемки передачи, акты ввода в эксплуатацию ОС, счета – фактуры, хозяйственные договора.
		3	Отразить в учете первоначальную стоимость ОС.	Главная книга, инвентарные карточки учета ОС, счета-фактуры, хозяйственные договора.
		4	Отражение правильности выделения и возмещения НДС по поступившим ОС, начисление НДС и других налогов.	Расчетно-платежные документы, расчеты по налогам, акты приемки – передачи, акты списания ОС.
		5	Формирование налогового регистра с учетом корректировки данных.	Журнал-ордер по коду налогового регистра.
2	Амортизация основных средств	1	Анализ правильности начисления амортизации ОС разными методами (линейный и нелинейный)	Учетная политика, ведомости начисления амортизационных отчислений.
		2	Отнесения амортизационных отчислений на соответствующие регистры по счету затрат	Ведомость распределения амортизационных отчислений
		3	Подсчет данных аналитического учета начисленной амортизации ОС с данными регистров Главной книги.	Ведомости начисления и распределения амортизационных отчислений, Главная книга.
		4	Формирование налогового регистра с учетом корректировки данных.	Журнал-ордер по коду налогового регистра

* разработано автором.

Таблица 4.23

Программа контрольных процедур оценки внедрения налоговых регистров связанные с нематериальными активами*

№ п.п.	Показатель	Этап	Перечень процедур (характеристика этапа)	Источник информации
1	Нематериальные активы	1	По данным документам на право собственности провести правильность определения и полноту отражения первоначальной стоимости НА.	Акты приемки-передачи, акты ввода в эксплуатацию НА, счета-фактуры, хозяйственные договора. Главная книга, инвентаризационные карточки.
		2	Определение регистров налогового учета НА со регистрами Главной книге	Инвентарные карточки учета НА, журналы-ордера, Главная книга.
		3	Отражение правильности выделения и возмещения НДС по поступившим НА, начисление НДС и других налогов	Расчетно-платежные документы, расчеты по налогам, акты приемки –передачи, акты списания НА.
		4	Формирование налогового регистра с учетом корректировки данных.	Журнал-ордер по коду налогового регистра.
2	Амортизация нематериальных активов	1	Анализ правильности начисления амортизации НА.	Учетная политика, ведомости начисления амортизации
		2	Отнесение амортизационных отчислений на соответствующие регистры затрат	Ведомость распределения амортизационных отчислений
		3	Подсчет данных аналитического учета начисленной амортизации НА с данными регистров Главной книги.	Ведомости начисления и распределения амортизационных отчислений, Главная книга.
		4	Формирование налогового регистра с учетом корректировки данных.	Журнал-ордер по коду налогового регистра.

* разработано автором.

В данном случае, учитываются процедура последовательности этапов внедрения налоговых регистров связанные с нематериальными активами, в зависимости от суммы фактических затрат на приобретения нематериальных активов, правилами амортизации и в конечном итоге сформировать регистровую ведомость по налоговому учету нематериальных активов с учетом дополнения или корректировки в Главной книге[156].

Таблица 4.24

Программа контрольных процедур оценки внедрения налоговых регистров связанные с затратами на производство*

Этап	Перечень процедур (характеристика этапа)	Источник информации
1	Анализ состава и обоснованности отнесения отдельных видов затрат на себестоимость продукции (прямые и косвенные)	Карточка по заказам, требования, нормировочные показатели. Главная книга. Учетная политика.
2	Оценка соблюдения выбранного метода учета затрат на производства	Учетная политика, расчеты.
3	Разграничение затрат по отчетным периодам	Карточки по заказам, требования.
4	Отражение списания косвенных и прямых затрат	Учетная политика, ведомости распределения.
5	Подсчет и сверка данных аналитического учета затрат на производство с данными налоговых регистров.	Журналы-ордера, карточки по заказам. Ведомости по распределению расходов
6	Формирование налогового регистра с учетом корректировки данных.	Журнал-ордер по коду налогового регистра.

* разработано автором.

Таблица 4.25

Программа контрольных процедур оценки внедрения налоговых регистров связанные с фондом оплаты труда*

Этап	Перечень процедур (характеристика этапа)	Источник информации
1	Оценка правильности оформления и начисления выплат сотрудникам по всем основаниям	Расчетно-платежные ведомости, наряды, таблицы учета рабочего времени, штатное расписание.
2	Учет удержания из заработной платы и других выплат налога на доходы физических лиц, социальных сборов (Пенсионный фонд РФ, фонд Социального страхования РФ, фонд медицинского страхования РФ)	Расчетно-платежные ведомости, Журналы-ордера, приказы на материальную помощь.
3	Отражение корреспонденции регистров по учету расчетов с персоналом по оплате труда с Главной книгой.	Ведомости, журналы ордера.
4	Оценка правильности документального оформления расчетов по прочим операциям и правильности налогообложения	Хозяйственные договоры, расчетно-платежные ведомости, приказы, главная книга.
5	Формирование налогового регистра с учетом корректировки данных.	Журнал-ордер по коду налогового регистра.

* разработано автором.

Приступая к оценке внедрения налоговых регистров связанные с фондом оплаты труда, необходимо определиться какие формы и системы оплаты труда применяются в организации, имеется ли внутреннее положение об оплате труда работников и коллективный трудовой договор, осуществляется ли в организации выдача ссуд, продажа товаров в кредит, как оформляются эти операции.

В результате вышесказанного происходит корректировка и доработка налоговых регистров по фонду оплаты труда, которые влияют на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организации и так же интегрируются на другие экономические показатели организации которые необходимо планировать, так как параллельно они влияют на другие налоги и на налоговую нагрузку организации.



Рис.4.9. Методика интегрирования налоговых регистров в налоговую и финансовую отчетность. (разработана автором)

Пятый этап. Интегрирование налоговых регистров в налоговую систему в организации.

Налоговый учет, является одним из основных источников отражения (индикатор) финансово-хозяйственной деятельности в организации, поскольку он консолидирует важнейшие показатели. Но, при этом данные показатели разнятся с такими же показателями, которые используются при формировании налоговых баз по другим налогам.

Это связано с особенностями применения методик по разным налогам, и как следствие возникает нарушение гармонии взаимосвязи одних и тех же финансовых показателей. Причиной, этого является и налоговое законодательство, которое трактует разные подходы формировании налоговых баз по разным налогам, но с одинаковыми финансовыми показателями[280].

Для того, чтобы уменьшить трудовые затраты на формирования налогового учета по разным налогам, мы предлагаем интегрировать налоговые регистры в налоговую систему в организации, с целью гармонизации единых хозяйственных показателей которые используются для расчетов налогов и отражении их в налоговой и финансовой отчетности (см. рис.4.9).

В данной методике, мы используем классические регистры бухгалтерского учета, которые систематизируют итоговые экономические показатели для расчета налогов и отражения их в финансовой отчетности и налоговых декларациях по разным налогам (см. табл.4.26).

Таблица 4.26

**Налоги Российской Федерации и возможные интегрированные
финансовые показатели налоговых регистров.**

№ п.п.	Вид налога в налоговой системе	Источнтк интегрированного налогового регистра
1	Налог на добавленную стоимость	1.Регистр «Доходы организации от основных видов деятельности (название статьи доходов»); 2. Регистр «Внереализационные доходы (название статьи доходов»); 3. Регистр «Доходы, не включаемые в налогооблагаемую базу (название статьи доходов)»
2	Налог на доходы физических лиц	1. Регистр «Расходы на оплату труда производственных работников (прямые расходы)». 2. Регистр «Расходы на оплату труда управленческого персонала (косвенные расходы)»
3	Сбор в Пенсионный фонд РФ	1. Регистр «Расходы на оплату труда производственных работников (прямые расходы)». 2. Регистр «Расходы на оплату труда управленческого персонала (косвенные расходы)»

Продолжение таблицы 4.26

4	Сбор в Фонд Медицинского страхования РФ	1. Регистр «Расходы на оплату труда производственных работников (прямые расходы)». 2. Регистр «Расходы на оплату труда управленческого персонала (косвенные расходы)»
5	Сбор в фонд Социального страхования РФ	1. Регистр «Расходы на оплату труда производственных работников (прямые расходы)». 2. Регистр «Расходы на оплату труда управленческого персонала (косвенные расходы)»
6	Налог на добычу полезных ископаемых	1.Регистр «Доходы организации от основных видов деятельности (название статьи доходов)»; 2. Регистр «Внереализационные доходы (название статьи доходов)»; 3. Регистр «Доходы, не включаемые в налогооблагаемую базу (название статьи доходов)»
7	Налог на имущество организаций	1.Регистр «Амортизационные расходы (начисления)(прямые расходы)»
8	Акциз	1.Регистр «Доходы организации от основных видов деятельности (название статьи доходов)»; 2. Регистр «Внереализационные доходы (название статьи доходов)»; 3. Регистр «Доходы, не включаемые в налогооблагаемую базу (название статьи доходов)»
9	Таможенная пошлина	1.Регистр «Доходы организации от основных видов деятельности (название статьи доходов)»; 2. Регистр «Внереализационные доходы (название статьи доходов)»; 3. Регистр «Доходы, не включаемые в налогооблагаемую базу (название статьи доходов)»

Приведенные в таблице 4.26 источники интегрированных налоговых регистров, на наш взгляд должны применяться для определения налоговых баз по различным налогам в организации, А так же должны совпадать с показателями налоговой декларации и финансовой отчетности, что позволит сократить трудозатраты специалистов – экономистов, а самое главное позволит убрать противоречие финансовых (налоговых) показателей для расчета разных налогов, где финансовые (налоговые) показатели являются те же, что при формировании налогового учета по налогу на прибыль (см. табл.4.27 - 4.28).

Таблица 4.27

Строка 010 листа 02 Декларации по налогу на прибыль за 2015 год.

Показатели	Код строки	Сумма
Доходы от реализации	010	1627120

Таблица 4.28

Отчет о прибылях и убытках за 2015 год

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период
1. Доходы и расходы по обычным видам деятельности		
Выручка (нетто) от продаж товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010	1525425
Прочие операционные доходы	090	101695

Налоговые учетные регистры ведутся нарастающим итогом в течении одного налогового периода.

Все формы налоговых регистров, а также применяемую технологию налогового учета необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения, которая оформляется приказом руководителя организации.

Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения приказом или распоряжением руководителя организации.

Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

Налогоплательщики могут отразить в учетной политике для целей налогообложения и другие, существенные для них, моменты.

Возвращаясь к основам налогового учета, после предложенных модернизирующих процедур на наш взгляд, понятия налогового учета должно звучать следующим образом. **Налоговый учет – это система обобщения свода налоговых регистров на основе первичной хозяйственной информации для формирования налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с нормативными источниками информации и интегрирование налоговых регистров в налоговую систему в организации.**

Таким образом, при грамотном построении системы налогового учета и обеспечении ее бесперебойного и эффективного функционирования в организации станет возможным:

- оперативно получать информацию о состоянии налоговых расчетов, своевременности и полноты их уплаты, сдачи налоговой отчетности и т.д.;
- подготовить базу для принятия оперативного и правильного управленческого решения по вопросам, связанных с налогообложением в организации;
- проведение процедур налогового планирования и оптимизации налогообложения организаций;
- минимизации налоговых и финансовых рисков при налогообложении.

Грамотная работа над внедрением регистров налогового учета, позволит организациям предотвратить ошибки, и следовательно при налоговых проверках предотвратить налоговые санкции и штрафы, а также позволить в рамках налогового планирования максимизировать финансовые результаты в организации, вне зависимости от масштабов бизнеса.

ГЛАВА 5. НАУЧНО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МОДЕРНИЗИРОВАННЫХ НАЛОГОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ В НАЛОГОВОМ ПЛАНИРОВАНИИ ОРГАНИЗАЦИИ

5.1 Налоговый бюджет как контрольный инструмент оценки налогового планирования в организации

Современная конъюнктура рынка (особенно в период кризиса) ставить перед организациями сложные задачи. Одна из них – необходимость налогового планирования и постановки сложной системы налогового бюджетирования в организации.

Налоговое бюджетирование направлено на систему мероприятий, направленную на обработку информационной базы, которая позволяет определить плановые обязательства налоговых платежей, подлежащие уплате хозяйствующими субъектами вне зависимости от масштабов бизнеса в будущих налоговых периодах, и является результативной частью налогового планирования в организации, регулирования и контрольной функцией, а также комплексным способом оптимизации налоговых потоков между хозяйствующим субъектом и бюджетом(государством)[38].

В рамках работы над налоговым бюджетом в организации, необходимо оценивать влияния управленческих решений на текущую бизнес деятельность в организациях и их перспективу. Налоговое бюджетирование направлено на обеспечение финансовой устойчивости в деятельности организаций.

Бюджет налоговый, отражает информацию о налоговом календаре и прогнозных суммах налогов подлежащих уплате в бюджеты разных уровней.

Чтобы правильно отразить в налоговом бюджете все расходы(затраты) и доходы по налогам и сборам, необходимо проработать и знать другие плановые показатели работы хозяйствующего субъекта.

Для того, чтобы обеспечить стабильные положительные и отрицательные налоговые потоки в организации, необходимо анализировать управленческий и налоговый учет, который позволяет в налоговом планировании формировать налоговый бюджет с помощью экономико-правовых инструментов. При этом планирование бюджета в организации, связан ограниченными финансовыми возможностями. Поэтому, требуется эффективно использовать финансовые ресурсы в организации.

В рамках налогового планирования в организации, следует учитывать все внутренние взаимосвязанные факторы в рамках формирования налогового бюджета. Ниже, представлена схема взаимосвязи внутренних факторов (см. рис.5.1).

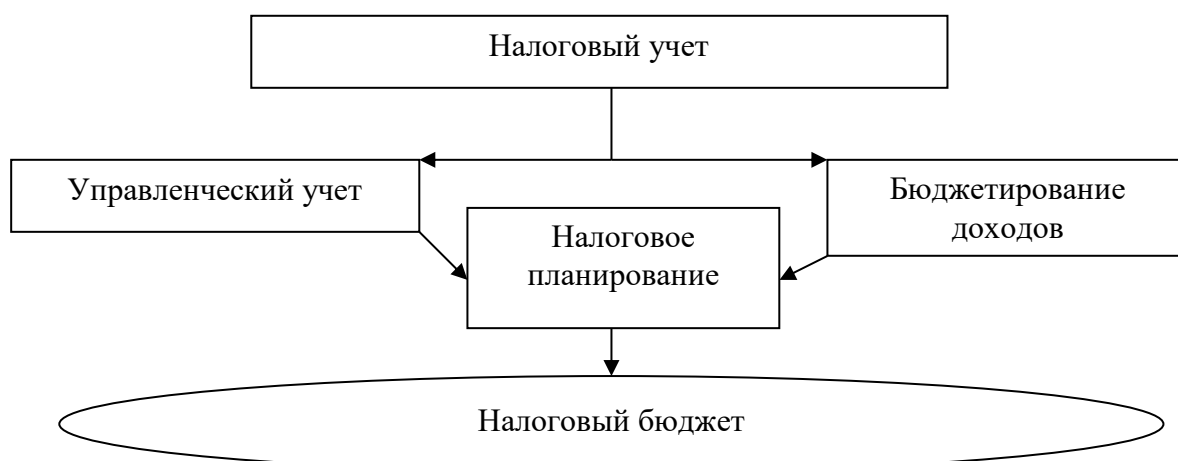


Рис.5.1. Элементы взаимосвязи в условиях налогового бюджетирования.

При разработке в организации налогового бюджета, как инструмента налогового контроля в рамках налогового планирования, следует обратить внимание, на то что он будет неэффективным, если его рассматривать по отдельным элементам. Необходимо, налоговый бюджет формировать в комплексе с элементами бюджетирования, т. есть в взаимоувязке, которые представлены на рисунке.

Для формирования налогового бюджета, необходимы следующие данные:

- объем продаж (фактические и плановые);
- сумму капитальных вложений;
- другие данные;
- амортизационной политики;
- налоговой учетной политики;
- бухгалтерской учетной политики;
- методы определения налоговых баз по налогам
- и другие данные.



Рис.5.2. Структура разработки налогового бюджета в организации* (доработано автором).

Налоговое планирование в процессе формирования бюджета, строиться на контроле и анализе налогового бюджетирования. Основная цель составления налогового бюджета заключается в обеспечении

своевременности налоговых платежей организациями. В то же время налоговый бюджет объединяет прогнозные оценки обязательств за определенный налоговый период, поэтому методика его составления основывается на комплексном, всестороннем подходе[134].

Мы представляем структуру налогового бюджетирования, которая отражает бюджет начисления, платежей и задолженности по налога и может быть взята за основу при формировании итогового налогового бюджета (см. рис. 5.2).

Таблица 5.1

Форма бюджета налогов и сборов (фрагмент)*
За _____ год

Показатель	Планируемая величина в налоговом периоде					Комментарий
	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Итого за год	
Налог на прибыль организаций						
Остаток излишне уплаченного налога(-)	0	0	0	0	0	
Остаток задолженности по налогу на конец года, в том числе: (+)	0	0	0	0	0	
Штраф(+)	0	0	0	0	0	
Пени(+)	0	0	0	0	0	
Налоговая база	15000	13000	17000	12000	57000	Авансовые платежи
Возникновение обязательств в течение периода (налоговый аванс)(+)	3000	2600	3400	2400	11400	
Налоговая льгота(-)	700	600	900	500	2700	
Погашение обязательств в течение периода (налоговый аванс)(-)	2300	2000	2500	1900	8700	
Срок уплаты по налоговому календарю	28 апреля	28 июля	28 октября	28 января	28 марта	
Переплата	0	0	0	0	0	
Задолженность, в том числе:	0	0	0	0	0	
Штраф	0	0	0	0	0	
Пени	0	0	0	0	0	
Налог на имущество организаций						
.....						

* разработано автором.

В расчете налоговых баз по налогам и сборам, большую роль играет вид предпринимательской деятельности, применяемые режимы налогообложения, основные фонды (имущество) и т.д.

Налоговое бюджетирование в рамках налогового планирования, следует отражать по каждому налогу или структурным налогам относящиеся на финансовые показатели организации. Интегрированным (холдинговым) организациям, рекомендуется формировать налоговый бюджет по каждому структурному подразделению по отдельности, и затем свести в единый налоговый бюджет организации.

Мы, предлагаем применять на практике следующую универсальную форму бюджета налогов и сборов(взносов) в организации (см. табл.5.1).

Важное место при формировании налогового бюджета занимает налоговый календарь организации отражающий положительные и отрицательные налоговые денежные потоки. Календарь требуется для планирования налоговых платежей организации и составления налогового бюджета, прогнозного баланса и для прогнозирования финансовых показателей организации [70].

В процессе налогового бюджетирования, важную роль играет контроль за исполнением налогового плана, в ходе которого собирается информация о соблюдении плана, фиксируются отклонения фактических результатов от нормативных, выявляются причины отклонений. Мы предлагаем следующую методическую схему контроля за исполнением налогового бюджета в организации, которая позволяет провести комплексную, всестороннюю оценку возможных причин отклонения налоговых показателей в налоговом периоде (см. рис. 5.3).

Предлагаемая методология налогового контроля за показателями, отраженные в бюджете, предполагают систему из нескольких этапов, каждый этап, взаимосвязаны между собой и реализуются комплексно в организации.

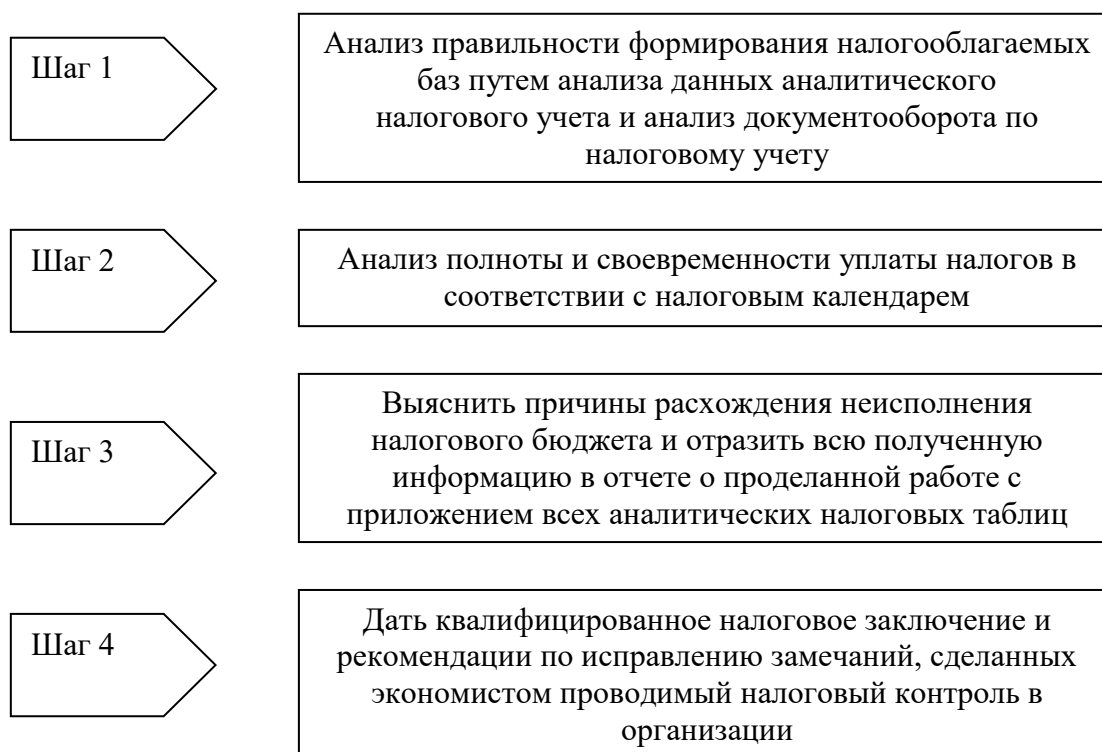


Рис. 5.3. Схема методики контроля за исполнением налогового бюджета*
(*разработано автором).

Данная методология организации системы внутреннего налогового контроля позволит организациям организовать четко функционирующую систему внутреннего налогового контроля.

Кроме того, данная методология позволит в случае уже существующей в организации налогового контроля, легко адаптировать ее. Она может стать основой для разработки собственной методики налогового контроля в организации.

Рассмотрим более подробно характеристику каждого из четырех шагов методологии организации системы внутреннего налогового контроля.

Шаг 1. Анализ правильности формирования налогооблагаемых баз путем анализа данных аналитического налогового учета и анализ документооборота по налоговому учету.

Предполагаемый этап необходимо проводить в совокупности применения налогового учета и элементов формирования по налогам налоговых баз. Организации, самостоятельно разрабатывают методологические подходы анализа активов и обязательств, если в нормативно-правовых документах отсутствуют такие инструкции по методологии применения формирования показателей.

Налоговая учетная политика содержит следующие традиционные элементы:

- общее положение;
- организация учета в организации;
- методология отражения показателей в учете.

Организации, в общих положениях учетной налоговой политики отражают следующие моменты:

- ответственные лица за определенный круг работы;
- сроки предоставления налоговой документации, если предприятия являются интегрированные;
- порядок внесения изменений в налоговую учетную политику;
- определяются требования по применению налогового инструментария.

В налоговой учетной политике, элемент который относится к организационной отражаются следующие моменты:

- правила отражения хозяйственных операций в налоговом учете;
- организация подразделения налогового учета в организации;
- разработка и организация документооборота для налогового учета.

