

На правах рукописи

Харламов Кирилл Олегович

**Использование инструментов налогового анализа и
планирования в целях повышения налоговой дисциплины
экономического субъекта**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Орел – 2015

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» на кафедре «Бухгалтерский учет и налогообложение»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Попова Людмила Владимировна

Официальные оппоненты:

Богатырев Магомед Ахметович, доктор экономических наук, профессор, Южно-Российский институт - филиал Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при президенте Российской Федерации», кафедра «Налогообложение и бухгалтерский учет», профессор

Рыкунова Валентина Леонидовна, кандидат экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Юго-Западный государственный университет», кафедра «Экономическая безопасность и налогообложение», доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Поволжский государственный технологический университет**»

Защита состоится 27 марта 2015 г. в 13 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 40, аудитория 705 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340 (www.gu-unpk.ru).

Автореферат разослан 25 февраля 2015 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации размещены в сети Интернет на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» (www.gu-unpk.ru) и на официальном сайте Министерства образования и науки Российской Федерации (vak2.ed.gov.ru)

Ученый секретарь
диссертационного совета



Коростелкина Ирина Алексеевна

1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. В условиях развития инновационной экономики одним из факторов, оказывающих влияние на финансово-хозяйственную деятельность, является налоговое поле, которое каждый экономический субъект стремится оптимизировать.

Для повышения налоговой дисциплины, составления плана и прогноза будущих налоговых платежей, а также в целях максимально точного расчета экономического эффекта от внедрения возможных методов налоговой оптимизации руководству необходима полная и достоверная информация о финансово-экономической и налоговой деятельности. Поэтому важной составляющей корпоративного налогового менеджмента выступает налоговый анализ, который на основе обширного методологического инструментария подготавливает информацию о реальном состоянии и структуре налогового поля и налоговой задолженности.

Информационная система, формируемая в ходе налогового анализа, позволяет принимать обоснованные управленческие решения по повышению налоговой дисциплины, оптимизации налоговых платежей и максимизации прибыли, что в конечном итоге дает экономическому субъекту объективную возможность направлять финансовые ресурсы на поддержание и развитие производства. Поэтому использование инструментов налогового анализа и планирования, позволяющих прогнозировать налоговую нагрузку, эффективно управлять ресурсным потенциалом, значительно снижать финансовые риски, актуально и своевременно.

Значимость темы диссертационного исследования для современной экономической науки и практики состоит в том, что налоговый анализ, планирование и прогнозирование нашли свое прикладное применение в российском учете и управлении сравнительно недавно, однако к данным элементам корпоративного налогового менеджмента практически сразу возник интерес, поскольку они направлены на помощь экономическому субъекту в повышении налоговой дисциплины.

Степень научной разработанности проблемы. Теоретические основы развития корпоративного налогового менеджмента, налоговой политики раскрываются в работах Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашева, С.А. Ершовой, Е.Ю. Жидковой, Е.Ю. Золочевской, А.Ю. Исаевой, А.Г. Каратуева,

О.И. Мамруковой, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева В.А. Пилипенко, Н.Н. Селезневой, С.Ф. Сутырина и др.

Теоретико-методические аспекты и организационные вопросы корпоративного налогового планирования и прогнозирования исследуются в работах О.А. Агеевой, Н.А. Адамова, Д.Ю. Акулинина, С.Н. Алехина, Г.И. Анохиной, В.А. Бабанина, И.А. Бупгуевой, М.В. Васильевой, Н.Г. Варакса, Н.В. Ворониной, В.В. Горлова, З.Н. Грековой, Ю.И. Грищенко, Т.А. Гусевой, Н.А. Лытневой, В.Л. Рыкуновой и др.

Инструменты налогового анализа микроуровня, методики расчета налоговой нагрузки, методическое обеспечение анализа налоговых рисков отражены в работах В.А. Буянова, А.М. Васильева, Е.С. Вылковой, А.А. Гудкова, И.А. Коростелкиной, Е.А. Кировой, В.Г. Когденко, Е.В. Колесень, Н.Г. Кузнецова, Б.Г. Маслова, Т.В. Панасенковой, Е.С. Савкиной, Н.И. Чернышевой и др.