Методологический элемент учетной налоговой политики включает методологические подходы формирования налоговых баз по налогам и сборам, подлежащие уплате в бюджеты разных уровней.

Сопоставление начисленного налога с налоговым бюджетом*

Показатель	Анализируемый налоговый период															Комментарий
	1 квартал			2 квартал			3 квартал			4 квартал			Год			
	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение	
Остаток излишне уплаченного налога(-)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Остаток задолженности по налогу на конец года, в том числе: (+)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Штраф(+)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Пени(+)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Налоговая база	15000	15000	-	13000	13000	-	17000	13000	-	12000	12000	-	57000	57000	-	
Начислено (налоговый аванс)(+)	3000	3000	-	2600	2600	-	3400	2600	-	2400	2400	-	11400	11400	-	
Налоговая льгота(-)	700	700	-	600	600	-	900	600	-	500	500	-	2700	2700	-	
Оплачено (налоговый аванс)(-)	2300	2300	-	2000	2000	-	2500	2000	-	1900	1900	-	8700	8700	-	
Срок уплаты по налоговому календарю	28.04.2016	25.04.2016	-	28.07.2016	22.07.2016	-	28.10.2016	23.07.2016	-	28.01.2016	21.01.2016	-	28.03.2017	15.03.2017	-	
Переплата	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Задолженность, в том числе:	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Штраф	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Пени	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	

* разработано автором.

При анализе, необходимо следовать рекомендация, которые предлагаются нормативно-правовые документы по каждому конкретному налогу и сбору, которые носят индивидуальный подход к формированию налоговых баз. Анализ документооборота, один из важнейший этапов, так как является информационной базой для налогового учета в организации. В организациях, рекомендуются выделять следующие финансовые документы:

- входящий документ налогового учета;
- исходящий документ налогового учета;
- внутренний документ налогового учета.

Анализ, необходимо проводить с учетом принятых форм налоговой документации в организации, и отражения в налоговой учетной политике.

Шаг 2. Анализ полноты и своевременности уплаты налогов в соответствии с налоговым календарем.

Один из важнейших направлений анализа, является мероприятия направленные на своевременность уплаты налогов и сборов в организации, а также правильному и своевременному заполнению налоговой отчетности и предоставления отчетности в налоговые органы. Мы рекомендуем для этого воспользоваться следующей формой сопоставления начисленного налога с налоговым бюджетом, а также отражаются и сроки уплаты по налоговым периодам. Данную форму можно конкретизировать более подробно по датам налогового календаря (см. табл. 5.2).

Шаг 3. Выяснить причины расхождения неисполнения налогового бюджета и отразить всю полученную информацию в отчете о проделанной работе с приложением всех аналитических налоговых таблиц.

В процессе налогового контроля проверки налога необходимо финансовым работникам фиксировать в документации этапы проверки, которые необходимо отражать в аналитических таблицах и в них производить расчет. Мы, предлагаем следующую форму отражения замечаний и рекомендаций проверяющих (см. табл.5.3).

Таблица 5.3

Карточка замечаний экономиста

Раздел налогового учета:

Наименование нарушения:

1. Налоговое оформление у клиента	4.Нормативная база
2. Замечания экономиста	5. Правильное налоговое оформление
Замечание №1 Замечание №2 Замечание №3	Рекомендация №1 Рекомендация №2 Рекомендация №3
3. Источник информации	6. порядок исправления.

Карточка замечаний заполняется следующим образом:

- в строке 1 отражается выявленная ошибка налогового учета;
- в строке 2 описывается выявленная ошибка в методологии налогового учета в организации;
- в строке 3 записывается реквизиты документа где была выявлена ошибка.
- в строке 4 записывается пункт финансового документа, на которую дается рекомендация по устранению ошибки;
- в строке 5 прописывается рекомендации по устранению ошибки;
- в строке 6 описываются методы устранения ошибок в налоговом учете и отчетности.

Таблица 5.4

Сводная карточка экономиста по всем выявленным замечаниям

Позиции	Налоговое заключение	Сумма	Номер карточки замечания
1	2	3	4
1. Классификация	соответствует	0	1
2. Реальность	соответствует	0	2
3.Учет	Не соответствует	31772 (7060 +24712)	3
4. Полнота	соответствует	0	4
5. Санкционированность	соответствует	0	5
6. Своевременность	соответствует	0	6
7. Оценка	соответствует	0	7

После того как экономист сформирует карточки замечания по всем выявленным замечаниям и нарушениям, ему необходимо оформить сводные карточки по каждому виду налога, которые будут представлять собой своего рода отчет о проделанной работе с выводами и заключением (см. табл.5.4).

Шаг 4. Дать квалифицированное налоговое заключение и рекомендации по исправлению замечаний, сделанных экономистом проводимый налоговый контроль в организации.

Завершающим этапом является написание налогового заключения о проведенном контроле с бюджетом и внебюджетными фондами, которые прикладывается к общему налоговому заключению о проведенной налоговой проверке общего состояния за соответствующий налоговый период времени.

На основе заключения, разрабатываются мероприятия по исправлению замечаний в организации.

5.2. Оценка эффективности применения налоговых инструментов в налоговом планировании в организации

Оценка эффективности применения налоговых инструментов в налоговом планировании в организации, один из важных элементов управления финансами.

В рамках проведения оценки влияния инструментов налогового планирования, необходимо руководствоваться институционными принципами эффективности[145]:

- требуется комплексный подход определения цели и задач в организации;
- разработать налоговый бюджет, с учетом оптимизационных мероприятий;
- разработать налоговый календарь налоговых платежей;

- определить оценочные критерии отражения показателей;
- минимизации налоговой нагрузки в организации;
- ориентация на финансовую устойчивость организации;
- применение благоприятного режима налогообложения.

Все эти принципы, налогового бюджетирования позволяют хозяйствующим субъектам достигнуть качественный контроль за применением налоговых инструментов, и при необходимости проводить корректировки, связанные с изменением конъюнктуры рынка и условий видения предпринимательской деятельности.

Мы, предлагаем следующий методический алгоритм проведения в организации оценки эффективности налогового планирования финансовыми работниками (см. рис. 5.4).



Рис. 5.4. Методика оценки налогового планирования в организации.*

(*доработано автором)

В оценке эффективности применения налогового инструментария в налоговом планировании, мы рекомендуем применять модели оценки налоговой нагрузки организации. Данные модели оценки налоговой нагрузки, позволяют со стороны правительства контролировать эффективность принимаемых налоговых законов, которые в том числе могут быть направлены на инновационную деятельность организаций, а со стороны организаций позволяет проводить контроль за оптимизацией налоговых платежей в структурных подразделениях, так и в целом по организации.

Большинство предложенных различными учеными методики налоговой нагрузки организаций, имеют универсальный подход, в результате которых финансовые работники имеют возможность оценить в организации уровень налоговых обязательств в различных отраслях экономики[145].

На рисунке 5.5, представлены разнообразные универсальные методические подходы оценки налоговой нагрузки, как индикатора применения налогового инструментария в организации.



Рис. 5.5 Методики оценки налоговой нагрузки организации.

В Российской специализированной литературе и в научных статьях, предлагается применять в методических подходах следующие группы:

- мультипликативные;
- аддитивные (предполагают, отношение итоговых налогов организации и финансового результата (выручка организации)).

Самой популярной на сегодня, является разработанная методика оценки налоговой нагрузки Департаментом налоговой политики Минфина России, которая позволяет финансовым работникам быстро, используя финансовую документацию организации рассчитать уровень налоговой нагрузки, которая рассчитывается по следующей математической формуле [49]:

$$НН = \frac{Hn}{B + ВД} , \quad (5.1)$$

где: $НН$ - налоговая нагрузка на организацию;
 Hn - общая сумма всех уплаченных налогов;
 B - выручка от реализации продукции (работ, услуг);
 $ВД$ - внереализационные доходы.

Предлагаемая математическая формула, позволяет на наш взгляд провести оценку влияния налоговых обязательств на финансовую устойчивость организации, т. есть организации могут косвенно прогнозировать вероятность возникновения финансово-экономической нестабильности как в структурных подразделениях, так и в целом по организации.

Интересной, является на наш взгляд методика Крейниной М.И., которая предполагает определять налоговую нагрузку, увязывая уплачиваемый налог с источником уплаты данного налога. При этом, автор данной методики предлагает соотнести определенную группу налогов, у которых один источник, с общим показателем прибыли хозяйствующего субъекта.

Математическая формула по данной методике будет рассчитываться следующим образом:

$$Hn = \frac{B - И - Пч}{П} = \frac{B - И}{П} - \frac{Пч}{П} = \frac{П}{П} - \frac{Пч}{П} = 1 - dnn, \quad (5.2)$$

где:
 B – выручка организации;
 $И$ – издержки;
 $П$ – бухгалтерская прибыль;

$Pч$ – чистая прибыль;
 dnn – доля чистой прибыли;
 $1-dnn$ – доля налоговых платежей.

У предложенной методики, есть особенность, которая заключается в том, что косвенные налоги в данной методике оценки налоговой нагрузки не включаются в данную формулу [49].

Необходимо обратить внимание, на то что данная модель оценки является факторной, которая позволяет определить в какой области требуются применения налогового инструментария, для оптимизации финансовых показателей.

Один из знаменитых методов расчета налоговой нагрузки, является метод Е.А. Кировой[129].

Автор методики, считает, что необходимо разделять относительную и абсолютную налоговую нагрузку, а применение отношения налогов и выручки, является некорректным методом оценки нагрузки.

В расчет абсолютной налоговой нагрузки, включаются все уплаченные реальные налоги в бюджеты разных уровней и внебюджетные страховые фонды Российской Федерации. Кроме, того включаются все недоимки по налогам в организации.

В расчете относительной налоговой нагрузки, разработчик предлагает соотносить абсолютную налоговую нагрузку (все уплаченные налоги организацией, включая недоимки) к вновь созданной стоимости в организации.

Математическая формула данного расчета будет выглядеть следующим образом:

$$ОНН = \frac{H + Нед}{ДС}, \quad (5.3)$$

где:

$ОНН$ - относительная налоговая нагрузка;

H - налоговые платежи организации, включая недоимку;

Нед - налоговая недоимка.

При этом добавленная стоимость будет являться основным источником платежей по налогам в организации. Однако, амортизационные отчисления по основным фондам, учитываться не будут в расчете. Финансовые работники организации определяют вновь созданную стоимость вычетом амортизационных отчислений из добавленной стоимости.

Предлагается две математических формулы расчета вновь созданной стоимости (*ДС*):

$$ДС = В - МЗ - А - ВД - ВР \quad (5.4)$$

или

$$ДС = ОТ + ОС + П + НП, \quad (5.5)$$

где:

В – выручка от реализации;

МЗ – затраты материальные;

А – амортизационные отчисления;

ВД – внереализационные доходы;

ВР – внереализационные расходы;

ОТ – фонд оплаты труда;

ОС – страховые взносы;

П – прибыль;

НП – платежи налоговые.

Е.А Кирова, предлагает следующую математическую формулу расчета относительной налоговой нагрузки:

$$ОНН = \frac{НП + ОС}{ДС} \times 100\% = \frac{НП + ОС}{ОТ + ОС + П + НП} \times 100\% \quad (5.6)$$

В специализированной научной литературе, М.И Литвин, предлагает свою методику определения налоговой нагрузки в организации в рамках налогового планирования, которая рассчитывается по следующей математической формуле[145]:

$$H_n = \frac{H}{ДС} \times 100\%, \quad (5.7)$$

где:

H – сумма налогов;

$ДС$ – добавленная стоимость.

Автор методики, предлагает взаимоувязать количественную сумму налогов, структуру налога и схему взимания налоговых обязательств организации. В расчете математической формулы, включаются косвенные и прямые налоги и сборы.

Другой методический подход определения налоговой нагрузки для организаций предлагают Н. Михайлова и А. Кадушин. В их методике, предполагается учитывать тип производства, и как на тип производства влияют затраты на фонд оплаты труда, материальные затраты или амортизация[174].

В данной разработанной авторами методики, рекомендуется свести к интегральной единой оценочной базе, с применением налогов и сборов с разной налоговой базой. В методике, добавленную стоимость можно сравнивать с долей налоговой нагрузки в валовой прибыли организации. В результате происходит усредненная оценка налоговой нагрузки в организации, которая сопоставляется с типом производства, учитывающий разные затраты организации. При это затраты организации в зависимости от типа финансово-хозяйственной деятельности организации, формируется по следующей представленной структуре (см. рис. 5.6).

Материальные затраты	Добавленная стоимость			
	Амортизация	Заработная плата с отчислениями	Валовая прибыль	Налоговые платежи

Рис. 5.6 Структура добавленной стоимости организации

Для практического примера предложенные выше методы оценки налоговой нагрузки, рассмотрим на примере разных предприятий, относящиеся разным типом вида деятельности (производства):

- ООО «Байкальская пригородная пассажирская компания» (крупный бизнес);
- ОАО «СПК» (средний бизнес);
- ООО «Байкал» (малый бизнес).

Структура налоговых платежей, представлена в таблице 5.5.

Таблица 5.5

Структура налоговых обязательств ОАО «БППК»,
ОАО «СПК» и ООО «Байкал», тыс. руб.

Наименование налога	Сумма налога, тыс. руб.			Удельный вес, %		
	2013г.	2014г.	2015г.	2013г.	2014г.	2015г.
ОАО «СПК»						
Налог на добавленную стоимость	595,0	600,0	1128,0	32	22,5	33,0
Налог на имущество	11,0	-	13,0	1,0	-	0,4
Налог на прибыль	-	280,0	157,0	-	10,5	4,6
Страховые взносы*	803,0	1259,0	1559,0	43	47,0	45
Налог на доходы физических лиц	457,0	523,0	606,0	24,9	20,0	17
Итого налогов	1866,0	2662,0	3463,0	100	100	100
ООО «Байкал»						
Налог на добавленную стоимость	4386	7086	8007	63,1	72,7	73,7
Налог на имущество	1561	1457	1664	22,4	15	15,3
Налог на прибыль	-	146,0	66	-	2	0,6
Социальные налоги*	781	790	853	11,2	8,0	7,8
Налог на доходы физических лиц	213	225	254	3,0	2,2	2,3
Итого налогов	6949	9715	10856,0	100	100	100

Продолжение таблицы 5.5

ОАО «БППК»						
Налог на добавленную стоимость	7522	5964	6200	79,4	83,1	80,3
Налог на имущество	388	381	458	4,1	5,3	5,9
Налог на прибыль	889	65	247	9,4	1,0	3,2
Страховые взносы*	501	562	603	5,3	7,8	7,8
Налог на доходы физических лиц	154	193	203	1,6	2,7	2,6
Итого налогов	9465	7178	7721	100	100	100

* взнос в Пенсионный фонд; взнос в Фонд Социального страхования; взнос в Фонд Медицинского страхования.

Большинство методик оценок налоговой нагрузки организации, как способ оценки применения налогового инструментария в налоговом планировании, предполагает определение налоговой нагрузки универсальным методом, которая организациям помогает определить уровень налоговых платежей в различных отраслях экономики.

Нами, был проведен расчет налоговой нагрузки разными методами, которые предложили ученые (см табл.5.6).

Таблица 5.6

Расчет налоговой нагрузки по методикам разных авторов.

Методика расчета налоговой нагрузки	Организация	Расчетное значение показателя		
		2013г.	2014г.	2015г.
Методика Департамента налоговой политики Минфина РФ	ОАО «СПК»	45,9	43,3	31,2
	ООО «Байкал»	30,5	31,3	28,9
	ОАО «БППК»	24,3	22,9	24,4
Методика Кировой Е.А.	ОАО «СПК»	29,6	23,6	14,1
	ООО «Байкал»	22,3	9,3	16,4
	ОАО «БППК»	5,6	8,3	12,7
Методика Литвина М.И.	ОАО «СПК»	21,4	21,2	14,8
	ООО «Байкал»	46,2	29,4	45,3
	ОАО «БППК»	29,5	57,5	73,0

Продолжение таблицы 5.6

Методика Крейниной М.Н.	ОАО «СПК»	-	40,0	49,4
	ООО «Байкал»	-	26,5	29,2
	ОАО «БППК»	61,0	84,0	94,9
Методика Кадушиной А и Михайловой Н	ОАО «СПК»	41,6	40,4	39,2
	ООО «Байкал»	37,7	36,6	36,6
	ОАО «БППК»	36,5	37,7	37,7

* исходные данные для расчета налоговой нагрузки отражены в приложении 23 и таблице 5.5

Предложенный расчет, позволяет сделать следующий общий вывод. При увеличении рентабельности организации, обязательные налоговые платежи возрастают незначительно, но при этом имеют зависимость от типа производства. Таким, образом изменение налогового законодательства, может существенно повлиять на налоговую нагрузку организации. На наш взгляд, для более детальной оценки налоговой нагрузки в организации, необходимо выявлять внутренние и внешние факторы, которые влияют на налоговые обязательства организации. Для этого необходимо применять факторные модели, которые позволяют более точно определить какой фактор влияет на налоговую базу. Благодаря этому, организации могут более точно определять, какой инструмент налогового планирования необходимо оптимизировать, и таким образом повлиять на финансовые и налоговые показатели организации.

Последовательность расчета для факторной модели налоговой нагрузки*

Фактор	Инструмент влияния	Алгоритм расчета	Оценка влияния
Исходная факторная модель ($HH_{общ}$)	Договорная политика Налоговые льготы Налоговый учет Налоговый контроль Налоговое бюджетирование	$HH_{общ} = \frac{HCC}{C} + \frac{KH}{B} + \frac{НП}{П}$	
Влияние фактора «Себестоимость» (C_0)	Договорная политика Налоговый учет Налоговый контроль Налоговое бюджетирование	$C_0 = \frac{HCC}{(3_1 \times (1 + R1) + 3_2) - (3_{1,2} + 3_{2,2})} \times 100\%$	$\Delta C_0 = HH_{общ} - C_0$
Влияние фактора «Налоги относимые на себестоимость» (HH_c)	Налоговые льготы	$HH_c = \frac{HCC - НЛ}{C} \times 100\%$	$\Delta HH_c = HH_{общ} - HH_c$
Влияние фактора «Выручка от реализации (цена договора или сделки)» (B_0)	Договорная политика Налоговый учет Налоговый контроль Налоговое бюджетирование	$B_0 = \frac{KH}{(B_1 \times (1 + R1) + B_2)} \times 100\%$	$\Delta B_0 = HH_{общ} - B_0$
Влияние фактора «Косвенные налоги» (HH_k)	Налоговые льготы	$HH_k = \frac{KH - НЛ}{B} \times 100\%$	$\Delta HH_k = HH_{общ} - HH_k$

Продолжение таблицы 5.7

Влияние фактора «Прибыль» (Π_0)	Договорная политика Налоговый учет Налоговый контроль Налоговое бюджетирование	$\Pi_0 = \frac{НП}{R1 \times (B_1 - 3_1) - R1 \times 3_{1,2} + B_1 + B_2 - 3_{1,1} - 3_{2,1} - 3_{1,2} - 3_{2,2}} \times 100\%$	$\Delta\Pi_0 = НН_{общ} - \Pi_0$
Влияние фактора «Налоги относимые на прибыль» ($НН_n$)	Налоговые льготы	$НН_n = \frac{НП - НЛ}{П} \times 100\%$	$\DeltaНН_n = НН_{общ} - НН_n$
Совокупное влияние факторов относимые на финансовые показатели ($СВФ_\phi$)	Договорная политика Налоговые льготы Налоговый учет Налоговый контроль Налоговое бюджетирование	$СВФ_\phi = C_0 + B_0 + \Pi_0$	$\DeltaСВФ_\phi = НН_{общ} - СВФ$
Совокупное влияние факторов относимые на налоговые обязательства ($СВФ_n$)	Договорная политика Налоговые льготы Налоговый учет Налоговый контроль Налоговое бюджетирование	$СВФ_n = НН_c + НН_k + НН_n$	$\DeltaСВФ_n = НН_{общ} - СВФ$
Условные обозначения			
$3_{1,2}$ – облагаемые НДС затраты, не относящиеся на себестоимость; $3_{2,2}$ – не облагаемые НДС затраты, не относящиеся на себестоимость; B_1 – выручка, облагаемая НДС; B_2 – выручка, не облагаемая НДС;	$3_{1,1}$ – облагаемые НДС затраты, относящиеся на себестоимость; $3_{1,2}$ – не облагаемые НДС затраты, относящиеся на себестоимость; $R_1 = S_1 : 100$ - относительная величина ставки НДС (где S_1 – ставка НДС, %) $НСС$ - налоги относимые на себестоимость;	$КН$ - косвенные налоги; $НП$ - налоги относимые на прибыль; $НЛ$ - налоговые льготы; C - себестоимость; B - выручка от реализации; $П$ - прибыль организации;	

* разработано автором

Расчет факторной модели налоговой нагрузки в организации

Факторный показатель	Организация	Расчетное значение показателя		Факторная оценка показателя	
		2014 г.	2015 г.	2014 г.	2015 г.
Исходная факторная модель (НН _{обц})	ОАО «СПК»	64.78	53.15	-	-
	ООО «Байкал»	71.72	75.54	-	-
	ОАО «БППК»	79.98	66.11	-	-
Влияние фактора «Себестоимость» (C ₀)	ОАО «СПК»	30.85	28.11	33.93	25.04
	ООО «Байкал»	6.24	9.3	65.48	66.24
	ОАО «БППК»	1.02	4.7	78.96	64.41
Влияние фактора «Налоги относимые на себестоимость» (НН _с)	ОАО «СПК»	22.4	18.5	42.38	34.65
	ООО «Байкал»	4.77	5.87	66.95	69.67
	ОАО «БППК»	0.26	1.76	79.72	64.35
Влияние фактора «Выручка от реализации (цена договора или сделки)» (B ₀)	ОАО «СПК»	19.29	23.4	45.49	29.75
	ООО «Байкал»	20.32	17.8	51.4	57.74
	ОАО «БППК»	11.38	12.7	68.6	53.41
Влияние фактора «Косвенные налоги» (НН _к)	ОАО «СПК»	19.29	21.03	45.49	32.12
	ООО «Байкал»	20.29	20.87	51.43	54.67
	ОАО «БППК»	11.32	10.76	68.66	55.35
Влияние фактора «Прибыль» (Π ₀)	ОАО «СПК»	19.29	22.98	45.49	31
	ООО «Байкал»	45.16	38.6	26.56	36.94
	ОАО «БППК»	67.58	55.67	12.4	10.44
Влияние фактора «Налоги относимые на прибыль» (НН _п)	ОАО «СПК»	0	32.4	64.78	21
	ООО «Байкал»	42.27	41.6	29.45	33.94
	ОАО «БППК»	51.7	46.9	28.28	19.21
Совокупное влияние факторов относимые на финансовые показатели (СВФ _ф)	ОАО «СПК»	69.72	74.49	4.65	-21.34
	ООО «Байкал»	71.72	65.7	0	9.84
	ОАО «БППК»	64.1	73.07	15.88	6.96
Совокупное влияние факторов относимые на налоговые обязательства (СВФ _н)	ОАО «СПК»	41.69	71.93	23.09	18
	ООО «Байкал»	67.33	68.34	4.39	7.7
	ОАО «БППК»	63.28	59.42	16.7	6.69

На основе проведенного анализа оценки налоговой нагрузки различными авторами, была предложена авторская модифицированная факторная модель оценки налоговой нагрузки в организации, которая позволяет оценивать влияние финансовых, материальных и трудовых факторов на итоговую налоговую нагрузку и направленную на оптимизацию объема финансовых ресурсов, остающихся в распоряжении организации в целях повышения деловой активности хозяйствующих субъектов. В рамках приведенной модели организации различных видов экономической деятельности могут использовать дифференцированный набор налоговых инструментов, добиться оптимальной налоговой нагрузки (см. табл. 5.7, 5.8).