Исследование проблематики взаимодействия налогового анализа, планирования и прогнозирования отражено в трудах Барулина С.В., Богатырева М.А., Брызгалина А.В., Вылковой Е.С., Глубоковой Н.Ю., Гольштейна Г.Я., Горохова А.А., Дедковой Е.Г., Ефимовой О.В., Лавренчук Е.Н., Мамруковой О.И., Поповой Л.В., Перельгиной И.Н., Чипуренко Е.В., Ябровой Н.Н. и др.

В современный период ряд предложений по налоговой оптимизации и реализации ее инструментов, направлений повышения налоговой дисциплины, вопросы организации и методики налогового консультирования получили свое отражение в работах А.В. Брызгалина, В.Р. Берника, А.Н. Головкина, Т.Л. Демишевой, А.П. Луциковой, Е.И. Лебедевой, А.В. Тильдикова, Д.Г. Черника и др.

Исследованные труды в области корпоративной налоговой политики, налогового планирования, прогнозирования, расчета налоговой нагрузки, повышения налоговой дисциплины внесли существенный вклад в развитие рассматриваемых проблем, однако динамичный рост мировой экономики, гармонизация налоговых систем требует создания инновационных теоретико-методических разработок в области исследования инструментов налогового анализа и планирования в целях повышения налоговой дисциплины экономического субъекта, что и определило выбор темы исследования, цель, поставленные задачи и научную новизну.

Цель диссертационного исследования состоит в теоретико-методическом обосновании разработки и использования методического инструментария налогового анализа, обеспечивающего его взаимодействие с системой налогового планирования и прогнозирования экономического субъекта для достижения положительных результатов налоговой оптимизации.

Достижение поставленной цели обуславливает постановку и решение следующих задач:

- определить сущность и значение налогового анализа и планирования;
- раскрыть причины низкой налоговой дисциплины в Российской Федерации и определить мероприятия по их устранению;
- предложить методику налогового анализа деятельности экономического субъекта;
- выделить особенности и предложить методику корпоративного налогового планирования и прогнозирования;
- разработать научно-методические рекомендации по повышению налоговой дисциплины с помощью инструментов налогового анализа, планирования и оптимизации.

Объектом исследования является совокупность показателей налогового поля экономического субъекта, подлежащая налоговому анализу и планированию в целях повышения налоговой дисциплины.

Предметом исследования выступают инструменты, способы и методы налогового анализа и планирования, которые экономическим субъектам целесообразно использовать в целях повышения налоговой дисциплины.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальностей ВАК 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит» раздел 3 «Финансы хозяйствующих субъектов» пп. 3.14 «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов», 3.15 «Оптимизация налогового портфеля хозяйствующих субъектов» (экономические науки).

Теоретическую и методологическую основу диссертационного исследования составляют постулаты, концепции, принципы и закономерности налогового анализа, теоретико-методические и организационные положения по налоговому планированию, прогнозированию, оптимизации, законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации, касающиеся налогообложения и корпоративной налоговой политики.

Методологической основой исследования послужили следующие основные методы, используемые для достижения цели работы: оценка и анализ литературы, нормативно-правовых источников и научных положений, общенаучные аналитические методы (сравнительного, балансового и факторного анализа, синтез, обобщение, системный и графический методы); структурный и функциональный подходы, методы экономического и статистического анализа, методы прогнозирования, а также статистические приемы группировки, сравнения, обобщения, графической интерпретации.

Информационную базу исследования составили нормативные и законодательные акты; монографии, научные статьи отечественных ученых по проблемам эффективного внедрения и использования налогового анализа в практику экономического субъекта, а также системы налогового планирования и прогнозирования; информационная база сети Интернет; финансовая и налоговая отчетность ряда экономических субъектов, личные расчеты автора.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке научно обоснованных теоретико-методических положений и практических рекомендаций по проведению налогового анализа и планирования и использования их инструментария в целях повышения налоговой дисциплины экономического субъекта.

Наиболее существенные **результаты диссертационного исследования**, содержащие научную новизну, заключаются в следующем:

- с авторской позиции определена концептуальная сущность и значение налогового анализа и планирования, раскрыты их инструменты и методы, способствующие формированию бюджетов и прогнозов налоговых доходов, оптимизации налоговых платежей и направленные на повышение налоговой дисциплины экономического субъекта (п. 3.15 специальности 08.00.10);

- теоретически обоснованы мероприятия по устранению причин низкой налоговой дисциплины в Российской Федерации (ужесточение санкций за нарушение налогового законодательства, внедрение налогового консультирования через методический инструментарий налогового анализа и планирования) (п. 3.14 специальности 08.00.10);

- разработаны научно-методические рекомендации по проведению налогового анализа деятельности экономического субъекта, основанные на исследовании факторов, влияющих на налоговую базу, и выявлении резервов необходимых финансовых ресурсов, позволяющие принимать обоснованные

решения по оптимизации налоговой нагрузки и включающие измерение рисковей составляющей, способствующей снижению налоговой дисциплины (пп. 3.14, 3.15 специальности 08.00.10);

- предложена методика корпоративного налогового планирования и прогнозирования на основе ситуационного и балансового методов, обеспечивающая реализацию мероприятий по повышению налоговой дисциплины экономического субъекта (пп. 3.14, 3.15 специальности 08.00.10);

- разработаны научно-методические рекомендации по повышению налоговой дисциплины с помощью инструментов налогового анализа, планирования и оптимизации, которые положительно влияют на финансовые результаты и налоговое поле экономического субъекта (пп. 3.14, 3.15 специальности 08.00.10).

Теоретическое значение и практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в разработке модели налогового анализа, методики планирования и прогнозирования на микроуровне, научно-методических рекомендаций по повышению налоговой дисциплины экономического субъекта.

Научно-методические и теоретические положения диссертационного исследования используются в учебном процессе при подготовке специалистов и бакалавров экономического профиля по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Налоговый анализ», «Планирование и прогнозирование в налогообложении», «Методы налоговой оптимизации» в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс».

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Основные теоретико-методические положения, выводы и практические рекомендации, представленные в работе, доложены на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях: «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (г. Орел, 19-21 ноября 2013 г.), «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (г. Орел, 23-25 апреля 2013 г.), «Влияние налоговой политики на экономическое развитие регионов, отраслей и хозяйствующих субъектов» (г. Москва, 15-17 ноября 2010 г.).

Результаты диссертационного исследования внедрены в деятельность и

используются в практике экономических субъектов.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 12 работах общим объемом 6,3 п.л., все авторские, из них 7 статей опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, содержащих 35 рисунков, 31 таблицу, заключения, списка литературы, включающего 179 источников, 8 приложений. Общий объем диссертации - 165 страниц.

Во **введении** раскрыта актуальность темы исследования, определена степень разработанности проблемы, теоретическая, методологическая и информационная база, выделены цель и задачи, объект и предмет, сформулирована научная новизна и положения, выносимые на защиту, теоретическая и практическая значимость, апробация и внедрение результатов работы.

В **первой главе** диссертации «Теоретические основы развития налогового анализа и корпоративного налогового планирования» исследован категориальный аппарат и определена сущность и значение налогового анализа и планирования в деятельности экономического субъекта, раскрыты инструменты и методы проведения налогового анализа на микроуровне, проведено теоретическое изучение моделей и методов формирования налоговой дисциплины у налогоплательщиков.

Во **второй главе** диссертации «Реализация методического инструментария налогового анализа в коммерческих организациях» разработана методика налогового анализа деятельности экономического субъекта, а также разработаны научно-методические рекомендации по определению налоговых обязательств экономического субъекта и проведен их анализ в системе налогового планирования и прогнозирования, а также проведен анализ налоговых рисков как причины снижения налоговой дисциплины экономического субъекта.

В **третьей главе** диссертации «Научно-методические рекомендации по налоговому планированию в целях повышения налоговой дисциплины экономических субъектов» выделены особенности и методики корпоративного налогового планирования и прогнозирования, предложены научно-методические рекомендации по повышению налоговой дисциплины экономического субъекта с помощью инструментов налогового анализа, планирования и оптимизации, а также разработана методика прогнозирования налога на прибыль организаций.

В **заключении** представлены основные выводы и предложения по

результатам исследования и внедрения в практическую деятельность инструментов налогового анализа, планирования и прогнозирования в целях повышения налоговой дисциплины экономических субъектов.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 С авторской позиции определена концептуальная сущность и значение налогового анализа и планирования, раскрыты их инструменты и методы, способствующие формированию бюджетов и прогнозов налоговых доходов, оптимизации налоговых платежей и направленные на повышение налоговой дисциплины экономического субъекта

В диссертации сформировано представление об эволюции развития налогового анализа и планирования как технологии современной системы управления и как направления научного познания. Историческое развитие налогового анализа и планирования непосредственно связано с насущными практическими потребностями количественной оценки проводимой налоговой политики и выбранного режима налогообложения на микроуровне, а также с теоретико-методическим развитием учетно-финансовой науки по проблемам функционирования «справедливой» налоговой системы. В ходе диссертационного исследования определено, что налоговый анализ, планирование и прогнозирование имеют устойчивую тесную взаимосвязь, которая обеспечивается их взаимовлиянием друг на друга.