Предлагаемая нами факторная методика оценки налоговой нагрузки, позволяет произвести оценку обобщенных факторов влияния на ее изменение.

В дальнейшем, нами предлагается произвести более детальное каждый внутренний и внешний фактор влияния на налоговые обязательства организации, которые отражены в методике.

Мы, предлагаем следующую схему факторного анализа налоговой нагрузки в организации (см. рис.5.7).



Рис. 5.7. Схема анализа налоговой нагрузки в организации.

Таким образом, оценка эффективности налогового планирования позволяет, с одной стороны, определить выгоду от возможности прогнозировать будущие налоговые платежи, что является одним из важнейших условий устойчивого развития организации, а с другой – определить направления и мероприятия, способствующие формированию оптимальной величины налоговой нагрузки в организации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В Российской Федерации, налоговая система считается постоянно реформируемой. Реформы налоговой системы, требуются в первую очередь для более выгодных условий ведения хозяйственной деятельности экономики страны и экономики организаций. При этом, постоянные изменения, требуют регулярному отслеживанию данных изменений. Так как, эти изменения влияют на налогообложение организаций.

На наш взгляд, налоговое планирование в организации, помогает сформировать налоговый бюджет, с помощью применения налогового инструментария.

Налоговые инструменты в налоговом планировании, позволяют реагировать на все внутренние и внешние факторы, и стимулировать оптимизационные показатели организации, которые существенным образом влияют на финансовую устойчивость, т. есть на стабильность текущей деятельности организаций.

При этом, необходимо учитывать, что налоговые инструменты, такие как налоговый учет, налоговые льготы, договорная политика, способствует влиянию на экономическую деятельность организации, с точки зрения оптимизации налоговых баз, способствующие высвобождению финансовых ресурсов.

Проведенные исследования в диссертационной работе, и предложенные методологические подходы внедрения на практике данных модернизируемых инструментов, поможет экономистам в организации управлять положительными и отрицательными налоговыми потоками.

Конкретное личное участие автора в получении результатов, изложенных в диссертационном исследовании, и личный вклад автора в исследование проблемы по специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит» состоит в следующем.

1. Предложен новый системный подход организационной структуры управления налоговым планированием в организации в результате выявленных проблем, которая позволяет соединить основные концептуальные элементы управленческой структуры, в рамках которой происходит процесс бюджетирования и комплексный подход оптимизации налоговой нагрузки.

В диссертационном исследовании подробно представлены схемы разработки методологии совершенствования инструментария налогового планирования на микроуровнях, в зависимости от масштабов бизнеса и их организационно – правовой структуры, в зависимости от структуры и производственных циклов, которые позволяют соединить основные концептуальные элементы управленческой структуры, в рамках которой происходит процесс бюджетирования и комплексный подход оптимизации налоговой нагрузки.

2. Разработана методика налогового планирования цены сделки в процессе заключения договора хозяйствующими субъектами, учитывающая многокритериальные инструменты договорной политики, и которые позволяют раскрыть экономические и правовые факторы, влияющие на расчет налоговых обязательств, сроки платежей и оценку использования договоров для целей налогового планирования.

Для решения вопроса об установлении цены сделки по хозяйственному договору необходима информация, которую следует тщательно подвергнуть изучению и анализу. Отдельные данные еще не могут служить информацией, они являются лишь исходным материалом для анализа, в результате которого можно получить необходимую информацию.

В Диссертационной работе предлагается методика налогового планирования цены сделки в процессе заключения договора хозяйствующими субъектами. Данная комплексная методика предполагает два центра ответственности:

1. Экономический центр ответственности.

2. Правовой центр ответственности.

Данные центры ответственности позволяют хозяйствующим субъектам разработать стратегию ценообразования сделки по договору с помощью набора методов, с помощью которых можно реализовать на практике формирования цены договора, и как следствие влияние этой цены на налоговые платежи организации.

В результате налогового планирования ценовой стратегии в процессе заключения хозяйственного договора по сделке, хозяйствующие субъекты формируют предварительную цену сделки. Однако, Важным моментом, является данную предварительную цену сделки по хозяйственному договору подвергнуть предварительному внутрифирменному налоговому контролю обоснованности рыночной цены сделки по договору.

В настоящее время налоговый кодекс Российской Федерации не дает хорошего инструмента определения рыночной цены сделки по договору, так как в настоящее время появилось новая, самостоятельная форма налогового контроля – контроль за трансфертным ценообразованием, которая проводится дополнительно налоговыми органами к камеральной и выездной проверки. В результате, хозяйствующим субъектам необходимо отслеживать характер осуществляемых сделок по хозяйственному договору для своевременного выявления среди них сделок, являющимися контролируемыми.

В Диссертационном исследовании предлагается новый самостоятельный алгоритм внутрифирменного налогового контроля за обоснованностью рыночной цены сделки в процессе заключения хозяйственного договора, который позволит уменьшить налоговые риски при установлении цены сделки.

Данный алгоритм позволяет определять рыночную цену сделок между независимыми партнерами при совершении сделок в сопоставимых условиях расчетным путем из соотношения цен спроса и цен предложения,

скорректированная на коэффициент-дифлятор учитывающего изменение потребительских цен на товары, работы и услуги в Российской Федерации.

3. Разработана и апробирована в деятельности организаций модель оценки налоговой добавленной стоимости в исходной цене по договору.

Как правило, первоисточником возникновения налоговых обязательств субъектов хозяйствования возникает из сделок налогоплательщиков, совершаемых на основании договора. Поэтому договорная политика, является одним из важных инструментов налогового планирования в организации налоговых обязательств.

Проведенные автором анализ различных договоров хозяйствующих субъектов, а так же опыт других авторов в юридической и экономической литературе по данному вопросу, диссертационной работе рассматривается схема методики финансово-правовой экспертизы (анализа) налоговых обязательств хозяйствующих субъектов в процессе заключения договоров, позволяющая оценить налоговую долю добавленной стоимости в исходной цене хозяйствующего договора по сделке.

На основании вышесказанного были разработаны имитационные модели прогнозирования налоговых обязательств по договорной сделки с использованием информационных технологий, которая будет учитывать актуальные элементы договорной политики.

4. Выработана комплексная программа оценки эффективности применения налоговых льгот в рамках налогового планирования в организации с точки зрения их влияния на воспроизводственный процесс.

В развитых странах широко применяются различные меры государственного стимулирования предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов. Налоговые льготы как форма практической реализации стимулирующей функции налогов служит одним из особых инструментов модернизации налогового планирования и прогнозирования налоговых платежей. Одновременно с привлечением финансовых ресурсов в

организацию через такой источник как налоговая льгота, возрастает внимание к вопросам оценки эффективности использования или будущего использования выделяемых ресурсов на финансово-экономические показатели и налоговую нагрузку в организациях.

Необходимость оценки эффективности налогового льготирования хозяйствующих субъектов, способствующие стимулировать бизнес-развитие, возникает в связи с недостаточной теоретической проработанностью и низкой практической результативностью применения налоговых льгот как инструмента налогового планирования налоговых платежей в организации.

Автор в диссертационной исследовании предлагает новый подход к оценке эффективности применения налоговых льгот в организациях, позволяющая выработки системы критериев оценки.

Данные критерии оценки позволяют с одной стороны, оценивать степень влияния налоговых льгот на налоговую нагрузку организаций, занимающиеся предпринимательской деятельностью, а с другой стороны определить влияние налоговых льгот на финансовые результаты деятельности хозяйствующих субъектов точно.

5. Обоснован и рекомендован методический алгоритм обоснования (выбора) решения применения на практике налоговых льгот в организации, как системный подход исследования результативности механизма стимулирования инвестиционной деятельности и оптимизации налоговых обязательств.

С помощью размера налоговых льгот можно выявить конкурентную позицию налоговой льготы (вида налоговой льготы) для организаций, т.е. определить, как в целом налоговые льготы влияют на налоговую нагрузку организации или какие конкретно налоговые льготы являются наиболее конкурентоспособные с точки зрения их применения.

Предлагается ввести общероссийскую методику оценки эффективности предоставления и применения налоговых льгот для хозяйствующих

субъектов. Сейчас данные методики разрабатываются в организации самостоятельно, что приводит к отсутствию единообразия в практике их применения, комплексности и системного подхода к исследованию результативности инструментов налогового стимулирования. Кроме того, все представленные методики учеными отличаются субъективными и эпизодическим подходом. Все это препятствует получению объективной информации для принятия экономически правильных решений по установлению, оптимизации или отмене налоговых льгот для достижения тех результатов, ради которых они учреждены.

На основе вышесказанного, в диссертационном исследовании предлагается следующий алгоритмичный подход обоснования (выбора) решения применения на практике налоговых льгот в организации, как системный подход исследования результативности механизма стимулирования инвестиционной деятельности и оптимизации налоговых обязательств. Данный подход, позволяет определить наиболее действенные налоговые льготы для применения в организации, т.есть определить наиболее действенные и эффективные налоговые льготы которые влияют на финансово-экономические показатели в организации.

6. Разработаны и научно обоснованы системные подходы к решению проблем налогового учета доходов и расходов в организации, исходя из состава и объема информации, используемой при налогообложении прибыли, отличающиеся наличием логических связей между налоговыми регистрами и позволяющие структурировать и визуализировать бизнес-процессы с целью их модификации и совершенствования.

В зависимости от правильности формирования и систематизации финансовых и экономических данных о доходах и расходах в налоговом учете, определяются величина налоговой базы и, следовательно, сумма налога к уплате в бюджеты разных уровней.

Рассматривая налоговый учет как особый инструмент налогового планирования всей налоговой системы в хозяйственной деятельности организации, в работе предлагается модифицированная методологическая система внедрения дифференцированных информационных регистров налогового учета в Главную книгу в организации, которая позволит сформировать этапы внедрения корректирующих регистров в зависимости от финансово-экономических операций влияющих на налогообложение хозяйствующего субъекта.

Предлагаемые, нами формы налоговых регистров по кодам, на наш взгляд содержат максимально возможную степень детализации данных, которая позволяет систематизировать налоговые и финансовые показатели хозяйственной деятельности в организации, а так же оптимизировать трудовые затраты по составлению налоговых декларации независимо от того, как будут изменяться итоговые финансовые и налоговые формы отчетности для организаций в независимости от масштабов бизнеса.

7. Построены оригинальные методологические подходы интегрирования налоговых регистров в итоговую налоговую и финансовую отчетность в организации.

Налоговый учет, является одним из основных источником отражения (индикатор) финансово-хозяйственной деятельности в организации, поскольку он консолидирует важнейшие показатели. Но, при этом данные показатели разнятся с такими же показателями, которые используются при формировании налоговых баз по другим налогам. Это связано с особенностями применения методик по разным налогам, и как следствие возникает нарушение гармонии взаимосвязи одних и тех же финансовых показателей. Причиной, этого является и налоговое законодательство, которое трактует разные подходы формированию налоговых баз по разным налогам, но с одинаковыми финансовыми показателями.

Для того, чтобы уменьшить трудовые затраты на формирования налогового учета по разным налогам, в работе предлагается интегрировать налоговые регистры в налоговую систему в организации, с целью гармонизации единых хозяйственных показателей которые используются для расчетов налогов и отражении их в налоговой и финансовой отчетности.

При этом, используются классические регистры бухгалтерского учета, которые систематизируют итоговые экономические показатели для расчета налогов и отражения их в финансовой отчетности и налоговых декларациях по разным налогам

8. Сформулированы практические рекомендации и предложена методология по повышению эффективности методики контроля за исполнением налогового бюджета в организации.

Бюджетирование налогов представляет собой систему мероприятий, направленную на определение плановой суммы налоговых платежей, подлежащих уплате хозяйствующими субъектами вне зависимости от масштабов бизнеса в будущих налоговых периодах, и является результативной частью налогового планирования в организации, регулирования и контрольной функцией, а также комплексным способом оптимизации налоговых потоков между хозяйствующим субъектом и бюджетом(государством).

В процессе налогового бюджетирования важно оценить экономическое влияние принятых решений на текущую деятельность и перспективу. Конечной целью налогового бюджетирования является обеспечение долгосрочной финансовой стабильности в организации.

Основная цель составления налогового бюджета заключается в обеспечении своевременности налоговых платежей в организации. В то же время налоговый бюджет объединяет прогнозные оценки платежей за определенный налоговый период, поэтому методика его составления основывается на комплексном подходе.

В диссертационном исследовании представлена структура налогового бюджетирования, которая включает в себя бюджетирование начисления налогов, бюджетирование налоговых платежей и бюджетирование налоговой задолженности и может быть взята за основу при формировании итогового налогового бюджета, а так же предложена доработанная универсальная форма бюджета налогов и сборов в организации.

В процессе налогового бюджетирования, важную роль играет контроль за исполнением налогового плана, в ходе которого собирается информация о соблюдении плана, фиксируются отклонения фактических результатов от нормативных, выявляются причины отклонений. В работе представлена методическая схема контроля за исполнением налогового бюджета в организации, которая позволяет провести комплексную, всестороннюю оценку возможных причин отклонения налоговых показателей в налоговом периоде.

Однако, принимая во внимание, что данная методика может быть использована как в организациях среднего, так и крупного бизнеса ее шаги также можно трансформировать исходя из потребностей и интеграционной формы организации.

В результате внедрения методологии в хозяйственную деятельность организации ожидается максимальное уменьшение вероятности принятия ошибочных решений в части исчисления и уплаты налогов и сборов, а также создание четкого механизма контроля направленного на проверку исчисления налогового законодательства.

Данная методология организации системы внутреннего налогового контроля позволит хозяйствующим субъектам организовать четко функционирующую систему внутреннего налогового контроля.

9. Разработана и апробирована в деятельности организации факторная модель расчета налоговой нагрузки.

Данная модель оценки налоговой нагрузки в организации, позволяет учитывать влияние внешних и внутренних факторов на финансовые показатели организации. При этом подробно, позволяет определить какой из внешних или внутренних факторов влияет на налоговую нагрузку по отдельным элементам и совокупным. Особенно, хотелось отметить, что на наш взгляд в оценке налоговой нагрузки учитываются налоговые льготы, которые организация внедряет в свою практическую деятельность при расчете налоговых баз. Предложенная факторная модель, позволяет проводить оценку эффективности применения налогового инструментария в налоговом планировании организации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. – М.: Юрид. лит., 1994. – 224 с.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1. Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ с последующими изменениями и дополнениями.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ с последующими изменениями и дополнениями.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 3. Федеральный закон от 26 ноября 2001 г. № 146 -ФЗ с последующими изменениями и дополнениями.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146 – ФЗ с последующими изменениями и дополнениями.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный закон от 05 августа 2000 г. № 117 – ФЗ с последующими изменениями и дополнениями.
7. Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС РФ от 30 мая 2007 г. № М-3-06/333.
8. Бюджетный кодекс Российской Федерации. Текст с изменениями и дополнениями 2007 года. М.: Эксмо, – 2007. – 256 с.
9. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227 – ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» в ред. от 05.04.2013.
10. Федеральный закон от 20.04.1995 № 05 – ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального собрания».

11. Приказ ФНС России от 08.10.2004 г. № САЭ –3- 10/521 «Об утверждении форм статистической налоговой отчетности Министерства Российской Федерации по налогам и сборам на 2005 год» (с изменениями от 22 февраля, 18 марта, 29 апреля, 10 июня 2005 г.).

12. Приказ МНС России от 27.07.2004 г. № САЭ – 3 – 25/444@ «О проведении пилотного проекта по расширению информационного обслуживания налогоплательщиков по каналам связи и через Интернет, представляющих налоговые декларации, бухгалтерскую отчетность и иные документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов, в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи».

13. Постановление Пленума ВАС России от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс] // Правовая система «Консультант Плюс». Режим доступа: <http://consultant.ru> – Дата доступа 05.04.2015.

14. Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010-2011 годов // Новости ФНС [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/hews/fns>. – дата доступа 05.01.2015.

15. Основные направления бюджетной политики на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов [Электронный ресурс] // Правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://consultant.ru> – Дата доступа 05.03.2015.

16. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов [Электронный ресурс] // Правовая система «Консультант Плюс». Правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://consultant.ru> – Дата доступа 05.03.2015.

17. Об утверждении инструкции о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достоверных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушениями законодательства Российской Федерации о налогах и сборах: приказ МВД РФ от 16.03.2004 г. №177.

18. Абдуллаева Б.К., Дибиргаджиева Ф.С. Методические подходы к понятию налогового планирования / Б.К. Абдуллаева., Ф.С. Дибиргаджиева // Теория и практика общественного развития. – 2014. – № 21 – С.114-116.
19. Агапова Н.А. Новые правила трансфертного ценообразования / Н.А. Агапова / Право и экономика. – 2011. – №9 – С.38-47.
20. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге. – Харьков. – 1870. – 255 с.
21. Аврова И.А. Налог на прибыль: оптимизация расчета / И.А. Аврова. – М.: Бератор, – 2004. – 144 с.
22. Аширов Д., Петров Ю., Решетников Н. Налоговая реформа: о судьбе преференций и создании системно-нормативного преференциального механизма // Российский экономический журнал – 2000-№8. – С.18-22.
23. Акулин Д.Ю. Правовые аспекты налогового планирования / Д.Ю. Акулин // Налоговый вестник. - 2004. – №10. – С. 23-29.
24. Акчурина Е. Налоговая проверка и ее последствия: учебно-практическое пособие. – М.: Экзамен, – 2004. – 144 с.
25. Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран. / И.М. Александров – М.: Бератор-Пресс, – 2002. – 192 с.
26. Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение. / Б.Х. Алиев, А.М. Абдулгалимов, Х.М. Мусаева.. – М.: Финансы и статистика. – 2008. – 448 с.
27. Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М., Алиев М.Б. Теория и история налогообложения: Учебное пособие. – М.: Вузовский учебник, – 2011. – 240 с.
28. Баннова К.А., Князева М.В. Проблемы и пути совершенствования оценки эффективности налоговых льгот / К.А. Баннова., М.В. Князева // Baikal Research Journal. – 2015. – Т.6. №3. – С.5-9.
29. Баннова К.А., Гринкевич Л.С. Направления реформирования системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков. / К.А. Баннова., Л.С. Гринкевич // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2013. № 3 (23). – С.139-145.

30. Башкатов В.В. История становления и развития налогового учета / В.В. Башкатов // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2011. – №68. – С.233-246.
31. Башкатов В.В. Управленческий учет для целей налогообложения как инструмент управления налоговой нагрузкой предприятия / В.В. Башкатов // Труды Кубанского государственного аграрного университета. – 2012. – №37. – С.61-65.
32. Басалаева Е.В. Налоговое планирование в организации: Диссертация на соискание ученой степени канд. экон. наук / Е.В. Басалаева. – М. 2002. – 146 с. Режим доступа: <http://www.diss.rsl.ru>. Дата обращения – 01.02.2015.
33. Барулин С.В. Налоговый менеджмент: учебное пособие // С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степанико. – М.: Омега-Л, – 2007.
34. Барулин С.В. Налоговый менеджмент: учебное пособие. – М.: Омега-Л, 2008. – 269 с.
35. Барулин С.В. Теория и история налогообложения. – М.: Экономистъ, 2006. – 345 с.
36. Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учебное пособие. – М.: Экономистъ, 2006. – 319 с.
37. Башкирова Н.Н. Основы налогового консультирования. / Под. ред. Л.И. Гончаренко. – М.: Магистр. 2010. – 175 с.
38. Бочкарев Р.В. Организация договорной работы на предприятии как инструмент эффективной налоговой оптимизации / Р.В. Бочкарев // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. – 2010. №3. – С.126-129.
39. Бочкарева Т.Н. Бухгалтерский учет, налогообложение и документальное оформление операций по договорам с особым переходом право собственности / Т.Н. Бочкарева // Горный информационно-аналитический бюллетень (научно-технический журнал). – 2009. № 8. – С.105-109.

- 40.Бодрова Т.В. Теория и методология формирования системы управленческого учета для целей налогообложения: Автореф. дис.канд.экон.наук. – Орел. – 2008.– 50 с.
- 41.Большая Советская Энциклопедия. В 30 т. / Под ред. А.М. Прохорова. Изд. 3-е. – М.: «Советская Энциклопедия», – 1973 г. Т.13. – 608 с.
- 42.Большой толковый словарь русского языка/ Под. ред. А.С. Кузнецова. – СПб.: «Норинт», – 1998. – 452 с.
- 43.Большой энциклопедический словарь. 2-е изд., перераб. и доп. / Под ред. Л.М. Прохорова. – М.: Большая российская энциклопедия, 1998. – 1465 с.
44. Большой экономический словарь / Под общ. ред. А.Н. Азрилияна. – М. 1994. – 295 с.
- 45.Бойкова О.О., Корчагина И.В. Договорная политика как элемент налогового планирования организации / О.О. Бойкова, И.В. Корчагина // В сборнике: Социально-экономические преобразования в России. Сборник научных трудов. Отв.ред. В.А. Шабашев, Кемерово. – 2014. – С.129-133.
- 46.Богатая И.Н., Королева Н.Ю., Кузнецова Л.Н. Как минимизировать ваши налоги. / И.Н Богатая, Н.Ю.Королева, Л.Н.Кузнецова – Ростов н/д: Феникс, 2001. – 288 с.
- 47.Белолипецкая В.Г. Финансовый менеджмент: учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2006. – 448 с.
- 48.Бехтерева Е.В. Налог на прибыль: взаимосвязь системы бухгалтерского и налогового учета. – М.: Изд-во «Экзамен», 2007. – 190 с.
- 49.Брызгалин А.В., Бердник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. / под ред. к.ю.н. А.В. Брызгалина. 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, – 2007. – 320 с.
- 50.Брызгалин А.В., Богданова А.А., Ильиных Д.А. Контроль за трансфертными ценами / А.В. Брызгалин, А.А. Богданова, Д.А. Ильиных // Налоги и финансовое право. – 2012 №5. – С.28-185.

- 51.Брызгалин А.В., Берник В.Р.,Головкин А.Н., Демешева Е.В. Налоговый учет и налоговая политика предприятия. М.: «Аналитика-Пресс», – 1997.– 120 с.
- 52.Брызгалин А.В. Методы налоговой оптимизации, или как избежать опасных ошибок / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин, В.В. Брызгалин, О. И. Баженов. – М.: Аналитика-Пресс, – 1999. – 352 с.
- 53.Брызгалин А.В. Расчет налога на прибыль организаций. Рекомендации по заполнению налоговой декларации / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Екб.: Изд-во «Налоги и финансовое право», 2004. – 288 с.
- 54.Бригхем Ю. Финансовый менеджмент: Полный курс: в 2 т. Том 1. – СПб.: Экономическая школа, – 1998. – 497 с.
- 55.Васютинский И.Ю., Изотова Т.Г., Малинников В.А., Шингарева К.Б. К вопросу о построении системы налогового бюджетирования в организации / И.Ю. Васютинский, Т.Г. Изотова, В.А. Малинников, К.Б.Шингарева // Известия высших учебных заведений. Геодезия и аэрофотосъемка. 2013. - №3 – С.96.
- 56.Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами. – М.: Финансы и статистика, – 2001. – 800 с.
- 57.Верхан Петер Х. Предприниматель: его экономическая функция и общественно-политическая ответственность. – Минск.: ЭРИДАН, – 1992.
- 58.Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет/ Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. – М.: СПб., – 1998. – С.15- 23.
- 59.Введение в экономико-математические модели налогообложения / Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, – 2000. – 256 с.
- 60.Викторова Н.Г. Имитационная модель для расчета налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2012. – № 5 (156). – С. 180-184.
- 61.Викторова Н.Г. Инструментарий налогового менеджмента // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 7. – С. 190-194.

62. Викторова Н.Г. Методологические основы налогового менеджмента / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова // Проблемы экономики и управления в торговле и промышленности. – 2013. – № 1 (1). – С. 26-32.
63. Викторова Н.Г. Налоговое право: Учебное пособие. 2-е изд. – СПб.: Питер, 2010. – 224 с.
64. Викторова Н.Г. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России: Монография / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 270 с.
65. Викторова, Н.Г. Налоговые преференции как инструмент управления поведением налогоплательщика (на примере деятельности в сфере высоких технологий) / Н.Г. Викторова // Проблемы противодействия уклонению от уплаты налогов на современном этапе развития российской налоговой системы: материалы международной научно-практической конференции, / Под науч. ред. А.П. Киреенко. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, – 2012.
66. Викторова Н.Г. Тяжесть налогообложения: понятийный аппарат / Н.Г. Викторова // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 11. – С.34 – 43
67. Винокурова Т.П. Методика анализа и оценки налоговой нагрузки организации сферы обращения / Т.П. Винокурова // Экономика и управление . – 2009. № 3. – С.64 – 71.
68. Воскобойник В.О. Оценка использования налоговых льгот инновационными предприятиями / В.О. Воскобойник // Актуальные вопросы экономических наук: материалы III междунар. науч. конф. – Уфа, 2014.– С.59-62.
69. Вольвач Д.В. Практика применения в России новых правил налогового контроля цен в сделке между взаимозависимыми лицами / Д.В. Вольвач // Сб. науч. тр. Университета «Экономика. Налоги. Право» // Финуниверситет. – Москва, 2014. – № 2. – С. 4– 9.

70. Власова М. С. Налоговое бюджетирование как элемент финансового планирования / М.С. Власова // Ученые записки Международного банковского института. – 2014. – № 8-1. С. – 177-182.
71. Вылкова Е.С. Расчет налогового бремени в современных российских условиях // Налоговое планирование. 2003. №1 – С. 78 – 85.
72. Вылкова Е. С. Налоговое планирование / Е. С. Вылкова, М.В. Романовский. – СПб: Питер, 2004. – 634 с.
73. Вылкова Е.С. Налоговая составляющая показателей эффективности деятельности хозяйствующих субъектов // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2012. – № 4. – С. 39 – 43.
74. Вылкова Е.С. Налоговое планирование в системе управления финансами хозяйствующих субъектов: Дисс. доктора экономических наук: 08.00.10 / Е.С. Вылкова; [Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов] Санкт-Петербург, 2002. – 345 с.
75. Вылкова Е.С., Красавин В.И. Проблемные вопросы формирования налоговых льгот для инновационной деятельности // Известия Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова. – 2011. – № 2 (2). – С. 1-9.
76. Вылкова Е.С. Налоговое планирование. – М.: 2002. – 639 с.
77. Гусева Т.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование: монография / Т.А. Гусева; под ред. д-ра юрид. наук, проф., Н.И. Химичевой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Волтерс Клувер, – 2007. – 432 с.
78. Горский И. К оценке налоговой политики // Вопросы экономики. – 2002. – №7.- С.75 – 76.
79. Голина А.А. оценка эффективности налогового бюджета организации / А.А. Голина // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. – 2015.– №3 (15). – С.18 – 24.
80. Грисимова Е.Н., Макарова О.А., Ильюшин И.Н. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии / под

общ. ред. Голованова Н.М. – СПб.: Юридический центр «Пресс» – 1999. – 254 с.

81. Гринкевич А.М. Формирование целенаправленной модели налоговых льгот в Российской налоговой системе / А.М. Гринкевич // Актуальные проблемы социально-экономического развития Российской Федерации. Тезисы докладов Первой межрегиональной научной конференции аспирантов. - 2013. – С.25 – 27.

82. Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Налоговое право. / Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Е.Ю. Соколова // учеб. Для студентов учреждений сред. проф. образования. М.: 2006. – 245 с.

83. Гринкевич Л.С. Налоговая политика Российской Федерации на современном этапе // Траектории реформирования российской экономики. Материалы Международного экономического симпозиума, посвященного 50-летию экономического факультета ТГУ. Министерство образования и науки РФ, Томский государственный университет. – Томск, 2014. – С. 161 – 166.

84. Гринкевич Л.С., Казаков В.В. Бюджетно-налоговый федерализм в России: проблемы и перспективы / Л.С. Гринкевич., В.В. Казаков // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2009. №29. – 163-169.

85. Гринкевич Л.С. Консолидированная группа налогоплательщиков как инструмент справедливого распределения налоговых доходов. / Л.С. Гринкевич // Сибирская финансовая школа. – 2015. – № 2 (109). – С.40-44.

86. Гринкевич Л.С., Григорьева К.С. Система показателей для первичного анализа выполнения налоговой системой ее контрольной функции. / Л.С. Гринкевич., К.С. Григорьева // Сибирская финансовая школа. – 2015. – № 4 (111). – С.41-45.

87. Гринкевич Л.С., Ильин А.В. Тенденции и закономерности развития налоговой системы России. / Л.С. Гринкевич., А.В. Ильин // Сибирская финансовая школа. – 2015. № 5 (112). – С.84-91.

- 88.Грундел Л.П., Пинская М.Р. Налоговое администрирование трансфертного ценообразования: от теории к практике / Л.П. Грундел, М.Р. Пинская // сб. науч. тр. Университета «Вестник финансового университета» // Финансовый университет. – Москва, 2012. – №2. – С. 108 – 113.
89. Горобинская В. процесс налогового регулирования как процесс реализации экономических интересов/ В сб. Государственное регулирование трансформационных экономик. Ростов-на-Дону.: Изд-во РГУ. – 2003.
- 90.Гончаренко Л.И., Вишневецкая Н.Г. К вопросу о совершенствовании налогового администрирования деятельности инновационных организаций // Инновационное развитие экономики. – 2012. – № 10. – С. 17– 24.
91. Голишевский В.И. Методы трансфертного ценообразования: ОЭСР рекомендует / В.И. Голишевский // Налоговая политика и практика. – 2011. №– 9 – С.34-37.
92. Диссертационное исследование А.В. Сошникова на тему «Развитие налогового учета в системе управления финансами». Москва. – 2011 г.
93. Дадашев А.З., Лобанов А.В. налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Книжный мир. 2002. – С. 5.
- 94.Дадашев А.З. Налоговое планирование в организации. Учебно-практическое пособие / А.З. Дадашев, Л.С. Кирина. – М.: Книжный мир, 2004. – 168 с.
- 95.Дадашев А.З. Налоговый контроль в Российской Федерации. – М.: КноРус. 2009. – 128 с.
96. Данилькевич М.А. Малый бизнес: критерии и налоговые льготы / М.А. Данилькевич // Научно- исследовательский институт. Финансовый журнал.– 2010 №4. – С.123 – 134.
97. Данданян Д.А. Регулирование налоговых льгот для инвесторов (на примере Санкт-Петербурга) / Д.А. Данданян // Научные труды Северо-западного института управления. – 2014. Т5. №3(15). – С.77– 83.

98. Данданян Д.А. Налоговая политика стимулирования инновационной деятельности организаций (к вопросу формирования понятийно-терминологического аппарата) / Д.А. Данданян // Научные труды Северо-западного института управления. – 2014. Т5. №2(14). – С.16 – 24.
99. Дуканич Л.В. Налоги и налоговый менеджмент в России / Л.В. Дуканич. – Ростов н/Д: феникс. – 2008. – 605 с.
100. Дуканич Л.В. Микроимитационное моделирование как инструмент разработки и поддержки решений в сфере налогообложения // Дайджест-финансы. – 2013. – № 11. – С. 25 – 29.
101. Джаарбеков С.М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. – М.: ИЦФЭР, 2004. – 236 с.
102. Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел. Основы коммерческого бюджетирования. Пошаговое руководство для нефинансовых менеджеров / Пер. с англ. – СПб.: Пергамент. – 2001. – 496 с.
103. Джон Пеппер. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования. – М.: ИНФРА-М. – 1998. – 228 с.
104. Ерофеева В.А. Проблема сближения налогового учета с бухгалтерским учетом / В.А. Ерофеева // Экономика. Налоги. Право. – 2014. № 3. – С.134 – 137.
105. Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования. - СПб.: Питер. – 2004. – С.22.
106. Евстигнеев Е., Викторова Н. Основы налогообложения и налогового законодательства. / Е. Евстигнеев, Н. Викторова СПб.: Питер, 2006. – 256 с.
107. Евстигнеев, Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: учебное пособие / Е.Н. Евстигнеев. – М.: Инфра-М. – 2000. – 306 с.
108. Ерин П.В., Королева Е.Н. Налоговые последствия подписания с третьим лицом соглашения об уступке прав требования долга / П.В. Ерин, Е.Н. Королева // Бухгалтер и закон. – 2014. №3 (171). – С.41 – 47.

109. Журавлева И.А., Чеклова А.К. Трансфертное ценообразование и его влияние на формирование налоговой базы по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость в современной России. / И.А. Журавлева, А.К. Чеклова // Аспирант. 2015. № 1 (6). – С. 121– 127.
110. Завьялов К.Г., Мельникова Е.В. налоговые льготы для некоммерческих (общественных) организаций / К.Г. Завьялов., Е.В. Мельникова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2010. – №21. – С.41– 43.
111. Захарьин В.Р. Налоговый учет / В.Р. Захарьин. – М.: ГроссМедиа, 2006. – 368 с.
112. Зарипова В.М. Школа трансфертного ценообразования. Контроль цен: важные изменения / В.М. Зарипова // Налоговед. – 2013. - №5. – С. 48 – 55.
113. Зиатдинов Э. Трансфертный туман / Э. Зиатдинов // Консультант. – 2013. № 7. – С. 46 – 48.
114. Зозуля В.В., Хочаев И.М. Перспективы развития трансфертного ценообразования в России / В.В. зозуля, И.М. Хочаев // Международный бухгалтерский учет. – 2013. № 45. – С.26 – 31.
115. Злобина Л.А. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта: Учебное пособие для студентов высших и средних специальных учебных заведений / Л.А. Злобина, М.М. Стажкова. М.: Академический проект, 2003. – 112 с.
116. Иванов А.Е. Методология определения цен для целей налогообложения: порядок применения и проблемные вопросы / А.Е. Иванов // Международный бухгалтерский учет. – 2014. №42(336). – С.45-56.
117. Иванов А.Е. Дзюба Е.А. Эволюция налогового контроля трансфертного ценообразования в Российской Федерации / А.Е. Иванов, Е.А. Дзюба // Международный бухгалтерский учет. – 2014. №27. – С.19-33.
118. Ильин А. В. Налоговые споры в арбитражном суде. – М.: Издательство СО РАН. 2009. – 238 с.

119. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. – М.: ООО «ЮрИн-фоР-Пресс», 2004. – 270 с.
120. Карпов Э.С. О проблеме идентификации налоговых льгот в налоговом кодексе Российской Федерации / Э.С. Карпов // Динамика сложных систем - XXI век. – 2014. – Т.8. № 2. – С.23 – 28.
121. Карп М.В. Налоговый менеджмент в специальных налоговых режимах: Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / М. 2005. – 466 с. Режим доступа: <http://www.diss.rsl.ru>. Дата обращения – 23.03.2014.
122. Карп М.В. Налоговый менеджмент: учебник для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 245с.
123. Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики: Учебное пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2000. – 182с.
124. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 383 с.
125. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит. / О.В. Ковалева., Ю.П. Константинов; учебное пособие. - М.: «Издательство ПРИОР», 2000. – 272 с.
126. Ковалева А.М. Финансовый менеджмент. – М.: ИНФРА-М. 2002. – 284 с.
127. Касьянова Г.Ю. Налоговый учет: просто о сложном. – М.: АБАК, 2010. – 256 с.
128. Кочкина М.П. Налоговый учет в 2004 году. – М.: ООО «Вершина». 2004. – 400 с.
129. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. 1998. – №9 – С. 30 – 40.
130. Кутергина Г.В., Мингазинова Е.Р. Методики оценки и мониторинга эффективности налоговых льгот: подходы и проблемы / Г.В. Кутергина., Е.Р.Мингазинова // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. – 2014. № 1 (69). – С.84 – 99.

131. Курдюмова А.А. Проблемы определения и применения налоговых льгот / А.А. Курдюмова // В сборнике: В мире научных открытий. Материалы XV Международной научно-практической конференции. Центр научной мысли. – Москва. 2015. – С.228 – 244.
132. Куклина Е.А. Налоговое стимулирование деятельности организаций как форма реализации управленческих инвестиций / Е.А. Куклина // Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина. – 2013.Т.6. №2. – С.81– 92.
133. Косова Н.С. Организация осуществления налогового аудита / Н.С. Косова // Инженерный вестник Дано. – 2009. №2. – С.4 – 9.
134. Кобенко А. Формирование бюджета налогов / А. Кобенко // Финансовый директор. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cfin/> - Дата доступа. 11.01.2015.
135. Коровкин В.В. Основы теории налогообложения. – М.: Экономистъ. – 2006. – 576 с.
136. Кожипов В.Я. Налоговое планирование и прогнозирование финансового результата деятельности предприятия. – М.: Экзамен. 2002. – 160 с.
137. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Гелиос АРВ, – 1999. – 352 с.
138. Козенкова Т.И. Налоговое планирование / Т.И. Козенкова // Экономика и жизнь. 2001. – №17. – С.25.
139. Краткий экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М., 2001. – 562 с.
140. Ларионов А.Д. Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов / А.Д. Ларионов, А.И. Нечитайло. – СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс». 2002. – 318 с.

141. Ломейко А.В. Использование налогового бюджета для снижения рисков налогового планирования / А.В. Ломейко // Актуальные вопросы экономических наук. 2010. № 17-2. – С. 42 – 45.
142. Ломейко А.В. Налоговый бюджет как инструмент управления рисками при налоговом планировании / А.В. Ломейко // Вестник волгоградского государственного университета. Серия 3, Экономика. Экология. – 2011. – №1 (18) – С.183.
143. Лускатова О.В., Власова М.С. Налоговое бюджетирование предприятий: учеб. пособие / О.В. Лускатова., М.С. Власова // Норильский индустр. Ин-т. – Норильск: НИИ, 2004. – 109 с.
144. Лускатова О.В., Власова М.С. Налоговое планирование: учеб. пособие / О.В. Лускатова., М.С. Власова // Норильский индустр. Ин-т. – Норильск: НИИ, 2008. – 114 с.
145. Лукаш Ю.А. Оптимизация налогов. Методы и схемы. – М.: ГроссМедиа. 2006. – 384 с.
146. Лукаш Ю.А. Оптимальные налоговые решения для малых предприятий. Серия: Малый бизнес. – М.: ГроссМедиа. 2008. – 328 с.
147. Малинина Т.А. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика / Т.А. Малинина. - М.: Ин-т Гайдара, 2010. – 212с.
148. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. Т. 8. – М.: Политиздат. 1957. – 705 с.
149. Макошина О.В. Теория и методология эффективного бюджетирования: монография / О.В. Макошина, Ю.А. Соколов // СПб.: Изд-во Политех. ун-та. 2010. – 345 с.
150. Макоев О.С. Контроль и ревизия: учеб. Пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям 060500 «бухгалтерский учет, анализ и аудит», 060400 «Финансы и кредит» / О.С. Макоев; под ред. В.И. подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 256 с.

151. Майбуров И.А. Проблемы идентификации и оценки налоговых расходов: методологический подход к решению // Проблемы экономики (Харьков). – 2012. – № 4. – С. 187 – 193.
152. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. Учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. / И.А. Майбуров, Н.В. Ушак, М.Е. Косов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 423 с.
153. Майбуров, И.А. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.
154. Манохова С.В. Контролируемые сделки / С.В. Манохова // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2013. – № 5. – С.32-41.
155. Мороз В.В. Совершенствование методики планирования проведения налоговых проверок. Диссертация к.э.н. Москва. 2007.
156. Медведева Л.Н., Лебедева Г.Н. Организация налогового учета: проблемы и решения / Л.Н. Медведева, Г.Н. Лебедева // Сервис в России и за рубежом. 2012. № 9(36). – С.20 – 36.
157. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
158. Медведев А.Н. Влияние условий договора на порядок налогообложения / А.Н. Медведев // М.: Налоговый вестник. – 2009. – 288 с.
159. Мешалкин В.К. Контроль цен в целях налогообложения (трансфертное ценообразование) / В.К. Мешалкин // М.: АйСи групп, 2013. – 128 с.
160. Мищенко В.Ф., Мелентьева М.Н., Евдокимова О.С. Налоговый аудит в системе финансового контроля и факторы, ограничивающие его применимость / В.Ф. Мищенко, М.Н. Мелентьева, О.С. Евдокимова // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. – 2011. Т.5. № 5. – С.5 – 8.

161. Митюкова Э.С. Налоговые схемы. Как снизить налоги в соответствии с законодательством. – М.: Вершина, Омега-Л. 2007. – 192 с.
162. Мишустин М.В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: Монография. – М.: ЮНИ-ТИ-ДАНА, 2005. – 252 с.
163. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2014 и 2015 годов. [Электронный ресурс] // Правовая система «Консультант Плюс». URL: <http://consultant.ru> (дата обращения 03.10.2015).
164. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов. [Электронный ресурс] // Правовая система «Консультант Плюс». URL: <http://consultant.ru> (дата обращения 04.09.2014).
165. Найденова Т.А, Швецова. И.Н. Налоговые льготы и их роль в социально-экономическом развитии / А.Т. Найденова, И.Н. Швецова // Наука и Мир.– 2014 №9(13). – С.73 – 76.
166. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 487 с.
167. Налоговые системы. Методология развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 463 с.
168. Налоговое планирование. Схемы минимизации налогов в современном российском правовом поле: практическое руководство / А.В. Ройбу. – М.: Эксмо, 2006. – 320 с.
169. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 375 с.
170. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгина. – М.: «Аналитика-Пресс», 1997. – 600 с.

171. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 375 с.
172. Налоги и налогообложение / Под ред. М. В. Романовского, О.В. Врублевской. Учебник для вузов. 6-е изд.– СПб.: Питер, 2010. – 528 с.
173. Налоговые реформы. Теория и практика. / Под ред. И.А. Майбурова. –М.: Юнити-Дана. 2010. – 463 с.
174. Налоговый менеджмент. Продвинутый курс: Учебник для магистрантов / Под редакцией И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 559 с.
175. Налоговая отчетность. Серия: Налоговый практикум. / Под. ред. И.А. Толмачева. – М.:ГроссМедиа: РОСБУХ. 2010. – 246 с.
176. Немыкина О.С., Гринкевич Л.С. Методика выбора источников финансирования деятельности компаний на основе критериев доступности и эффективности. / О.С. Немыкина., Л.С. Гринкевич // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. – 2011. № 1. – С. 263 – 266.
177. Новоселов К.В. Налог на прибыль. – М.: АйСи Групп. 2010. – 535 с.
178. Осипова С.Л. Влияние налогового планирования на обеспечение финансовой устойчивости предприятия / С.Л. Осипова // Актуальные вопросы экономических наук.2-13. №34.С.207-212.
179. Ованесян С.С. Математическое моделирование в бухгалтерском учете, анализе и налогообложении: Монография. – Иркутск: Изд-во БГУЭП. 2004. – 189 с.
180. Овчиникова Н.О. Налоговое планирование и налоговый контроль со стороны правоохранительных органов. – М.: ИТК Дашков и К. 2010. – 284 с.
181. Осокина И.В. Налоговый контроль в налоговом процессе. – М.: Магистр. 2010. – 448 с.
182. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. – Рига. 1923.

183. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2007.– 245 с.
184. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник для вузов. – М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2010. – 680 с.
185. Пансков В.Г. Стимулирование модернизации российской экономики посредством налоговых механизмов // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 1. – С. 64-71.
186. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. Учебник для вузов. – М.: Юрайт, 2010. – 310 с.
187. Пансков В.Г. О некоторых вопросах эффективности налоговых льгот в Российской налоговой системе / В.Г. Пансков // Инновационное развитие экономики. – 2013. № 4-5 (16). – С.38 – 42.
188. Пансков В. Г. О некоторых теоретических аспектах содержания понятия «налоговая льгота»/ В.Г. Пансков // Финансы и кредит. 2014. № 4 (580). – С. 48–52.
189. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вуза. – 7 –е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2006. – 432 с.
190. Пантюшов О.В. Сделки как основания налоговых обязательств / О.В. Пантюшов // Налоговая политика и практик. – 2010. № 11. – С. 45- 57.
191. Парасоцкая Н.Н, Ключева Е.О. Учет и налогообложение трансфертного ценообразования / Н.Н. Парасоцкая, Е.О. Ключева // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2014. №5. – С.41-49.
192. Плетнева Г. Налоговый контроль трансфертного ценообразования требует ясности / Г. Плетнева // ЭЖ-Юрист. – 2014. №5 – С.14.
193. Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. Учебник. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А. 2006. – 384 с.
194. Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. – СПб.: Изд-во: Санкт-Петербургского университета, 2005. – 388 с.

195. Петров А.М. Договоры. Оптимизация налогообложения / А.М. Петров // М.: Рид Групп, – 2012. – 224 с.
196. Попова Л.В. Налоговый учет, отчетность, аудит. – М.: Дело и Сервис. 2010. – 416 с.
197. Поршнева А.Г. Налоговый менеджмент. Учебник. – М.: ИНФРА-М. 2003. – 442 с.
198. Петти В. Трактат о налогах и сборах: Перевод / В. Петти. – Петрозаводск: Петроком, 1993. – 156 с.
199. Пинская М.Р. Налоговая составляющая в особых экономических зонах: российский и зарубежный опыт // Налоговая политика и практика. –2008. –№ 8. – С. 44-49.
200. Рюмина Ю.А. Необходимость и проблемы оценки эффективности налоговых льгот, направленных на стимулирование инновационного развития / Ю.А. Рюмина // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). – 2015. – Т.6, № 3. – С. 28-32.
201. Рябенка Т.Ю. Заключение договоров: бухгалтерские и налоговые последствия, налоговое планирование /Т.Ю. Рябенка. – М.: Экзамен, 2006. – 351 с.
202. Рубис А.В. Бюджетирование как современная форма внутрифирменного планирования и стратегического управления на предприятии / А.В. Рубис// Материалы Всероссийской научной конференции – Владивосток: Изд-во ТГЭУ, 2005. – 87 – 94.
203. Саати Г. Аналитическое планирование. Организация систем / Г. Саати, К. Керне. – М. 1991. – С. 104.
204. Саакян Р.А., Ананьева Г.И. О некоторых аспектах налогового прогнозирования и планирования // Налоговый вестник. –2000. –№ 12. – С. 36 – 39.
205. Самсонов Е.А. Методика формирования и распределения прямых и косвенных расходов в налоговом учете производственных предприятий / Е.А.

Самсонов // Международный научно-теоретический журнал «Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права». – 2011. – 2 (38) – С. 205-211.

206. Самсонов Е.А. Методические подходы к оценке налогообложения инновационных организаций / Г.А. Баяскаланова, Е.А. Самсонов // Вестник Иркутского государственного технического университета. – 2011. – Т. 58. № 11. – С. 275-280.