Налоговый анализ является методом исследования корпоративной налоговой политики предприятия в конкретный период по конкретной ситуации для определения направлений развития экономического субъекта.

Налоговый анализ на микроуровне представляет собой анализ и оценку системы налогообложения экономического субъекта, объектом которого выступают налогооблагаемые базы и налоговые платежи. Такой вид анализа направлен на исследование взаимовлияния налогов и финансового состояния экономического субъекта, взаимосвязи показателей финансово-хозяйственной деятельности и налоговых платежей. Анализ налогообложения экономических субъектов основывается на системном подходе, обеспечивающем выбор налогового режима, элементов налогового учета, способов оптимизации налогов, что позволяет на практике реализовать стратегию оптимального управления.

На рисунке 1 представлены концептуальные основы налогового анализа экономического субъекта.

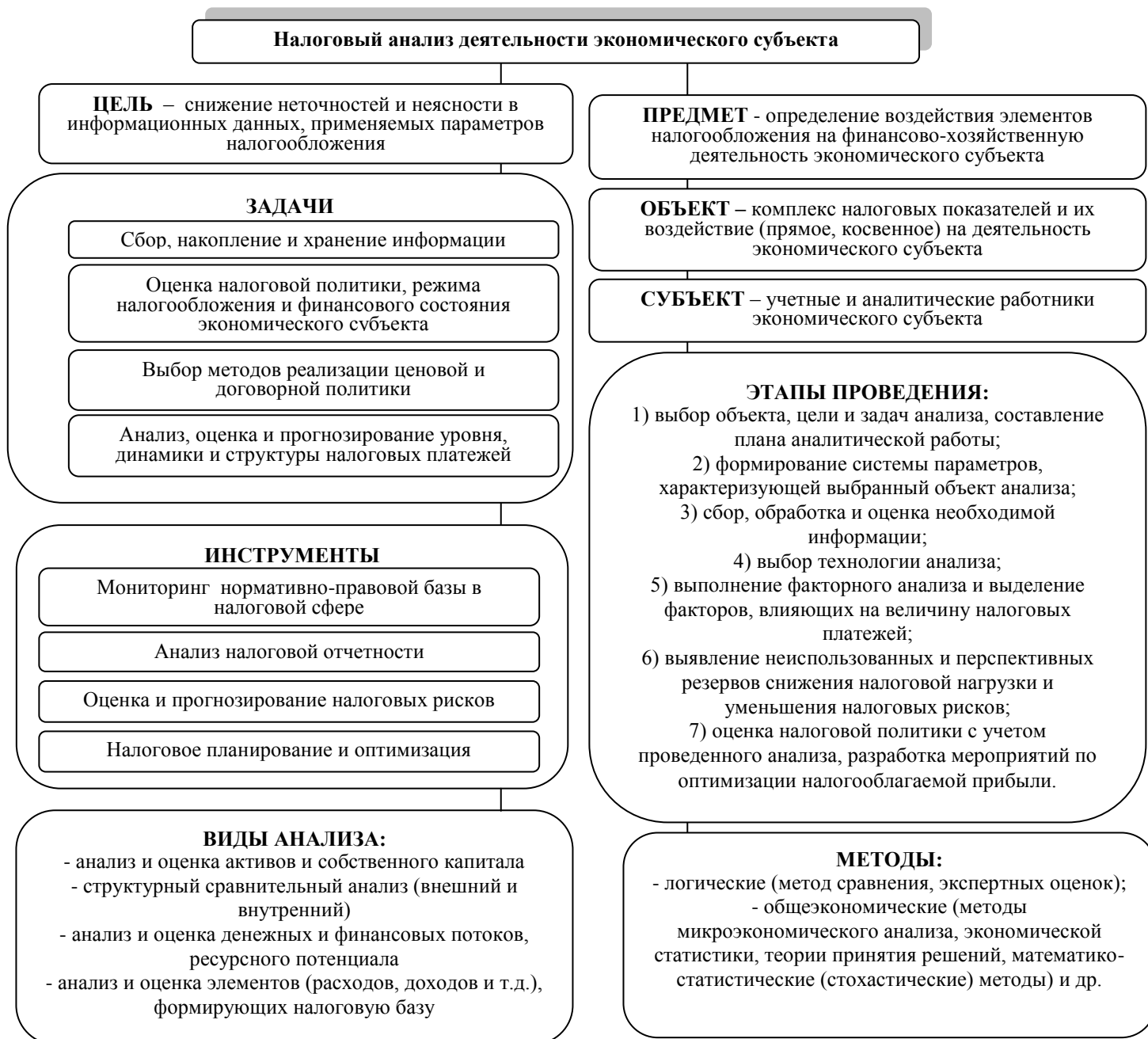


Рисунок 1 – Концептуальная сущность и содержание налогового анализа деятельности экономического субъекта

Налоговый анализ является трудоемким процессом, начиная от выбора объекта анализа и заканчивая формированием выводов по полученным результатам. Каждый этап его проведения должен быть построен таким образом, чтобы можно было глубже исследовать финансовое положение экономического субъекта, а также максимально точно дать оценку результатам аналитической работы.

Аналогично налоговому анализу, налоговое планирование и прогнозирование имеет неоднозначную трактовку и с начала формирования налоговой системы России определились диаметрально противоположные

направления, характеризующие данные термины: планирование и прогнозирование - два разных направления, тесно связанные друг с другом; планирование включает в себя прогнозирование, как один из этапов управленческой деятельности экономического субъекта.

Считаем, что налоговое планирование и прогнозирование на уровне экономического субъекта следует рассматривать как единый адаптивный процесс по формированию гибкой информационной среды для постоянной корректировки показателей налогообложения. Основы налогового планирования включают не только существующие элементы учетной политики экономического субъекта, но и правильное и полное использование всех установленных законом налоговых льгот, а также анализ возможностей получения отсрочек и рассрочек по уплате налогов.