207. Самсонов Е.А. Методика калькулирования себестоимости в налоговом учете / Е.А. Самсонов Т.А. Баяскаланова // Вестник экономической интеграции. – 2011. – № 10. – С. 60-66.

208. Самсонов Е.А. Методика определения цены реализации товаров (услуг) для целей налогообложения организаций / Е.А. Самсонов, А.Б. Баяскаланов // Вестник экономической интеграции. – 2011. № 11. – С. 100-106.

209. Самсонов Е.А. Налоговый контроль за ценообразованием / Е.А. Самсонов // Вестник Дагестанского государственного университета. – 2011. – Вып. 5. – С. 109-115.

210. Самсонов Е.А. Методические подходы к определению уровня налоговой нагрузки организации как показателя оценки результативности налогового планирования / Е.А. Самсонов // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2012. – Вып. 1–1. – С. 232- 240.

211. Самсонов Е.А. Формирование налогового учета в деятельности организации / Е.А. Самсонов // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки – 2012. – Вып. 1–1. – С. 227-231.

212. Самсонов Е.А. Особенности налогообложения прибыли по лизинговым операциям / Е.А. Самсонов // Вестник Дагестанского государственного университета. – 2012. – Вып. 5. – С. 58-61.

213. Самсонов Е.А. Методика налогового учета доходов в организации / Е.А. Самсонов // Вестник Забайкальского государственного университета. – 2013. – № 10 (101). – С. 150-156.
214. Самсонов Е.А. Метод оценки эффективности внутреннего налогового контроля в деятельности организации / Е.А. Самсонов // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2013. – Вып. 5–1. – С. 61-77.
215. Самсонов Е.А. Анализ действующей зарубежной практики налогового планирования / Е.А. Самсонов // European Social Science Journal (Европейский журнал социальных наук. – 2013. – № 9. – Том 3. – С. 459-467.
216. Самсонов Е.А. Модернизация развития методологических подходов использования инструментария в налоговом планировании в организации / Е.А. Самсонов // Вестник Бурятского государственного университета. Экономика и право. – 2014. – Вып. 2. – С. 130-134.
217. Самсонов Е.А. Методические подходы к оценке налоговой нагрузки организации как индикатор налогового контроля / Е.А. Самсонов // Вестник Восточно-Сибирского государственного университета технологий и управления. – 2014. – № 2 (47). – С. 101-107.
218. Самсонов Е.А. Международная налоговая координация в системе налогового планирования / Е.А. Самсонов // Известия Волгоградского государственного технического университета. – 2014. – № 4 (131). – С. 47-49.
219. Самсонов Е.А. Оценка эффективности действующей системы налогового планирования в коммерческих организациях / Е.А. Самсонов // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. – 2014. – № 4. – С. 97-100.
220. Самсонов Е.А. Оценка результативности применения налоговых льгот / Е.А. Самсонов // Современные технологии. Системный анализ. Моделирование. – 2014. – № 3 (43) – С. 166-170.

221. Самсонов Е.А. Современные методические подходы к налоговому планированию договорных сделок / Е.А. Самсонов // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2014. – Вып. 3–1. – С. 267-272.
222. Самсонов Е.А. Модернизация использования инструментария в налоговом планировании в организации / Е.А. Самсонов // Известия Волгоградского государственного технического университета. – 2016. – № 1(180). – С. 137-142.
223. Самсонов Е.А. Налоговые льготы как инструмент оптимизации налоговых платежей организации / Е.А. Самсонов // Вестник Восточно-Сибирского государственного университета технологий и управления. – 2016. – № 2. – С. 103-108.
224. Самсонов Е.А. Договорная политика как инструмент налогового планирования в организации / Е.А. Самсонов // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 3(33) – С. 218-223.
225. Самсонов Е.А. Методические подходы к налоговому планированию в организации : монография / Е.А. Самсонов – Иркутск : Изд-во ИрГТУ, 2011. – 183 с.
226. Самсонов Е.А. Разработка методических подходов налогообложения инновационных организаций / Г.А. Баяскаланова, Е.А. Самсонов // Исследование экономических факторов высокотехнологического производства: монография / под ред. Т.А. Баяскалановой. – Иркутск: Изд-во ИрГТУ, 2013. – 176 с.
227. Самсонов Е.А. Методические аспекты организации налогового учета в деятельности организаций : монография / Е. А. Самсонов – Иркутск: Изд-во ИрГУПС, 2014. – 164 с.
228. Самсонов Е.А. Налоговое планирование: российский и зарубежный опыт: научная монография / Е.А. Самсонов. – Иркутск: Изд-во ИрГУПС, 2015. – 190 с.

229. Самсонов Е.А. Инструменты налогового планирования: научная монография / Е.А. Самсонов. – Иркутск: Изд-во ИрГУПС, 2016. –186 с.
230. Самсонов Е.А. Налоговое планирование / Е.А. Самсонов // Вестник Восточно-Сибирского института экономики и права. Серия. Экономические, юридические, гуманитарные и естественные науки. – Иркутск : ВСИЭП, 2006. – № 1. – С. 15-20.
231. Самсонов Е.А. Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков / Е.А. Самсонов // Вестник Восточно-Сибирского института экономики и права. Серия. Экономические, юридические, гуманитарные и естественные науки. – Иркутск : ВСИЭП, 2006. – № 1. – С. 21-23.
232. Самсонов Е.А. Глобальные изменения налога на добавленную стоимость в 2006 году / Е.А. Самсонов // Трансформация финансового механизма железнодорожного транспорта в условиях структурной реформы : сборник научных трудов. – Иркутск: Изд-во ИрГУПС. 2006. – С. 161-163.
233. Самсонов Е. А. Инвестиционный налоговый кредит / Е.А. Самсонов // Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства : сборник материалов Международной научно-практической конференции. – Челябинск : Изд-во ЮУрГУ, 2006. – Т. 2. – С. 35-36.
234. Самсонов Е.А. Проблемы совершенствования налоговой системы РФ / Е.А. Самсонов // Проблемы и перспективы развития Транссибирской магистрали в 21 веке: труды всероссийской научно-практической конференции ученых транспорта, вузов, НИИ, инженерных работников и представителей академической науки. – Чита: ЗаБИЖТ, 2006. – Ч. 2. – С. 73-78.
235. Самсонов Е.А. Формирование налогового учета / Е.А. Самсонов // Основные направления повышения эффективности экономики, управления и качества подготовки специалистов: сборник статей IV международной научно-практической конференции. – Пенза, 2006. – С. 20-22.

236. Самсонов Е.А. Налоговый менеджмент на предприятиях / Е.А. Самсонов // Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства: сборник материалов V Международной научно-практической конференции – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ, 2007. – Т. 1. – С. 103-105.
237. Самсонов Е.А. Инвестиционный налоговый кредит / Е.А. Самсонов // Экономические аспекты структурного реформирования экономики: Сб. науч. тр. – Иркутск: Изд-во ИрГУПС, 2007. – С. 209-213.
238. Самсонов Е.А. Налоговая оптимизация издержек на производство / Е.А. Самсонов // Формирование институтов рынка в контексте глобальных интеграционных процессов: межвузовский сборник научных трудов. – Иркутск : Изд-во ВСИЭП, 2007. – С. 12-16.
239. Самсонов Е.А. Налоговый учет на предприятиях / Е.А. Самсонов // Формирование институтов рынка в контексте глобальных интеграционных процессов : межвузовский сборник научных трудов. – Иркутск : Изд-во ВСИЭП, 2007. – С. 108-113.
240. Самсонов Е.А. Методика налогового контроля за ценообразованием / Е.А. Самсонов // Финансовые аспекты структурных преобразований экономики : сборник материалов всероссийской научно-практической конференции преподавателей и аспирантов. – Иркутск : Изд-во ИрГУПС, 2008. – С. 238-243.
241. Самсонов Е.А. Модель оценки финансового состояния предприятия до и после уплаты налогов / Е.А. Самсонов // Финансовые аспекты структурных преобразований экономики : материалы Всероссийской научно-практической конференции преподавателей и аспирантов. – Иркутск : Изд-во ИрГУПС, 2009. – С. 203-207.
242. Самсонов Е.А. Проблемы совершенствования налогового менеджмента в предпринимательской деятельности / Е.А. Самсонов : сборник Всероссийской научной конференции «Молодежь и экономика. Новые взгляды и решения». – Волгоград : Изд-во ВолГТУ, 2009. – С. 291-294.

243. Самсонов Е.А. Сущность налогового планирования / Е.А. Самсонов // Финансовые аспекты структурных преобразований экономики : сборник материалов всероссийской научно-практической конференции преподавателей и аспирантов. –Иркутск : Изд-во ИрГУПС, 2010. – С. 233-139.
244. Самсонов Е.А. Налоговое планирование в предпринимательской деятельности / Е.А. Самсонов, С.Ю. Жеглатый // Экономика России и ее регионов: современные проблемы и перспективы развития : сборник материалов всероссийской научно-практической конференции. – Махачкала : Издательство ДГУ, 2010. – С. 192-194.
245. Самсонов Е.А. Формирование налогового учета в деятельности организаций / Е.А. Самсонов // Модернизация налоговой системы РФ: проблемы и перспективы : сборник статей всероссийской научно-практической конференции аспирантов и молодых ученых. – Томск : Изд-во ТГУ, 2011. – С. 56–59.
246. Самсонов Е.А. Особенности заключения договоров поставки, подряда, аренды для целей налогового планирования / Е.А. Самсонов // Экономические аспекты структурного реформирования экономики: материалы всероссийской научно-практической конференции преподавателей и аспирантов. – Иркутск : Изд-во ИрГУПС, 2011. – С. 228–231.
247. Самсонов Е.А. Методы калькулирования себестоимости / Е.А. Самсонов, С.Н. Назаров // Экономические аспекты структурного реформирования экономики. Материалы всероссийской научно-практической конференции преподавателей и аспирантов. – Иркутск: Изд-во ИрГУПС, 2011– С. 231-234.
248. Самсонов Е.А. Методика внутреннего налогового контроля за ценообразованием / Е.А. Самсонов., Е.Ю. Пыхтарев // Экономика России и ее регионов: современные проблемы и перспективы развития : сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. – Махачкала : Изд-во ДГУ, 2012. – С. 326-329.

249. Самсонов Е.А. Особенности Российского налогового менеджмента / Е.А. Самсонов // Экономика России и ее регионов: современные проблемы и перспективы развития : сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. – Махачкала : Изд-во ДГУ, 2012. – С. 331-333.
250. Самсонов Е.А. Проблемы налогового контроля в Российской Федерации / Самсонов Е.А., Седых К.А. // Экономика, политика, право, образование современном информационном обществе: новые парадигмы: материалы Всероссийской научно-практической конференции. Братск, апр. 2012 г. / ФГБОУ ВПО «ИГУ»: редкол.:М.С. Козлов [и др.]. Иркутск: Изд-во ИГУ, 2012. – С. 87-90.
251. Самсонов Е.А. Тарифная политика базовых отраслей Монголии / Е. А. Самсонов, Уурийнтуяа Эрдэнэбаатор // Финансовые аспекты структурных преобразований экономики : сб. науч. тр. – Иркутск : ИрГУПС, 2013. – С. 130-132.
252. Самсонов Е.А. Расчет величины налоговой нагрузки организации / Т.А. Баяскаланова, Е.А. Самсонов // Новые подходы в экономике и управлении : материалы III международной научно-практической конференции. – Чехия, Прага : Vědecko vydavatelské centrum «Sociosféra-CZ : сборник конференций НИЦ. – Социосфера, 2013. – № 38. – С.162–64.
253. Самсонов Е.А. Налоговое планирование на предприятии / Е.А. Самсонов, А.А. Рогожина // Актуальные вопросы экономического развития регионов : сборник материалов II Всероссийской заочной научно-практической конференции / под общ. ред. С.К. Волкова и Л.С. Шаховской. – Волгоград, 2013. – С. 65-68.
254. Самсонов Е.А. Проблемы малого бизнеса в Российской Федерации / Е.А. Самсонов, М.Ю. Стадник // Актуальные вопросы экономического развития регионов : сборник материалов II Всероссийской заочной научно-практической конференции / под общ. ред. С.К. Волкова и Л.С. Шаховской. – Волгоград, 2013. – С. 151-155.

255. Самсонов Е.А. Эффективность налоговых льгот / Е.А. Самсонов. И.А. Зубанов //: сборник Всероссийской научной конференции «Молодежь и экономика. Новые взгляды и решения». – Волгоград : Изд-во ВолГТУ, 2014. – С. 91-93.
256. Самсонов Е.А. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение / Е.А. Самсонов., Н.А. Власова //: сборник Всероссийской научной конференции «Молодежь и экономика. Новые взгляды и решения». – Волгоград : Изд-во ВолГТУ, 2014. – С. 230-235.
257. Самсонов Е.А. Методика определения расходов по торговым операциям в налоговом учете / Е.А. Самсонов // Новое слово в науке: перспективы развития : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. – Чебоксары : ЦНС «Интерактив плюс», 2015. – № 4 (6). – С. 123-127.
258. Самсонов Е. А. Налоговые льготы для организаций / Е. А. Самсонов // Приоритетные направления развития науки и образования : материалы VII Междунар. науч.-практ. конф. (Чебоксары, 4 дек. 2015 г.) / редкол.: О.Н. Широков [и др.]. – Чебоксары : ЦНС «Интерактив плюс», 2015. – № 4 (7). – С. 321-322.
259. Самсонов Е. А. Методика определения расходов по торговым операциям в налоговом учете / Е. А. Самсонов // Новое слово в науке: перспективы развития : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. (Чебоксары, 20 нояб. 2015 г.) / редкол.: О.Н. Широков [и др.]. – Чебоксары : ЦНС «Интерактив плюс», 2015. – № 4 (6). – С. 267-268.
260. Самсонов Е.А. Совершенствование методов налогового планирования / Е.А. Самсонов // Научные исследования и разработки : сборник научных работ XI Международной научной конференции Евразийского Научного Объединения (г. Москва, ноябрь 2015 г.). – Москва : ЕНО, 2015. – С. 109-112.
261. Самсонов Е.А. Направления развития налогового планирования в современных условиях / Е. А. Самсонов // Экономика и управление: проблемы, тенденции, перспективы развития: материалы II Междунар. науч.-

практ. конф. (Чебоксары, 4 марта 2016 г.) / редкол.: О. Н. Широков [и др.]. – Чебоксары: ЦНС «Интерактив плюс», 2016. – С. 202–205.

262. Самсонов Е.А. Методики оценки результативности применения инвестиционных налоговых льгот как инструмент налогового планирования в организации / Е.А. Самсонов // Materials of the XII International scientific and practical conference, «Modern scientific potential». – 2016. – С. 55-59.

263. Самсонов Е.А. Современные методические подходы к налоговому планированию в предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта / Е.А. Самсонов // Перспективные направления развития современной науки: сборник научных работ XV Международной научной конференции Евразийского Научного Объединения (г. Москва, март 2016 г.). – Москва: ЕНО, 2016. – С. 110-113.

264. Самсонов Е.А. Проблемы совершенствования налоговой системы РФ / Е.А. Самсонов // Современные технологии. Системный анализ. Моделирование. – 2006. – №3 (11). – С. 97–99.

265. Самсонов Е.А. Налоговое планирование на предприятии / Е.А. Самсонов // Международный научно-теоретический журнал «Вестник Белгородского университета потребительской кооперации». – 2007. – №1 (21). – С. 121–124.

266. Самсонов Е.А. Организация и методы налоговых проверок: Учебное пособие / Е.А. Самсонов. – Иркутск: Изд-во ИрГУПС, 2007.

267. Самсонов Е.А. Налоговый менеджмент на предприятиях / Е.А. Самсонов // Вестник Саратовского государственного Социально-экономического университета – 2007 - №18 (4). – С. 102 -103.

268. Самсонов Е.А. Методика калькулирования в налоговом учете / Е.А. Самсонов // Научные ведомости Белгородского государственного университета. –2007- №4 (35) Вып. 3 – С. 243 – 248.

269. Самсонов Е.А. Методика калькулирования себестоимости в налоговом учете / Е.А. Самсонов Е.А // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2008 – № 80. С. 104-109.
270. Сайт налоговой администрации Великобритании. Режим доступа: www.hmrc.gov.uk (дата обращения 20.05.2015).
271. Сайт налогового агентства Канады. Режим доступа: www.cra-arc.gc.ca (дата обращения 20.05.2015).
272. Сайт Главного налогового управления Португалии. Режим доступа: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt> (дата обращения 20.05.2015).
273. Сайт Службы внутренних доходов США. Режим доступа: www.irs.gov (дата обращения 20.05.2015).
274. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. Сутырина С.Ф. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – 577 с.
275. Смагина А.Ю. Актуальные проблемы организации налогового учета на предприятии / А.Ю. Смагина // В сборнике: тренды развития современного общества: управленческие, правовые, экономические и социальные аспекты. Сборник научных статей 4-й Международной научно-практической конференции. – Курск, 2014. – С.277-284.
276. Смолина А. Трансфертное ценообразование: нерешенные вопросы / А. Смолина // Финансовая газета. – 2013. № 10. – С.12.
277. Сперанский М. М. Проекты и записки. – М.; – Л. 1961. – 346 с.
278. Селезнева Н.Н. Налоговый менеджмент: администрирование, планирование, учет / Учебное пособие для студентов вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2007. – 224 с.
279. Стилиц Дж. Закат неолиберализма// Ведомости от 4 августа 2008 г.
280. Сигидов Ю.И. Налоговый учет и его взаимосвязь с другими учетными системами / Ю. И. Сигидов, ВВ. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. - №4. – С.27– -30.

281. Сигидов Ю.И. Трансфертное ценообразование как метод оптимизации налогообложения / Ю. И. Сигидов, ВВ. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – №4. – С.48 – 53.
282. Сергеева А.Ю. Методы повышения инвестиционной активности через налоговые льготы / А.Ю. Сергеева// Налоговая политика и практика. – 2011. №9-1. – С.25 – 28.
283. Соколов А.А. Теория налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 512 с.
284. Стеба Н.Д. Оценка выпадающих доходов бюджетов субъектов Российской Федерации в связи с предоставлением налоговых льгот / Н.Д. Стеба, Н.В. Пивоварова, Е.И. Комаров // Экономические науки. – 2011.- №8(81). – С.185 – 188.
285. Степченко Е.М. Налоговые проверки: ответы на самые задаваемые вопросы из практики налогового консультирования. – М.: КноРус. 2010. – 384 с.
286. Смагина А. Ю. Актуальные проблемы организации налогового учета на предприятии / А.Ю. Смагина // В сборнике: Тренды развития современного общества: управленческие, правовые, экономические и социальные аспекты. Сборник научных статей 4-й Международной научно-практической конференции. Ответственный редактор: Горохов А.А.. 2014. – С. 277 – 284.
287. Смирнова О. Какая налоговая нагрузка устроит ваших инспекторов / О. Смирнова // Учет. Налоги. Право. – 2010. – №32. – С.2.
288. Сучилин А.А. Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. Методология проведения. – М.: Экзамен. 2001. – 96 с.
289. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. Сутырина С.Ф. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 1998. – 577 с.

290. Таращенко В.А. Теоретико-методические подходы к классификации налоговых льгот в Украине / В.А. Таращенко // Вопросы современной экономики.- 2013.№2. – С.138 – 146.
291. Тактаров Г.А., Григорьева Е.М., Асейнов С.А. Ценообразование. Учеб. Пособие. / под ред. Г.А. Тактарова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 176 с.
292. Тумаева Н.Е. Налоговые льготы и преференции: теоретические аспекты проблем понятийного аппарата / Н.Е. Тумаева // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. – 2014. - №5 (37). – С.38-42.
293. Твердохлебов В.Н. Теория переложения налогов. – СПб., 1914. – 43 с.
294. Титова М.В. Проблемы правового регулирования налоговых льгот на современном этапе. /М.В. Титов// Известия высших учебных заведений. Правоведение. – 2002.№ 5 (244). – С.98-107.
295. Титов С. Переоценка льгот / С. Титов// газета Ведомости.- 10.09.2013. № 165(3427).
296. Тимошенко В.А. Проверки налоговых органов. – М.: ИТК Дашков и К. 2010. – 400 с.
297. Тихонов Д. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков / Д. Тихонов, Л. Липник. – М.: Альпина Бизнес Букс. 2004. – 336 с.
298. Ткачева Т.Ю. Коэффициентный анализ сбалансированности и устойчивости бюджетно-налоговых отношений в регионе / Т.Ю. Ткачева// Известия Юго-Западного государственного университета. – 2012.- №3. Ч.2.- С.28 – 41.
299. Ткачева Т.Ю. Актуальные направления мониторинга налоговых льгот на региональном уровне / Т.Ю. Ткачева // Инновации в науке: материалы XXVI междунар. науч. конф. – Новосибирск, 2013.- С.59 – 62.
300. Толковый словарь-справочник по налогам и налогообложению / А.Н. Зайцев, Л.Ф. Полуботко. – М.: ООО «ВК», 2012. – 372 с.

301. Толкушкин А.В. Энциклопедия российского и международного налогообложения. – М.: Юристъ, 2003. – 912 с.
302. Тургенев Н. Опыт теории налогов. – С-Петербург: типография Н. Греча, 1818. – 372 с.
303. Тюмина М.А. Налоговый учет и отчетность. Серия: Среднее профессиональное образование. – М.: Феникс. 2008. – 345 с.
304. Филиimoniхин А. Бюджетирование по кайдзен / А. Филиimoniхин // Executive. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru> – дата доступа 05.01.2015.
305. Фишер О.В. Налоговая политика в эпоху модернизации // Региональная экономика. Юг России. – 2011. – № 12. – С. 57– 67.
306. Хаванова И.А. Экономико – правовой бюллетень. Трансфертные цены в налоговом праве. / И.А. Хаванова // М.: Экономическая газета. – 2014. №7. – 158 с.
307. Хотинская Г.И. Финансовый менеджмент: Учебное пособие. – М.: Изд-во «Дело и Сервис». 2002. – 192 с.
308. Чипуренко Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление. – М.: Налоговый вестник, 2008. – 464 с.
309. Шурчкова И.Б. Налоговый аудит: концепция и проблемы / И.Б. Шурчкова // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2014. №4. – С.321 – 327.
310. Шаповалов М.А. Налоговый контроль и трансфертное ценообразование / М.А. Шаповалов // Финансовое право. – 2012. №9. – С.28 – 32.
311. Шаховская Л.С., Хохлов В.В., Кулакова О.Г. Бюджетирование: теория и практика. / Л.С. Шаховская, В.В. Хохлов, О.Г.Кулакова // М.: КНОРУС. – 2009. – 254 с.

312. Шестакова Е.В. Налоги, аудит, налоговые проверки: практическая помощь. Серия: библиотека бухгалтера и аудитора. – М.: Феникс, 2010. – 527 с.
313. Шестакова Е.В. Налоговое планирование. Серия Деловая библиотека. – М.: Юстицинформ, 2010. – 159 с.
314. Шуляк П.Н. ценообразование: учебно-практическое пособие / П.Н. Шуляк. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Дашков и К, 2003. – 192 с.
315. Экономика предприятия: учебник для вузов / Под ред. проф В.Я. Горфинкеля, проф В.А. Швандара. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2000. – 718 с.
316. Юткина Т.Ф. Методология налогообложения // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 5. – С. 158 – 165.
317. Altshuler R., Dietz R. Reconsidering Tax Expenditure Estimation: Challenges and Reforms. Rutgers University Working Paper 2008–04. June 2008.
318. Andrews N.A. Tale of Droid Meets Probe. Financial Times. July 16. 2008/
319. A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis. Joint Committee on Taxation. May 12, 2008.
320. Barro S. V. State Fiscal Capacity Measures: A Theoretical Critique / Measuring Fiscal Capacity. ed. Reeves H. C. – Boston: Oelgeschlager, Gunn&Hain? Publishers? Inc., 1986. – P.60.
321. Boadway R. Policy Forum: The Annual Tax Expenditure Accounts — A Critique // Canadian Tax Journal. 2007. Vol. 55. No. 1.
322. Brixi H., Valenduc C., Swift Z. Tax Expenditures — Shedding Light on Government Spending through the Tax System. The World Bank, 2004. p. 37-42.
323. Burman L., Geissler C., Toder E. How Big are Total Individual Tax Expenditures and Who Benefits From Them? Tax Policy Center Discussion Paper No. 31. December 2008. p. 54-63.

324. De Broe, L. Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions: Bulletin for international taxation. – Amsterdam. – Vol. 65 (2011), no. 7; p. 375-389.
325. Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2008–2012. Joint Committee on Taxation. US Government Printing Office. Washington, 2008.
326. Efremova T. Foreign experience of tax administration and the possibility of its application in practice, Russian tax authorities. / T. Efremova // Nauka i studia. – 2015. – T. 10. – C. 61-66.
327. Taxes and Business Strategy: A Planning Approach (2nd Edition) / M/S/ Scholes, M.F. Wolfson, M.M. Erickson, E.L. Maydew, T. J. Shevlin,. – Prentice Hall, 2001. – 544 p.
328. Financial Statement and Budget Report. HM Treasury, 2009.
329. Fundamental Reform of Corporate Income Tax. OECD, 2007.
330. Furman J. Increasing Transparency and Accountability for Tax Expenditures. Testimony Before the Senate Homeland Security and Government Affairs Subcommittee on Federal Financial Management, Government Information, and International Security. September 26, 2006. p. 78 – 83.
331. Hungerford T. Tax Expenditures: Trends and Critiques. CRS Report for Congress. September 13, 2006. p. 123.
332. International Comparison of Australia's Taxes. Australian Government. April 2006.
333. Kesti J. (ed.) European Tax Handbook 2007. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 123.
334. Kraan D.-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4. No. 1. p. 23.
335. Minarik J. Tax Expenditures in OECD Countries. Meeting of Senior Budget Officials. Paris, June 2009. p. 18.
336. Owen J. Estimating the Cost and Benefit of Hosting Olympic Games: What Can Beijing Expect from Its 2008 Games? // The Industrial Geographer. Fall 2005.

337. Paying Taxes 2007-2015. [Электронный ресурс] / PwC. Download Paying Taxes // Режим доступа: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/download-order.jhtml> – дата доступа 05.03.2015.
338. Preparation of the Tax Expenditures Statement. Australian National Audit Office. Performance Audit Report No. 32 2007–08. Commonwealth of Australia, 2008. p. 43-57.
339. Shaviro D. Rethinking Tax Expenditures and Fiscal Language. New York University School of Law. September 2003. p. 234.
340. 19th Subsidies Report of the Federal Government (Summary). Development of Financial and Tax Relief Measures of the Federal Government from 2002 to 2004. Federal Ministry of Finance. October 2003.
341. Swift Z. Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets. World Bank Policy Research Working Paper No. 3927. May 2006. p. 15-21.
342. Sutter D., Coppock L. The tax man cometh: constitutional principles for tax enforcement. Constitutional Political Economy. – 2003. – Т. 14. № 2. – С. 107-118.
343. Tax Expenditures and Evaluations. Canada Department of Finance, 2009. p.5.
344. Tax Expenditures in OECD Countries. OECD, 2010. p. 48.
345. Tax Expenditures of the Swiss Confederation. Examination of the Reporting of the Federal Finance Administration. May 2005.
346. Tax Expenditures Statement 2008. Commonwealth of Australia, 2009.
347. Tax Ready Reckoner and Tax Reliefs. HM Treasury. November 2008. p. 98-111.
348. Tax briefing – corporate tax changes. Accountancy. – 2001. – С. 119.
349. Toder E., Wasow B., Ettliger M. Bad Breaks All Around: The Report of the Century Foundation Working Group on Tax Expenditures. The Century Foundation Press, 2002.
350. Toder E. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis. National Tax Association. November 2005. p. 123.

351. Studying the role of tax mediators OЭCP, Sep 2008 Available at: [http://www.oecd-ilibrary.org / search](http://www.oecd-ilibrary.org/search) (accessed 20 May 2015).

ПРИЛОЖЕНИЕ

**Методология совершенствования налоговых инструментов в рамках
налогового планирования налоговых платежей организаций***

№ п.п.	Модернизируемые элементы и инструменты налогового планирования в организации	Характеристика элемента налогового планирования
Подготовительный этап		
1	Решается вопрос об организационно – правовой формы хозяйствующего субъекта	Решается вопрос о выборе одного из возможных организационно – правовых форм хозяйствующего субъекта.
2	Формируются цели, задачи и информационная база налогового планирования.	<p>Цели определяются субъектом налогового планирования, исходя из конкретных условий его функционирования и внешней финансовой среды, а также качественного состояния налогового процесса.</p> <p>Основные цели налогового планирования: получение налоговой прибыли (не надо путать ее с обычной прибылью), обеспечение финансовой устойчивости и доходности на основе применения эффективных налоговых форм, методов и инструментов управления и эффективного вложения (расходования) налоговых доходов и прибыли.</p> <p>Задачи налогового планирования включают:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.обеспечение налоговыми доходами, источниками деятельности субъекта управления; 2.эффективное использование налоговых доходов; 3.оптимизацию входящих и исходящих налоговых потоков; 4.обеспечение роста налоговой прибыли при допустимом уровне налоговых рисков; 5.минимизацию налоговых рисков при заданном объеме налоговой прибыли; 6.достижение финансовой устойчивости и платежеспособности субъекта управления; 7.внедрение в практику управления системы налогового планирования и бюджетирования; 8.повышение эффективности мер налогового учета и налогового контроля. <p>Результатом решения этих задач служит обеспечение налогового равновесия и сбалансированности налоговых потоков, т.е. надлежащее выполнение налоговым менеджментом всех своих функций.</p>

Продолжение приложения 1

3	Анализ и обработка информационной базы	Информационное обеспечение составляет важнейший этап технологии налогового планирования как процесса принятия управленческого решения. Технология налогового планирования представляет собой последовательную совокупность действий субъекта с целью получения ожидаемого результата в предпринимательской деятельности организации. Анализируются учетные и внеучетные источники информации, а также нормативно-правовая информация в том числе арбитражная практика.
4	Разрабатываются основные принципы налогового планирования.	Как любая организационная структура, налоговое планирование строится на определенных организационных принципах, среди которых можно выделить следующие: 1. взаимосвязь с общей системой управления экономикой и финансами; 2. комплексный и стратегический характер принимаемых управленческих налоговых решений; 3. динамизм налогового управления; 4. многовариантность подходов и управленческих решений; 5. учет фактора риска при принятии решений. Названные принципы являются минимальными общими требованиями к построению рациональной системы налогового менеджмента.
5	Построение налоговой модели организации налоговой системы организации в текущем налоговом поле	Организация формирует организационную модель налоговых обязательств и платежей, в рамках налогового поля.
Основной этап		
6	Разработка и внедрение налоговых регистров в учетную политику организации.	Организация должна выбрать одну из моделей налогового учета с учетом степени его автономности по отношению к системе бухгалтерского учета
7	Постановка интегрированной системы налогового учета в организации	Внедрение налоговых регистров в интегрированную систему учета, которые позволят в зависимости от особенностей организации сформировать итоговые хозяйственные операции в рамках налогового планирования
8	Анализируются все налоговые льготы, и применение их в налоговом планировании налоговых платежей	Анализируются все предоставленные налоговым законодательством льготы по каждому из налогов на предмет их использования в коммерческой деятельности – по результатам анализа составляется план действий в отношении осуществления льгот по выбранным налогам, который является составной частью общего налогового планирования.

Продолжение приложения 1

9	Оценки результативности применения налоговых льгот.	Определения целесообразности использования той или иной налоговой льготы, а также ее влияние на финансовые результаты организации
10	Анализ всех возможных форм договорных сделок	При применении договорной политики организации допускается возможность выбора типа договора, партнера сделки, условий хозяйственных договоров с целью достижения желаемого финансового результата и оптимизации налогообложения по хозяйственной сделке
11	Разрабатывается модель оценки налоговой эффективности по договорным операциям.	Определяется целесообразность заключения хозяйственного договора, с точки зрения совокупных налоговых последствий организации и влияния их на финансово-хозяйственные результаты организации.
Контрольный этап		
12	Внутрифирменный налоговый контроль за правильностью расчета налоговых платежей организации.	Разрабатывается методологический подход налогового контроля в предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта, который позволит в определенное время корректировать правильность исчисления налоговых платежей.
13	Оценка повышения эффективности внутреннего налогового контроля в системе бюджетного процесса организации.	решается вопрос о рациональности размещения активов организации, имея в виду не только предполагаемую доходность инвестиций, но и налоги, уплачиваемые при получении этого дохода.
14	Оценка налоговой нагрузки организации.	На основе оценки корректируются налоговая нагрузка с использованием налоговых инструментов.

*разработано автором.

Приложение 2

**Моделируемый расчет прогнозной налоговой добавленной стоимости в
цене сделки по хозяйственному договору №1 на примере ОАО «БППК»**

№ п.п.	Анализируемый показатель (за единицу товара)	Исследуемая цена сделки по хозяйствующему договору				
		Договор №1	Договор №2	Договор №3	Договор №4	Договор №5
1	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), с НДС, руб.	924,29	906,17	897,37	880,28	840,27
2	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), без НДС, руб.	783,30	767,94	760,49	746,00	712,09
3	Надбавка, %	0	0	0	0	0
4	Скидка, %	0	2	3	5	10
5	Количество товара (оказанных работ, услуг), шт.	5000	5000	5000	5000	5000
6	Общая цена (Выручка) по договору, с НДС, руб.	4621470	4530852,941	4486864,078	4401400	4201336,364
7	Общая цена (Выручка по договору), без НДС, руб.	3916500	3839705,882	3802427,184	3730000	3560454,545
8	Прямые расходы всего, руб.	670	670	670	670	670
9	Заработная плата основного персонала, руб.	45	45	45	45	45
10	Косвенные расходы всего, руб.	76	76	76	76	76
11	Заработная плата вспомогательного персонала, руб.	4	4	4	4	4
12	Итого расходов, руб.	746	746	746	746	746
13	Ставка налога на добавленную стоимость, %	18	18	18	18	18
14	Реальная сумма налога НДС по договору, руб.	140,99	138,23	136,89	134,28	128,18
15	Ставка акциза, % или твердая	5	5	5	5	5
16	Акцизный налог, руб.	37,30	36,57	36,21	35,52	33,91
17	Ставка сбора в ПФ РФ, %	26	26	26	26	26

Продолжение приложения 2

18	Ставка сбора в ФМС РФ, %	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
19	Ставка сбора в ФСС РФ, %	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9
20	Единая ставка социальных сборов, %	34	34	34	34	34
21	Сбор в ПФ РФ, руб.	12,74	12,74	12,74	12,74	12,74
22	Сбор в ФМС РФ, руб.	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50
23	Сбор в ФСС РФ, руб.	1,42	1,42	1,42	1,42	1,42
24	Социальные взносы на фонд оплаты труда, тыс. руб.	16,66	16,66	16,66	16,66	16,66
25	Налоговая база транспортного налога, мощ. двиг.	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
26	Ставка транспортного налога, руб.	10	10	10	10	10
27	Транспортный налог, руб.	2	2	2	2	2
28	Среднегодовая стоимость имущества, руб.	20	20	20	20	20
29	Амортизация, руб.	3	3	3	3	3
30	Ставка налога на имущество организаций, %	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2
31	Налог на имущество, руб.	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
32	Валовая прибыль, руб.	783,30	767,94	760,49	746,00	712,09
33	Ставка налога на прибыль организаций, %.	20	20	20	20	20
34	Налог на прибыль, руб.	156,66	153,5882353	152,0970874	149,2	142,4181818
35	Чистая прибыль, руб.	626,27	613,98	608,01	596,43	569,30
36	Сумма налогов (сборов) относящаяся на себестоимость в цене договора, руб.	18,66	18,66	18,66	18,66	18,66
37	Сумма косвенных налогов в цене договора, руб.	178,29	174,80	173,10	169,80	162,09
38	Сумма налогов относящаяся на прибыль, руб.	157,03	153,96	152,47	149,57	142,79
39	Уровень налоговых обязательств в цене сделки по договору, руб.	196,95	193,46	191,76	188,46	180,75

Продолжение приложения 2

40	Уровень налоговых обязательств возникших по договору, руб.	353,99	347,42	344,23	338,04	323,54
41	Уровень налогов относящиеся на себестоимость в цене сделки по договору, %	2,02	2,06	2,08	2,12	2,22
42	Уровень косвенных налогов в цене сделке по договору, %	19,29	19,29	19,29	19,29	19,29
43	Уровень налоговой нагрузки к выручке, %	45,19	45,24	45,26	45,31	45,43
44	Цена за товар без налогов, руб.	727,34	712,71	705,61	691,82	659,52
45	Интервал рыночных цен покупок (на рынке), руб.	671,80	671,80	671,80	671,80	671,80
46	Интервал рыночных цен продаж (на рынке), руб.	992,00	992,00	992,00	992,00	992,00
47	Налоговый риск (ст. 105 НК РФ)*	Нет	Нет	Нет	Нет	Да
48	Предпочтительный вариант предварительной цены сделки по договору.**	4	3	2	1	1

* Налоговый риск заполняется специалистом самостоятельно, после проведенных расчетов.

** В данном пункте цифра «1», и по возрастанию присваивается наиболее выгодным условиям по хозяйственному договору без риска и с риском.

Приложение 3

Моделируемый расчет прогнозной налоговой добавленной стоимости в цене сделки по хозяйственному договору №2 на примере ОАО «БППК»

№ п.п.	Анализируемый показатель (за единицу товара)	Исследуемая цена сделки по хозяйствующему договору				
		Договор №1	Договор №2	Договор №3	Договор №4	Договор №5
1	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), с НДС, руб.	1747,08	1764,04	1781,00	1814,92	1865,81
2	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), без НДС, руб.	1480,57	1494,95	1509,32	1538,07	1581,20
3	Надбавка, %	3	4	5	7	10
4	Скидка, %	0	0	0	0	0
5	Количество товара (оказанных работ, услуг), шт.	10000	10000	10000	10000	10000
6	Общая цена (Выручка) по договору, с НДС, руб.	17470767,3	17640386,4	17810005,5	18149243,7	18658101
7	Общая цена (Выручка по договору), без НДС, руб.	14805735	14949480	15093225	15380715	15811950
8	Прямые расходы всего, руб.	1257	1257	1257	1257	1257
9	Заработная плата основного персонала, руб.	52	52	52	52	52
10	Косвенные расходы всего, руб.	112	112	112	112	112
11	Заработная плата вспомогательного персонала, руб.	45	45	45	45	45
12	Итого расходов, руб.	1369	1369	1369	1369	1369
13	Ставка налога на добавленную стоимость, %	18	18	18	18	18
14	Реальная сумма налога НДС по договору, руб.	266,50	269,09	271,68	276,85	284,62
15	Ставка акциза, % или твердая	5	5	5	5	5
16	Акцизный налог, руб.	70,50	71,19	71,87	73,24	75,30
17	Ставка сбора в ПФ РФ, %	26	26	26	26	26

Продолжение приложения 3

18	Ставка сбора в ФМС РФ, %	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
19	Ставка сбора в ФСС РФ, %	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9
20	Единая ставка социальных сборов, %	34	34	34	34	34
21	Сбор в ПФ РФ, руб.	25,22	25,22	25,22	25,22	25,22
22	Сбор в ФМС РФ, руб.	4,95	4,95	4,95	4,95	4,95
23	Сбор в ФСС РФ, руб.	2,81	2,81	2,81	2,81	2,81
24	Социальные взносы на фонд оплаты труда, тыс. руб.	32,98	32,98	32,98	32,98	32,98
25	Налоговая база транспортного налога, мощ. двиг.	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
26	Ставка транспортного налога, руб.	10	10	10	10	10
27	Транспортный налог, руб.	2	2	2	2	2
28	Среднегодовая стоимость имущества, руб.	20	20	20	20	20
29	Амортизация, руб.	3	3	3	3	3
30	Ставка налога на имущество организаций, %	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2
31	Налог на имущество, руб.	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
32	Валовая прибыль, руб.	1480,57	1494,95	1509,32	1538,07	1581,20
33	Ставка налога на прибыль организаций, %.	20	20	20	20	20
34	Налог на прибыль, руб.	296,1147	298,9896	301,8645	307,6143	316,239
35	Чистая прибыль, руб.	1184,08	1195,58	1207,08	1230,08	1264,58
36	Сумма налогов (сборов) относящая на себестоимость в цене договора, руб.	34,98	34,98	34,98	34,98	34,98
37	Сумма косвенных налогов в цене договора, руб.	337,01	340,28	343,55	350,09	359,91
38	Сумма налогов относящаяся на прибыль, руб.	296,49	299,36	302,24	307,99	316,61

Продолжение приложения 3

39	Уровень налоговых обязательств в цене сделки по договору, руб.	371,99	375,26	378,53	385,07	394,89
40	Уровень налоговых обязательств возникших по договору, руб.	668,48	674,62	680,77	693,06	711,50
41	Уровень налогов относящиеся на себестоимость в цене сделки по договора, %	2,00	1,98	1,96	1,93	1,87
42	Уровень косвенных налогов в цене сделке по договору, %	19,29	19,29	19,29	19,29	19,29
43	Уровень налоговой нагрузки к выручке, %	45,15	45,13	45,10	45,06	45,00
44	Цена за товар без налогов, руб.	1375,09	1388,78	1402,47	1429,85	1470,92
45	Интервал рыночных цен покупок (на рынке), руб.	171,80	171,80	171,80	171,80	171,80
46	Интервал рыночных цен продаж (на рынке), руб.	192,00	192,00	192,00	192,00	192,00
47	Налоговый риск (ст. 105 НК РФ)*	Нет	Да	Да	Да	Да
48	Предпочтительный вариант предварительной цены сделки по договору.**	1	3	2	4	1

* Налоговый риск заполняется специалистом самостоятельно, после проведенных расчетов.

** В данном пункте цифра «1», и по возрастанию присваивается наиболее выгодным условиям по хозяйственному договору без риска и с риском.

Приложение 4

Моделируемый расчет прогнозной налоговой добавленной стоимости в цене сделки по хозяйственному договору №1 на примере ЗАО «СПК»

№ п.п.	Анализируемый показатель (за единицу товара)	Исследуемая цена сделки по хозяйствующему договору				
		Договор №1	Договор №2	Договор №3	Договор №4	Договор №5
1	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), с НДС, руб.	1019,70	1050,29	1070,68	1091,08	1121,67
2	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), без НДС, руб.	864,15	890,07	907,36	924,64	950,57
3	Надбавка, %	0	3	5	7	10
4	Скидка, %	0	0	0	0	0
5	Количество товара (оказанных работ, услуг), шт.	10000	10000	10000	10000	10000
6	Общая цена (Выручка) по договору, с НДС, руб.	10196970	10502879,1	10706818,5	10910757,9	11216667
7	Общая цена (Выручка по договору), без НДС, руб.	8641500	8900745	9073575	9246405	9505650
8	Прямые расходы всего, руб.	730	730	730	730	730
9	Заработная плата основного персонала, руб.	52	52	52	52	52
10	Косвенные расходы всего, руб.	93	93	93	93	93
11	Заработная плата вспомогательного персонала, руб.	32	32	32	32	32
12	Итого расходов, руб.	823	823	823	823	823
13	Ставка налога на добавленную стоимость, %	18	18	18	18	18
14	Реальная сумма налога НДС по договору, руб.	155,55	160,21	163,32	166,44	171,10
15	Ставка акциза, % или твердая	5	5	5	5	5
16	Акцизный налог, руб.	41,15	42,38	43,21	44,03	45,27
17	Ставка сбора в ПФ РФ, %	26	26	26	26	26

Продолжение приложения 4

18	Ставка сбора в ФМС РФ, %	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
19	Ставка сбора в ФСС РФ, %	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9
20	Единая ставка социальных сборов, %	34	34	34	34	34
21	Сбор в ПФ РФ, руб.	21,84	21,84	21,84	21,84	21,84
22	Сбор в ФМС РФ, руб.	4,28	4,28	4,28	4,28	4,28
23	Сбор в ФСС РФ, руб.	2,44	2,44	2,44	2,44	2,44
24	Социальные взносы на фонд оплаты труда, тыс. руб.	28,56	28,56	28,56	28,56	28,56
25	Налоговая база транспортного налога, мощ. двиг.	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
26	Ставка транспортного налога, руб.	10	10	10	10	10
27	Транспортный налог, руб.	2	2	2	2	2
28	Среднегодовая стоимость имущества, руб.	20	20	20	20	20
29	Амортизация, руб.	3	3	3	3	3
30	Ставка налога на имущество организаций, %	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2
31	Налог на имущество, руб.	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
32	Валовая прибыль, руб.	864,15	890,07	907,36	924,64	950,57
33	Ставка налога на прибыль организаций, %.	20	20	20	20	20
34	Налог на прибыль, руб.	172,83	178,0149	181,4715	184,9281	190,113
35	Чистая прибыль, руб.	690,95	711,69	725,51	739,34	760,08
36	Сумма налогов (сборов) относящаяся на себестоимость в цене договора, руб.	30,56	30,56	30,56	30,56	30,56
37	Сумма косвенных налогов в цене договора, руб.	196,70	202,60	206,53	210,47	216,37
38	Сумма налогов относящаяся на прибыль, руб.	173,20	178,39	181,85	185,30	190,49
39	Уровень налоговых обязательств в цене сделки по договору, руб.	227,26	233,16	237,09	241,03	246,93

Продолжение приложения 4

40	Уровень налоговых обязательств возникших по договору, руб.	400,46	411,55	418,94	426,33	437,41
41	Уровень налогов относящиеся на себестоимость в цене сделки по договору, %	3,00	2,91	2,85	2,80	2,72
42	Уровень косвенных налогов в цене сделке по договору, %	19,29	19,29	19,29	19,29	19,29
43	Уровень налоговой нагрузки к выручке, %	46,34	46,24	46,17	46,11	46,02
44	Цена за товар без налогов, руб.	792,44	817,13	833,59	850,05	874,74
45	Интервал рыночных цен покупок (на рынке), руб.	821,00	821,00	821,00	821,00	821,00
46	Интервал рыночных цен продаж (на рынке), руб.	982,00	982,00	982,00	982,00	982,00
47	Налоговый риск (ст. 105 НК РФ)*	Да	Да	Нет	Нет	Нет
48	Предпочтительный вариант предварительной цены сделки по договору.**	1	2	1	3	2

* Налоговый риск заполняется специалистом самостоятельно, после проведенных расчетов.

** В данном пункте цифра «1», и по возрастанию присваивается наиболее выгодным условиям по хозяйственному договору без риска и с риском.

Моделируемый расчет прогнозной налоговой добавленной стоимости в цене сделки по хозяйственному договору №2 на примере ЗАО «СПК»

№ п.п.	Анализируемый показатель (за единицу товара)	Исследуемая цена сделки по хозяйствующему договору				
		Договор №1	Договор №2	Договор №3	Договор №4	Договор №5
1	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), с НДС, руб.	1029,69	1009,89	932,46	915,03	890,07
2	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), без НДС, руб.	872,62	855,84	847,69	831,85	809,16
3	Надбавка, %	3	3	3	3	3
4	Скидка, %	2	4	5	7	10
5	Количество товара (оказанных работ, услуг), шт.	10000	10000	10000	10000	10000
6	Общая цена (Выручка) по договору, с НДС, руб.	10296940,29	10098922,21	9324590	9150298,598	8900745
7	Общая цена (Выручка по договору), без НДС, руб.	8726220,588	8558408,654	8476900	8318453,271	8091586,364
8	Прямые расходы всего, руб.	730	730	730	730	730
9	Заработная плата основного персонала, руб.	52	52	52	52	52
10	Косвенные расходы всего, руб.	93	93	93	93	93
11	Заработная плата вспомогательного персонала, руб.	32	32	32	32	32
12	Итого расходов, руб.	823	823	823	823	823
13	Ставка налога на добавленную стоимость, %	18	18	10	10	10
14	Реальная сумма налога НДС по договору, руб.	157,07	154,05	84,77	83,18	80,92
15	Ставка акциза, % или твердая	5	5	5	5	5
16	Акцизный налог, руб.	41,55	40,75	40,37	39,61	38,53
17	Ставка сбора в ПФ РФ, %	26	26	26	26	26

Продолжение приложения 5

18	Ставка сбора в ФМС РФ, %	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
19	Ставка сбора в ФСС РФ, %	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9
20	Единая ставка социальных сборов, %	34	34	34	34	34
21	Сбор в ПФ РФ, руб.	21,84	21,84	21,84	21,84	21,84
22	Сбор в ФМС РФ, руб.	4,28	4,28	4,28	4,28	4,28
23	Сбор в ФСС РФ, руб.	2,44	2,44	2,44	2,44	2,44
24	Социальные взносы на фонд оплаты труда, тыс. руб.	28,56	28,56	28,56	28,56	28,56
25	Налоговая база транспортного налога, мощ. двиг.	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
26	Ставка транспортного налога, руб.	10	10	10	10	10
27	Транспортный налог, руб.	2	2	2	2	2
28	Среднегодовая стоимость имущества, руб.	20	20	20	20	20
29	Амортизация, руб.	3	3	3	3	3
30	Ставка налога на имущество организаций, %	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2
31	Налог на имущество, руб.	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
32	Валовая прибыль, руб.	872,62	855,84	847,69	831,85	809,16
33	Ставка налога на прибыль организаций, %.	20	20	20	20	20
34	Налог на прибыль, руб.	174,5244118	171,1681731	169,538	166,3690654	161,8317273
35	Чистая прибыль, руб.	697,72	684,30	677,78	665,10	646,95
36	Сумма налогов (сборов) относящаяся на себестоимость в цене договора, руб.	30,56	30,56	30,56	30,56	30,56
37	Сумма косвенных налогов в цене договора, руб.	198,63	194,81	125,14	122,80	119,45
38	Сумма налогов относящаяся на прибыль, руб.	174,90	171,54	169,91	166,74	162,21
39	Уровень налоговых обязательств в цене сделки по договору, руб.	229,19	225,37	155,70	153,36	150,01

Продолжение приложения 5

40	Уровень налоговых обязательств возникших по договору, руб.	404,08	396,91	325,61	320,10	312,21
41	Уровень налогов относящиеся на себестоимость в цене сделки по договору, %	2,97	3,03	3,28	3,34	3,43
42	Уровень косвенных налогов в цене сделке по договору, %	19,29	19,29	13,42	13,42	13,42
43	Уровень налоговой нагрузки к выручке, %	46,31	46,38	38,41	38,48	38,58
44	Цена за товар без налогов, руб.	800,51	784,53	776,76	761,67	740,07
45	Интервал рыночных цен покупок (на рынке), руб.	750,00	750,00	750,00	750,00	750,00
46	Интервал рыночных цен продаж (на рынке), руб.	830,00	830,00	830,00	830,00	830,00
47	Налоговый риск (ст. 105 НК РФ)*	Нет	Нет	Нет	Нет	Да
48	Предпочтительный вариант предварительной цены сделки по договору.**	4	3	2	1	1

* Налоговый риск заполняется специалистом самостоятельно, после проведенных расчетов.

** В данном пункте цифра «1», и по возрастанию присваивается наиболее выгодным условиям по хозяйственному договору без риска и с риском.

Приложение 6

Моделируемый расчет прогнозной налоговой добавленной стоимости в цене сделки по хозяйственному договору №1 на примере ООО «Байкал»

№ п.п.	Анализируемый показатель (за единицу товара)	Исследуемая цена сделки по хозяйствующему договору				
		Договор №1	Договор №2	Договор №3	Договор №4	Договор №5
1	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), с НДС, руб.	309,31	315,32	321,32	330,33	345,35
2	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), без НДС, руб.	281,19	286,65	292,11	300,30	313,95
3	Надбавка, %	3	5	7	10	15
4	Скидка, %	0	0	0	0	0
5	Количество товара (оказанных работ, услуг), шт.	3000	3000	3000	3000	3000
6	Общая цена (Выручка) по договору, с НДС, руб.	927927	945945	963963	990990	1036035
7	Общая цена (Выручка по договору), без НДС, руб.	843570	859950	876330	900900	941850
8	Прямые расходы всего, руб.	235	235	235	235	235
9	Заработная плата основного персонала, руб.	47	47	47	47	47
10	Косвенные расходы всего, руб.	25	25	25	25	25
11	Заработная плата вспомогательного персонала, руб.	32	32	32	32	32
12	Итого расходов, руб.	260	260	260	260	260
13	Ставка налога на добавленную стоимость, %	10	10	10	10	10
14	Реальная сумма налога НДС по договору, руб.	28,12	28,67	29,21	30,03	31,40
15	Ставка акциза, % или твердая	5	5	5	5	5
16	Акцизный налог, руб.	13,39	13,65	13,91	14,30	14,95
17	Ставка сбора в ПФ РФ, %	26	26	26	26	26

Продолжение приложения 6

18	Ставка сбора в ФМС РФ, %	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
19	Ставка сбора в ФСС РФ, %	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9
20	Единая ставка социальных сборов, %	34	34	34	34	34
21	Сбор в ПФ РФ, руб.	20,54	20,54	20,54	20,54	20,54
22	Сбор в ФМС РФ, руб.	4,03	4,03	4,03	4,03	4,03
23	Сбор в ФСС РФ, руб.	2,29	2,29	2,29	2,29	2,29
24	Социальные взносы на фонд оплаты труда, тыс. руб.	26,86	26,86	26,86	26,86	26,86
25	Налоговая база транспортного налога, мощ. двиг.	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
26	Ставка транспортного налога, руб.	10	10	10	10	10
27	Транспортный налог, руб.	2	2	2	2	2
28	Среднегодовая стоимость имущества, руб.	20	20	20	20	20
29	Амортизация, руб.	3	3	3	3	3
30	Ставка налога на имущество организаций, %	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2
31	Налог на имущество, руб.	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
32	Валовая прибыль, руб.	281,19	286,65	292,11	300,30	313,95
33	Ставка налога на прибыль организаций, %.	20	20	20	20	20
34	Налог на прибыль, руб.	56,238	57,33	58,422	60,06	62,79
35	Чистая прибыль, руб.	224,58	228,95	233,31	239,87	250,79
36	Сумма налогов (сборов) относящая на себестоимость в цене договора, руб.	28,86	28,86	28,86	28,86	28,86
37	Сумма косвенных налогов в цене договора, руб.	41,51	42,32	43,12	44,33	46,35
38	Сумма налогов относящаяся на прибыль, руб.	56,61	57,70	58,80	60,43	63,16
39	Уровень налоговых обязательств в цене сделки по договору, руб.	70,37	71,18	71,98	73,19	75,21

Продолжение приложения 6

40	Уровень налоговых обязательств возникших по договору, руб.	126,98	128,88	130,78	133,62	138,37
41	Уровень налогов относящиеся на себестоимость в цене сделки по договору, %	9,33	9,15	8,98	8,74	8,36
42	Уровень косвенных налогов в цене сделке по договору, %	13,42	13,42	13,42	13,42	13,42
43	Уровень налоговой нагрузки к выручке, %	45,16	44,96	44,77	44,50	44,07
44	Цена за товар без налогов, руб.	238,94	244,14	249,34	257,14	270,14
45	Интервал рыночных цен покупок (на рынке), руб.	171,80	171,80	171,80	171,80	171,80
46	Интервал рыночных цен продаж (на рынке), руб.	192,00	192,00	192,00	192,00	192,00
47	Налоговый риск (ст. 105 НК РФ)*	Нет	Да	Да	Да	Да
48	Предпочтительный вариант предварительной цены сделки по договору.**	1	3	2	4	1

* Налоговый риск заполняется специалистом самостоятельно, после проведенных расчетов.

** В данном пункте цифра «1», и по возрастанию присваивается наиболее выгодным условиям по хозяйственному договору без риска и с риском.

Приложение 7

Моделируемый расчет прогнозной налоговой добавленной стоимости в цене сделки по хозяйственному договору №2 на примере ООО «Байкал»

№ п.п.	Анализируемый показатель (за единицу товара)	Исследуемая цена сделки по хозяйствующему договору				
		Договор №1	Договор №2	Договор №3	Договор №4	Договор №5
1	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), с НДС, руб.	291,55	286,00	280,65	273,00	261,13
2	Цена за единицу по договору, (условная единица или приравнена к другой валюте), без НДС, руб.	265,05	260,00	255,14	248,18	237,39
3	Надбавка, %	0	0	0	0	0
4	Скидка, %	3	5	7	10	15
5	Количество товара (оказанных работ, услуг), шт.	3000	3000	3000	3000	3000
6	Общая цена (Выручка) по договору, с НДС, руб.	874660,1942	858000	841962,6168	819000	783391,3043
7	Общая цена (Выручка по договору), без НДС, руб.	795145,6311	780000	765420,5607	744545,4545	712173,913
8	Прямые расходы всего, руб.	235	235	235	235	235
9	Заработная плата основного персонала, руб.	47	47	47	47	47
10	Косвенные расходы всего, руб.	25	25	25	25	25
11	Заработная плата вспомогательного персонала, руб.	32	32	32	32	32
12	Итого расходов, руб.	260	260	260	260	260
13	Ставка налога на добавленную стоимость, %	10	10	10	10	10
14	Реальная сумма налога НДС по договору, руб.	26,50	26,00	25,51	24,82	23,74
15	Ставка акциза, % или твердая	5	5	5	5	5
16	Акцизный налог, руб.	12,62	12,38	12,15	11,82	11,30
17	Ставка сбора в ПФ РФ, %	26	26	26	26	26

Продолжение приложения 7

18	Ставка сбора в ФМС РФ, %	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1
19	Ставка сбора в ФСС РФ, %	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9
20	Единая ставка социальных сборов, %	34	34	34	34	34
21	Сбор в ПФ РФ, руб.	20,54	20,54	20,54	20,54	20,54
22	Сбор в ФМС РФ, руб.	4,03	4,03	4,03	4,03	4,03
23	Сбор в ФСС РФ, руб.	2,29	2,29	2,29	2,29	2,29
24	Социальные взносы на фонд оплаты труда, тыс. руб.	26,86	26,86	26,86	26,86	26,86
25	Налоговая база транспортного налога, мощ. двиг.	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
26	Ставка транспортного налога, руб.	10	10	10	10	10
27	Транспортный налог, руб.	2	2	2	2	2
28	Среднегодовая стоимость имущества, руб.	20	20	20	20	20
29	Амортизация, руб.	3	3	3	3	3
30	Ставка налога на имущество организаций, %	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2
31	Налог на имущество, руб.	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
32	Валовая прибыль, руб.	265,05	260,00	255,14	248,18	237,39
33	Ставка налога на прибыль организаций, %.	20	20	20	20	20
34	Налог на прибыль, руб.	53,00970874	52	51,02803738	49,63636364	47,47826087
35	Чистая прибыль, руб.	211,66	207,63	203,74	198,17	189,54
36	Сумма налогов (сборов) относящаяся на себестоимость в цене договора, руб.	28,86	28,86	28,86	28,86	28,86
37	Сумма косвенных налогов в цене договора, руб.	39,13	38,38	37,66	36,64	35,04
38	Сумма налогов относящаяся на прибыль, руб.	53,38	52,37	51,40	50,01	47,85
39	Уровень налоговых обязательств в цене сделки по договору, руб.	67,99	67,24	66,52	65,50	63,90

Продолжение приложения 7

40	Уровень налоговых обязательств возникших по договору, руб.	121,37	119,61	117,93	115,51	111,76
41	Уровень налогов относящиеся на себестоимость в цене сделки по договору, %	9,90	10,09	10,28	10,57	11,05
42	Уровень косвенных налогов в цене сделке по договору, %	13,42	13,42	13,42	13,42	13,42
43	Уровень налоговой нагрузки к выручке, %	45,79	46,01	46,22	46,54	47,08
44	Цена за товар без налогов, руб.	223,57	218,76	214,13	207,50	197,23
45	Интервал рыночных цен покупок (на рынке), руб.	210,00	210,00	210,00	210,00	210,00
46	Интервал рыночных цен продаж (на рынке), руб.	245,00	245,00	245,00	245,00	245,00
47	Налоговый риск (ст. 105 НК РФ)*	Нет	Нет	Нет	Да	Да
48	Предпочтительный вариант предварительной цены сделки по договору.**	3	2	1	1	2

** Налоговый риск заполняется специалистом самостоятельно, после проведенных расчетов.

** В данном пункте цифра «1», и по возрастанию присваивается наиболее выгодным условиям по хозяйственному договору без риска и с риском.

Расчет налоговых льгот хозяйствующими субъектами на примере интегрированной организации ОАО «БППК» (крупный бизнес).

Классификационный вид налоговой льготы	Налоговый период (прогнозный период)		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.
	Сумма льготы, в тыс. руб.		
Понижение налоговых ставок (X1)	24500	37890	32560
Специальные налоговые режимы(X2)	0	0	0
Инвестиционные внутренние преференции(X3)	23347	17543	37985
Экологическая налоговая льгота(X4)	43561	78945	3985
Внешние преференции (X5)	12356	21354	19875
Инвестиционный налоговый кредит(X6)	0	0	0
Общественные льготы (X7)	34576	37652	34581
Временные особые стимулирующие льготы(X8)	0	0	0

Расчет налоговых льгот хозяйствующими субъектами на примере
ОАО «СПК» (средний бизнес).

Классификационный вид налоговой льготы	Налоговый период (прогнозный период)		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.
	Сумма льготы, в тыс. руб.		
Понижение налоговых ставок (X1)	1245	1156	1345
Специальные налоговые режимы(X2)	0	0	0
Инвестиционные внутренние преференции(X3)	745	830	653
Экологическая налоговая льгота(X4)	345	300	320
Внешние преференции (X5)	456	457	310
Инвестиционный налоговый кредит(X6)	450	230	120
Общественные льготы (X7)	0	0	0
Временные особые стимулирующие льготы(X8)	427	0	743

Расчет налоговых льгот хозяйствующими субъектами на примере
ООО «Байкал» (малый бизнес).

Классификационный вид налоговой льготы	Налоговый период (прогнозный период)		
	2013 г.	2014 г.	2015 г.
	Сумма льготы, в тыс. руб.		
Понижение налоговых ставок (X1)	2345	970	1120
Специальные налоговые режимы(X2)	759	654	743
Инвестиционные внутренние преференции(X3)	0	0	0
Экологическая налоговая льгота(X4)	0	0	35
Внешние преференции (X5)	456	430	390
Инвестиционный налоговый кредит(X6)	0	0	0
Общественные льготы (X7)	0	0	
Временные особые стимулирующие льготы(X8)	245	323	0

Приложение 11

Сравнение пар налоговых льгот на примере крупных интегрированных предприятий ОАО «БПК» за 2015 налоговый период (прогноз)

Пары налоговых льгот	Воздействующая налоговая льгота							
	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8
X1	нет	>	>	<	<	>	>	>
X2	>	нет	>	>	>	=	>	=
X3	<	>	нет	<	<	>	<	<
X4	>	<	>	нет	>	<	>	<
X5	>	>	>	>	нет	<	<	<
X6	>	=	>	>	>	нет	>	=
X7	>	>	<	<	<	<	нет	<
X8	>	=	>	>	>	=	>	нет

*X1,X2,X3,X4,X5,X6,X7,X8 – присвоен конкретному виду классификационной налоговой льготы в соответствии с таблицей 7.

Сравнение пар налоговых льгот на примере среднего предприятия
«СПК» за 2015 налоговый период (прогноз)

Пары налоговых льгот	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8
X1	нет	<	<	<	<	<	<	<
X2	>	нет	>	>	>	>	=	>
X3	>	<	нет	<	<	<	=	>
X4	>	<	>	нет	<	<	<	>
X5	>	<	<	>	нет	<	<	>
X6	>	<	>	>	>	нет	<	>
X7	>	=	>	>	>	>	нет	>
X8	>	<	<	<	<	<	<	нет

*X1,X2,X3,X4,X5,X6,X7,X8 – присвоен конкретному виду классификационной налоговой льготы в соответствии с таблицей 7.

**Сравнение пар налоговых льгот на примере малого предприятия
«Байкал» за 2015 налоговый период (прогноз)**

Пары налоговых льгот	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8
X1	нет	<	<	<	<	<	<	<
X2	<	нет	<	>	<	<	<	<
X3	>	>	нет	>	>	=	=	=
X4	>	>	<	нет	>	<	<	<
X5	>	>	<	<	нет	<	<	<
X6	>	>	=	>	>	нет	=	=
X7	>	>	=	>	>	=	нет	=
X8	>	>	=	>	>	=	=	нет

*X1,X2,X3,X4,X5,X6,X7,X8 – присвоен конкретному виду классификационной налоговой льготы в соответствии с таблицей 7.

Объект воздействия	Воздействующий объект						
	Единый сельхоз. налог	Упрощенная система на-я	ЕНВД	Налог на им-во орг-й	Транспортный налог	Земельный налог	НДФЛ
НДС	-	-	-	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	-
	-	-	-	Снижение	Снижение	Снижение	-
Акцизы	Нейтральное	-	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	-
	Снижение	-	Снижение	Снижение	Снижение	Снижение	-
НДФЛ	-	-	-	-	Рост/Нейт-ое	Рост/Нейт-ое	Рост/Нейт-ое
	-	-	-	-	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное
Социальные сборы (ПФ, ФСС, ФМС)	-	-	-	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейт-ое/-
	-	-	-	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейт-ое/-
НП	-	-	-	Рост	Рост	Рост	-
	-	-	-	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	-
Налог на добычу полезных ископаемых	Нейтральное	Нейтральное	-	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	-
	Нейтральное	Нейтральное	-	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	-
Водный налог	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	-
	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	-
Гос. пошлина	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное
	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное
Единый сельхоз. налог		-	-	-	Рост	Рост	-
		-	-	-	Нейтральное	Нейтральное	-
УСН	-		Нейтральное	-	Рост	Рост	-
	-		Нейтральное	-	Нейтральное	Нейтральное	-
ЕНВД	-	Нейтральное		-	Нейтральное	Нейтральное	-
	-	Нейтральное		-	Нейтральное	Нейтральное	-
Налог на имущество организаций	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное		Нейтральное	Нейтральное	-
	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное		Нейтральное	Нейтральное	-
Транспортный налог	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное		Нейтральное	Нейтральное
	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное		Нейтральное	Нейтральное
Земельный налог	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное		Нейтральное
	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное	Нейтральное		Нейтральное

Структурный анализ влияния налоговых льгот относимые на финансовые показатели в организации на примере ОАО «БППК»

№ п.п.	Налог	Вид налоговой льготы	Налоговый период (прогнозный период)					
			2015					
			Начислено всего		налоговая льготы		Оплачено всего	
			Руб.	%	Руб.	%	Руб.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Налоги включаемые в себестоимость, тыс. руб.		782000	33,64	52000	14,67	730000	37,06
1	Транспортный налог	Льготная налоговая ставка	145000	6,24			93000	4,72
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов			37000	10,44		
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа			15000	4,23		
		Частичное или полное освобождение от налога						
2	Социальные сборы (сбор в ПФ РФ, сбор в ФМС, Сбор в ФСС.)	Льготная налоговая ставка	637000	27,40			637000	32,34
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога						
	Налоги, относимые на финансовый результат		245375	10,56	55500	15,65	189875	9,64
3	Налог на имущество организаций	Льготная налоговая ставка	245375	10,56			189875	9,64
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов			27000	7,62		
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога			28500	8,09		

Продолжение приложения 15

	Налоги, уплачиваемые за счет прибыли		637145	27,41	157749	44,50	479396	24,33
4	Налог на прибыль организаций	Льготная налоговая ставка	637145	27,41			479396	24,33
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов			141250	39,84		
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат			13245	3,74		
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога			3254	0,92		
	Налоги, включаемые в выручку от реализации		660000	28,39	89275	25,18	570725	28,97
5	Налог на добавленную стоимость	Льготная налоговая ставка	615000	26,46	75000	21,15	525725	26,69
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога			14275	4,03		
6	Акциз	Льготная налоговая ставка	45000	1,94			45000	2,28
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога						
	ИТОГО:		2324520	100	354524	100	1969996	100

Структурный анализ влияния налоговых льгот относимые на финансовые показатели в организации на примере ОАО «СПК» (средний бизнес)

№ п.п.	Налог	Вид налоговой льготы	Налоговый период (прогнозный период)					
			2015					
			Начислено всего		налоговая льготы		Оплачено всего	
			Руб.	%	Руб.	%	Руб.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Налоги включаемые в себестоимость, тыс. руб.		65390	46,10	5923	30,19	59467	48,65
1	Транспортный налог	Льготная налоговая ставка						
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат	27245	19,21			23789	19,46
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа			3456	17,62		
		Частичное или полное освобождение от налога						
2	Социальные сборы (сбор в ПФ РФ, сбор в ФМС, Сбор в ФСС.)	Льготная налоговая ставка			2467	12,57		
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат	38145	26,90			35678	29,18
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога						
	Налоги, относимые на финансовый результат		14145	9,97	6210	31,66	7935	6,49
3	Налог на имущество организаций	Льготная налоговая ставка						
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа	14145	9,97	3456	17,62	7935	6,49
		Частичное или полное освобождение от налога			2754	14,04		

Продолжение приложения 16

	Налоги, уплачиваемые за счет прибыли		18123	12,78	4951	25,24	13172	10,78
4	Налог на прибыль организаций	Льготная налоговая ставка	18123	12,78			13172	10,78
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов			3494	17,81		
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа			1457	7,43		
		Частичное или полное освобождение от налога						
	Налоги, включаемые в выручку от реализации		44193	31.15	2533	12,91	41660	34,08
5	Налог на добавленную стоимость	Льготная налоговая ставка	43450	30,63	2450	12,49	41000	33,54
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога						
6	Акциз	Льготная налоговая ставка	743	0,52	83	0,42	660	0,54
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога						
	ИТОГО:		141851	100	19617	100	122234	100

Структурный анализ влияния налоговых льгот относимые на финансовые показатели в организации на примере ООО «Байкал» (малый бизнес)

№ п.п.	Налог	Вид налоговой льготы	Налоговый период (прогнозный период)					
			2015					
			Начислено всего		налоговая льготы		Оплачено всего	
			Руб.	%	Руб.	%	Руб.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Налоги включаемые в себестоимость, тыс. руб.		11010	41,98	1250	18,62	9760	50,01
1	Транспортный налог	Льготная налоговая ставка	7540	28,75			6290	32,23
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога			1250	18,62		
2	Социальные сборы (сбор в ПФ РФ, сбор в ФМС, Сбор в ФСС.)	Льготная налоговая ставка	3470	13,23			3470	17,78
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога						
	Налоги, относимые на финансовый результат		8370	31,91	1703	25,36	6667	34,17
3	Налог на имущество организаций	Льготная налоговая ставка	8370	31,91			6667	34,17
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов			247	3,68		
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа			1456	21,68		
		Частичное или полное освобождение от налога						

Продолжение приложения 17

	Налоги, уплачиваемые за счет прибыли	3437	13,10	2572	38,30	865	4,43	
4	Налог на прибыль организаций	Льготная налоговая ставка	3437	13,10			865	
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов			675	10,05		
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа			1897	28,25		
		Частичное или полное освобождение от налога						
	Налоги, включаемые в выручку от реализации	3412	13,0	1190	17,72	2222	11,39	
5	Налог на добавленную стоимость	Льготная налоговая ставка	2467	9,40	345	5,14	1277	6,54
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога			845	12,58		
6	Акциз	Льготная налоговая ставка	945	3,60			945	4,84
		Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов						
		Уменьшение налоговой базы на сумму затрат						
		Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа						
		Частичное или полное освобождение от налога						
	ИТОГО:	26229	100	6715	100	19514	100	

Результаты сводной оценки эффективности применения (будущего применения) налоговых льгот хозяйствующим субъектом, на примере
ОАО «БППК» за 2014 и 2015 года

Анализируемые показатели	2014 г.		2015 г. (прогноз)		Изменение	
	Начислено, руб.	Доля налога	Начислено, руб.	Доля налога	Руб.	%
1	2	3	4	5	5	6
Выручка от реализации продукции,(работ, услуг)	1401729	-	1376582	-	-25147	-
Себестоимость продукции	1343160	-	1317718	-	-25442	-
Налоги, включаемые в себестоимость	770340	34,46	782000	33,64	+11660	-0,82
Транспортный налог	149000	6,67	145000	6,24	-4000	-0,43
Социальные сборы (сбор в ПФ РФ, сбор в ФМС, Сбор в ФСС.)	621340	27,79	637000	27,40	+15660	-0,39
Прибыль	58569	-	58864	-	+295	-
Налоги, относимые на финансовый результат	235420	10,53	245375	10,56	+9955	+0,03
Налог на имущество	235420	10,53	245375	10,56	+9955	+0,03
Чистая прибыль/ убыток	-44078	-	+740	-	-43338	-
Налоги, уплачиваемые за счет чистой прибыли	598986	26,79	637145	27,41	+38159	+0,62
Налог на прибыль	598986	26,79	637145	27,41	+38159	+0,62
Налоги, включаемые в выручку от реализации	630570	28,4	660000	28,39	+29430	+0,18
Налог на добавленную стоимость	603145	26,98	615000	26,46	+11855	-0,52
Акциз	27425	1,23	45000	1,94	+17575	+0,71
Среднесписочная численность сотрудников	8956	-	7567	-	-1389	-
Средняя заработная плата, руб.	32500	-	33400	-	+900	-

Продолжение приложения 18

Всего налогов	2235316	100	2324520	100	+89204	-
Налоговые льготы, в том числе:	289893	100	354524	100	+64631	-
- Льготная налоговая ставка.	45230	15,60	75000	21,15	+29770	+5,55
- Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов.	165243	57	205250	57,89	+40007	+0,89
- Уменьшение налоговой базы на сумму затрат.	9246	3,19	13245	3,74	+3999	+0,55
- Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа.	18145	6,26	15000	4,24	-3145	-2,02
- Частичное или полное освобождение от налога.	52029	17,95	46029	12,98	-6000	-4,97
Налоговая нагрузка без налогового льготирования	59,4	-	68,9	-	-	+9,5
Налоговая нагрузка с учетом налоговых льгот	38,8	-	43,1	-	-	+4,3

Результаты сводной оценки эффективности применения (будущего применения)
налоговых льгот хозяйствующим субъектом, на примере
ОАО «СПК» (средний бизнес) за 2014 и 2015 года

Анализируемые показатели	2014 г.		2015 г. (прогноз)		Изменение	
	Начислено, руб.	Доля налога	Начислено, руб.	Доля налога	Руб.	%
1	2	3	4	5	5	6
Выручка от реализации продукции,(работ, услуг)	213678	-	234957	-	+11279	-
Себестоимость продукции	96356	-	99875	-	+3519	-
Налоги, включаемые в себестоимость	62267	47,54	65390	46,1	+3123	-1,44
Транспортный налог	25142	19,19	27245	19,21	+2103	+0,02
Социальные сборы (сбор в ПФ РФ, сбор в ФМС, Сбор в ФСС.)	37125	28,34	38145	26,90	+1020	-1,44
Прибыль	117322	-	125082	-	+7760	-
Налоги, относимые на финансовый результат	12367	9,44	14145	9,97	+1778	+0,53
Налог на имущество	12367	9,44	14145	9,97	+1778	+0,53
Чистая прибыль/ убыток	1024	-	6959	-	+5935	-
Налоги, уплачиваемые за счет чистой прибыли	16298	12,44	18123	12,78	+1825	+0,34
Налог на прибыль	16298	12,44	18123	12,78	+1825	+0,34
Налоги, включаемые в выручку от реализации	40040	30,57	44193	31,15	+4153	+0,58
Налог на добавленную стоимость	39145	29,88	43450	30,63	+4305	+0,75
Акциз	895	0,68	743	0,52	-152	-0,16
Среднесписочная численность сотрудников	1140	-	1250	-	+110	-
Средняя заработная плата, руб.	42153	-	47143	-	+4990	-
Всего налогов	130972	100	141851	100	+10879	-

Продолжение приложения 19

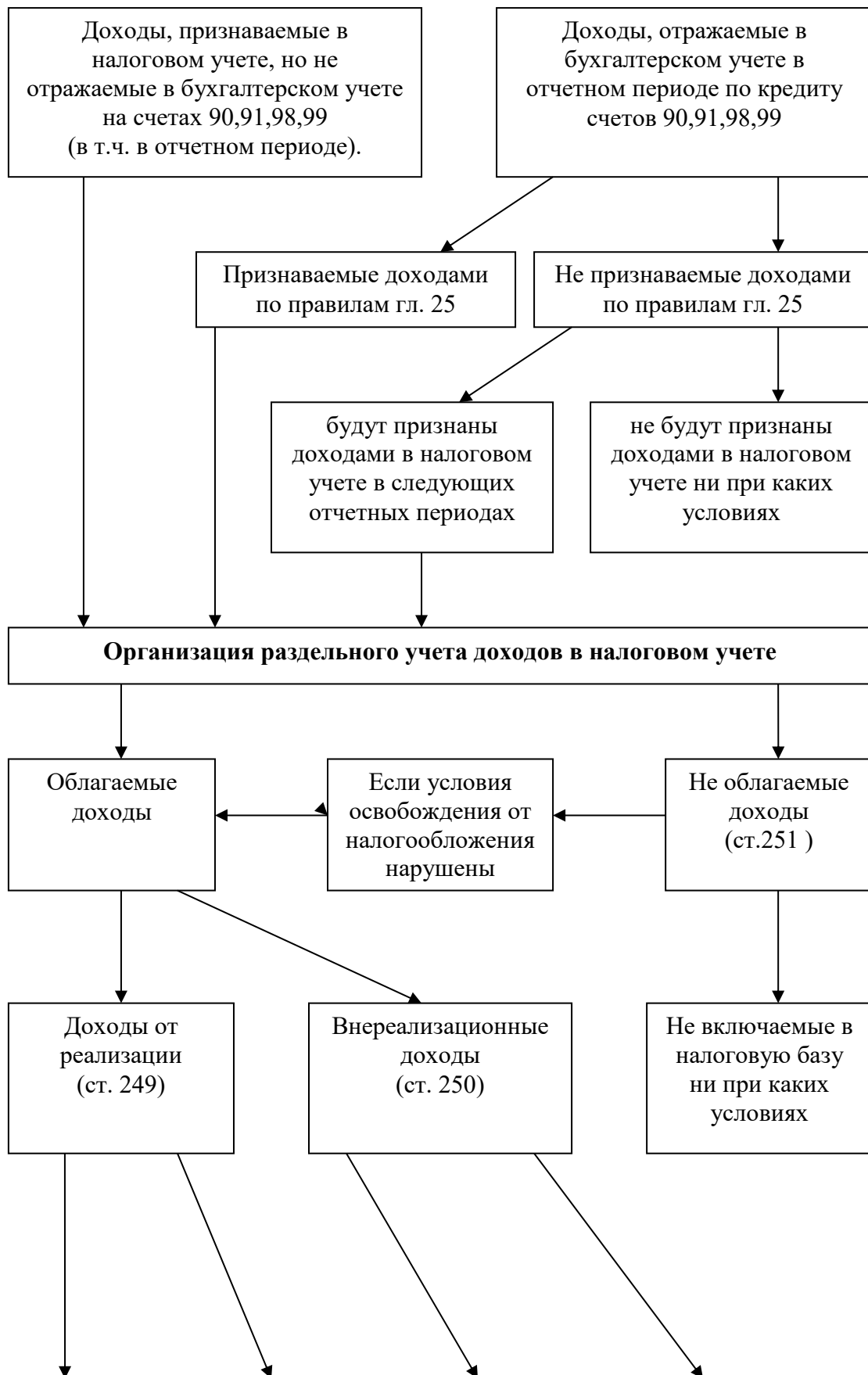
Налоговые льготы, в том числе:	19283	100	19617	100	+7334	-
- Льготная налоговая ставка.	5345	27,71	5000	25,48	-345	-2,23
- Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов.	3187	16,52	3494	17,81	+307	+1,29
- Уменьшение налоговой базы на сумму затрат.	-	-	-	-	-	-
- Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа.	9456	49,03	8369	42,66	-1087	-6,37
- Частичное или полное освобождение от налога.	1295	6,71	2754	14,03	+1459	+7,32
Налоговая нагрузка без налогового льготирования	61,29	-	60,37	-	-	-0,92
Налоговая нагрузка с учетом налоговых льгот	52,26	-	54,33	-	-	+2,07

Результаты сводной оценки эффективности применения (будущего применения) налоговых льгот хозяйствующим субъектом, на примере ООО «Байкал» за 2014 и 2015 года.

Анализируемые показатели	2014 г.		2015 г. (прогноз)		Изменение	
	Начислено, руб.	Доля налога	Начислено, руб.	Доля налога	Руб.	%
1	2	3	4	5	5	6
Выручка от реализации продукции,(работ, услуг)	89514	-	91264	-	+1750	-
Себестоимость продукции	46781	-	59612	-	+12831	-
Налоги, включаемые в себестоимость	10761	38,28	11010	41,98	+249	+3,7
Транспортный налог	7012	24,94	7540	28,75	+528	+3,81
Социальные сборы (сбор в ПФ РФ, сбор в ФМС, Сбор в ФСС.)	3749	13,33	3470	13,23	-279	-0,1
Прибыль	42733	-	31652	-	-11081	-
Налоги, относимые на финансовый результат	9215	32,78	8370	31,91	-845	-0,87
Налог на имущество	9215	32,78	8370	31,91	-845	-0,87
Чистая прибыль/ убыток	38442	-	28215	-	-10227	-
Налоги, уплачиваемые за счет чистой прибыли	4291	15,26	3437	13,10	-854	-2,16
Налог на прибыль	4291	15,26	3437	13,10	-854	-2,16
Налоги, включаемые в выручку от реализации	3844	13,67	3412	13,0	-432	-0,67
Налог на добавленную стоимость	2718	9,66	2467	9,40	-251	-0,26
Акциз	1126	4,00	945	3,6	-181	-0,4
Среднесписочная численность сотрудников	128	-	143	-	+15	-
Средняя заработная плата, руб.	28140	-	30120	-	+1980	-

Продолжение приложения 20

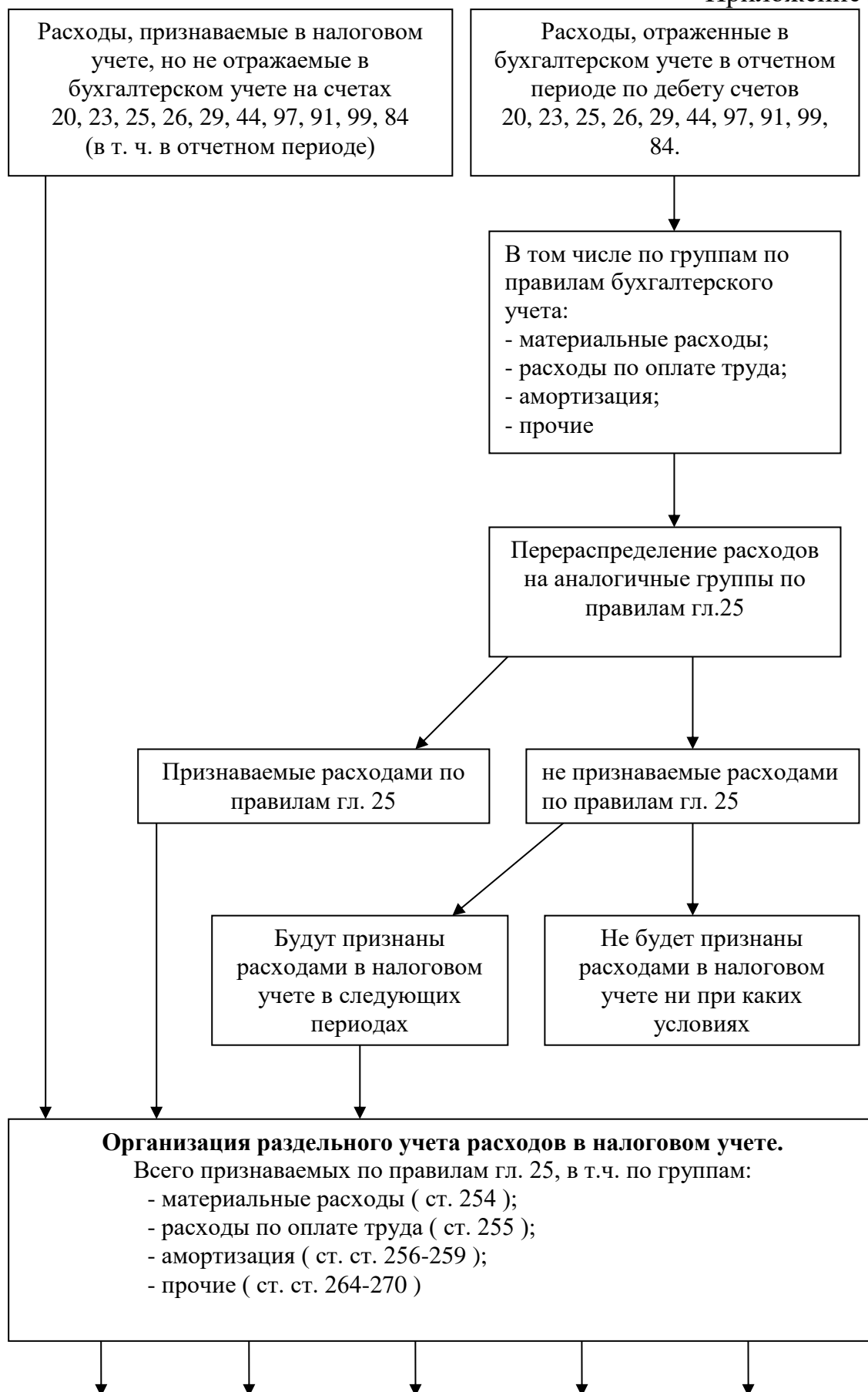
Всего налогов	28111	100	26229	100	-1882	-
Налоговые льготы, в том числе:	4916	100	6715	100	+1799	-
- Льготная налоговая ставка.	426	8,66	345	5,13	-81	-3,53
- Вычет из налогооблагаемой прибыли инвестиционных расходов.	1273	25,89	922	13,73	-351	-12,16
- Уменьшение налоговой базы на сумму затрат.	1436	29,21	-	-	-1436	-29,21
- Кредитные доходы, отсрочка или рассрочка платежа.	925	18,81	3353	49,93	+2428	+31,12
- Частичное или полное освобождение от налога.	856	17,41	2095	31,19	+1239	+13,78
Налоговая нагрузка без налогового льготирования	31,4	-	28,73	-	-	-2,67
Налоговая нагрузка с учетом налоговых льгот	25,91	-	21,38	-	-	-4,53



Продолжение приложения 21



Рис. Авторская схема формирования налогового учета доходов хозяйствующими субъектами.



Продолжение приложения 22

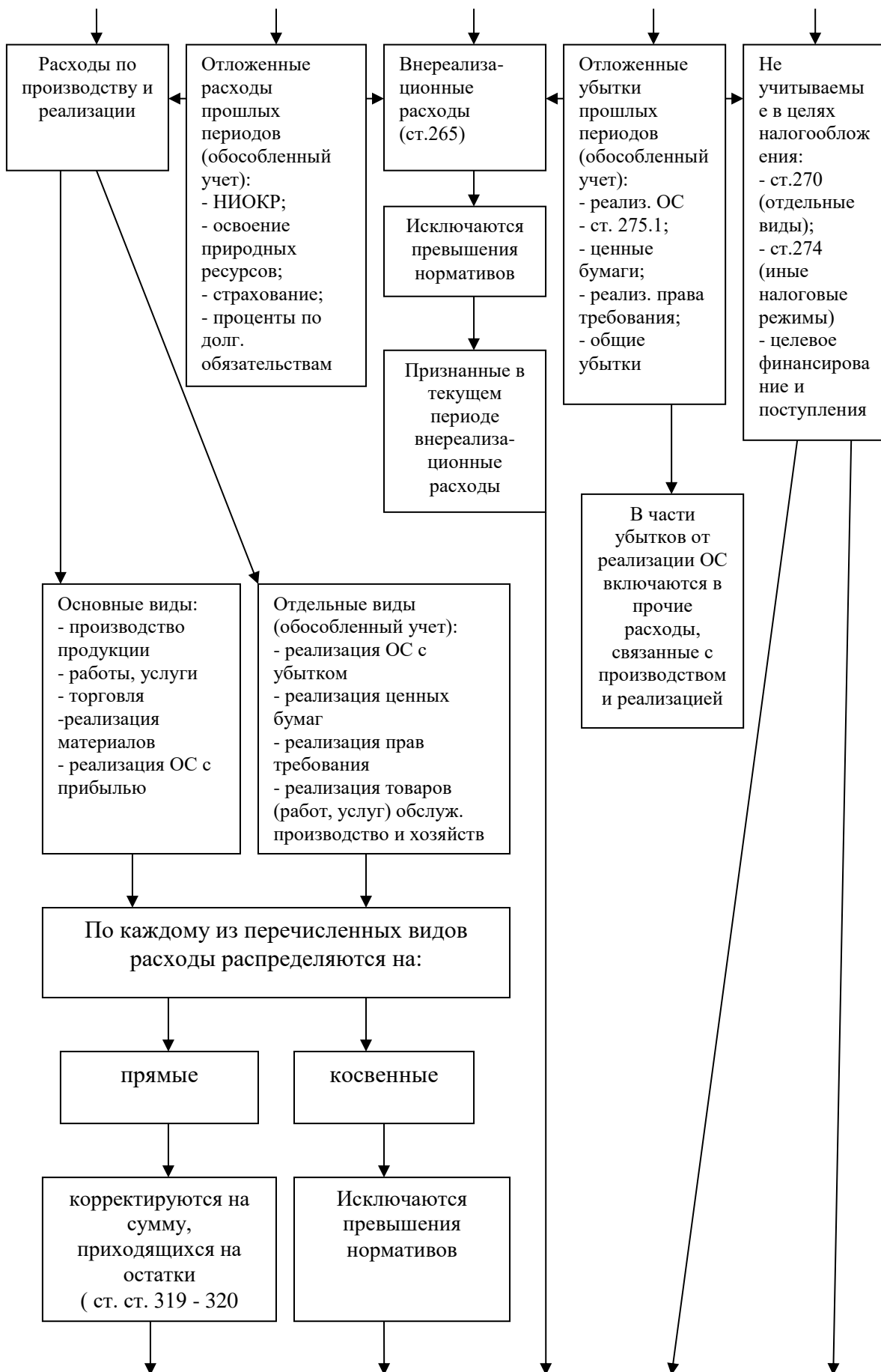




Рис. Авторская схема формирования налогового учета расходов хозяйствующего субъекта.

Показатель	ОАО «СПК»				ООО «Байкал»				ОАО «БППК»						
	2013	2014	2015	Относительное изменение, %	2013	2014	2015	Относительное изменение, %	2013	2014	2015	Относительное изменение, %			
													2014	2015	2014
Выручка от реализации	4062.0	11412.0	30925	280.9	271.0	21580.0	45038.0	35434.0	206.1	78.7	66094.0	31176.0	31506.0	47.2	101.1
Материальные затраты	1298.0	4903.0	18705	377.7	381.5	11214.0	18001.0	21103.0	160.5	117.2	32981.0	18013.0	20036.0	54.6	111.2
Амортизация	-	-	-	-	-	101.0	55.0	99.0	54.4	180.0	213.0	191.0	200.0	89.7	104.7
Внереализационные доходы	-	-	-	-	-	914.0	660.0	2170.0	72.2	328.8	266.0	227.0	116.0	85.3	51.1

Внереализационные расходы	7.0	1.0	33.0	14.3	330.0	895.0	1720	547.0	192.2	31.8	1279.0	903.0	1015.0	70.6	112.4
Вновь созданная стоимость	2757.0	6508	12187.0	236.1	187.3	10554.0	25922.0	15855.0	245.6	61.2	31887.0	12296.0	10371.0	38.6	84.3
Добавленная стоимость	8703.0	12509.0	23475.0	143.7	187.7	15041.0	33063.0	23961.0	219.8	72.5	32100.0	12487.0	10571.0	38.9	84.7
Затраты на производство за вычетом налога на добавленную стоимость и акциза	4083.0	11377.0	30846.0	278.6	271.1	15908.0	40493.0	30484.0	254.5	82.7	63811.0	30295.0	30299.0	45.8	100.1
Фактическая прибыль, остающаяся после уплаты налогов	-	21	40	-	190.5	-	3339.0	3507.0	-	105.0	889.4	140.0	61.0	15.7	43.6
Доля оплаты труда в добавленной стоимости	0.5	0.4	0.3	80.0	75.0	0.2	0.1	0.1	50.0	100.0	0.1	0.2	0.2	200.0	100.0

Доля амортизационных отчислений в добавленную стоимость	-	-	-	-	-	0.0	0.0	0.0	100.0	100.0	0.0	0.0	0.0	100.0	100.0
Налоговые обязательства (без льгот)	1866.0	2662.0	3463.0	142.7	130.1	6949.0	9715.0	10856.0	139.8	111.7	9465.0	7178.0	7721.0	75.8	107.6
Налоговые льготы	345	456	436	111	-20	1235	987	1567	-248	580	1489	985	1321	-504	336