Практически все организации в той или иной степени прибегают к налоговому планированию. Однако, формы и методы построения налоговых планов могут сильно отличаться друг от друга. По длительности периода выделяют долгосрочное и текущее налоговое планирование, которые на практике тесно взаимосвязаны с налоговым анализом (Рисунок 2).



Рисунок 2 - Уровни и этапы налогового планирования

Таким образом, взаимодействие налогового анализа, планирования и прогнозирования дает более достоверные результаты при реализации методического инструментария налоговой оптимизации. Применение методов и инструментов налогового анализа в корпоративном налоговом планировании будет способствовать составлению бюджетов и прогнозов налоговых затрат, оптимизации налоговых потоков, а также повышению налоговой дисциплины экономического субъекта.

2 Теоретически обоснованы мероприятия по устранению причин низкой налоговой дисциплины в Российской Федерации (ужесточение санкций за нарушение налогового законодательства, внедрение налогового консультирования через методический инструментарий налогового анализа и планирования)

В ходе диссертационного исследования установлено, что налоговая дисциплина представляет собой степень соблюдения налогоплательщиком своих обязательств по начислению, перечислению и документообороту по налоговым платежам, а управление налоговой дисциплиной – это комплекс мероприятий, направленных на формирование, обучение, воспитание и контроль моральных качеств и финансовых возможностей налогоплательщика исполнять налоговые обязанности с учетом одновременности взаимодействия с налоговыми органами.

Налоговая дисциплина является одним из составляющих налоговой культуры страны и тесно связана с ней. Экономические субъекты не всегда соблюдают налоговую дисциплину вследствие двух совокупностей причин - налогового и неналогового (организационно-экономического) характера (Рисунок 3). Причины налогового характера определяются комплексом взаимосвязанных проблем (уклонение от уплаты налогов и как следствие, налоговая задолженность, сокрытие доходов, занижение налоговой базы, несвоевременное представление налоговых деклараций), требующих решения в части налоговой оптимизации, совершенствования правового поля и качества деятельности налоговых органов, а также направлений развития налоговой культуры.

Вторая группа причин (неналоговая) характеризуется возникновением форс-мажорных ситуаций, при которых экономический субъект не в состоянии полностью или частично выполнить свои обязанности. Такие причины носят преднамеренный характер, при которых налогоплательщик прибегает к налоговому правонарушению, осознавая налоговые санкции, возникающие в случае его раскрытия.

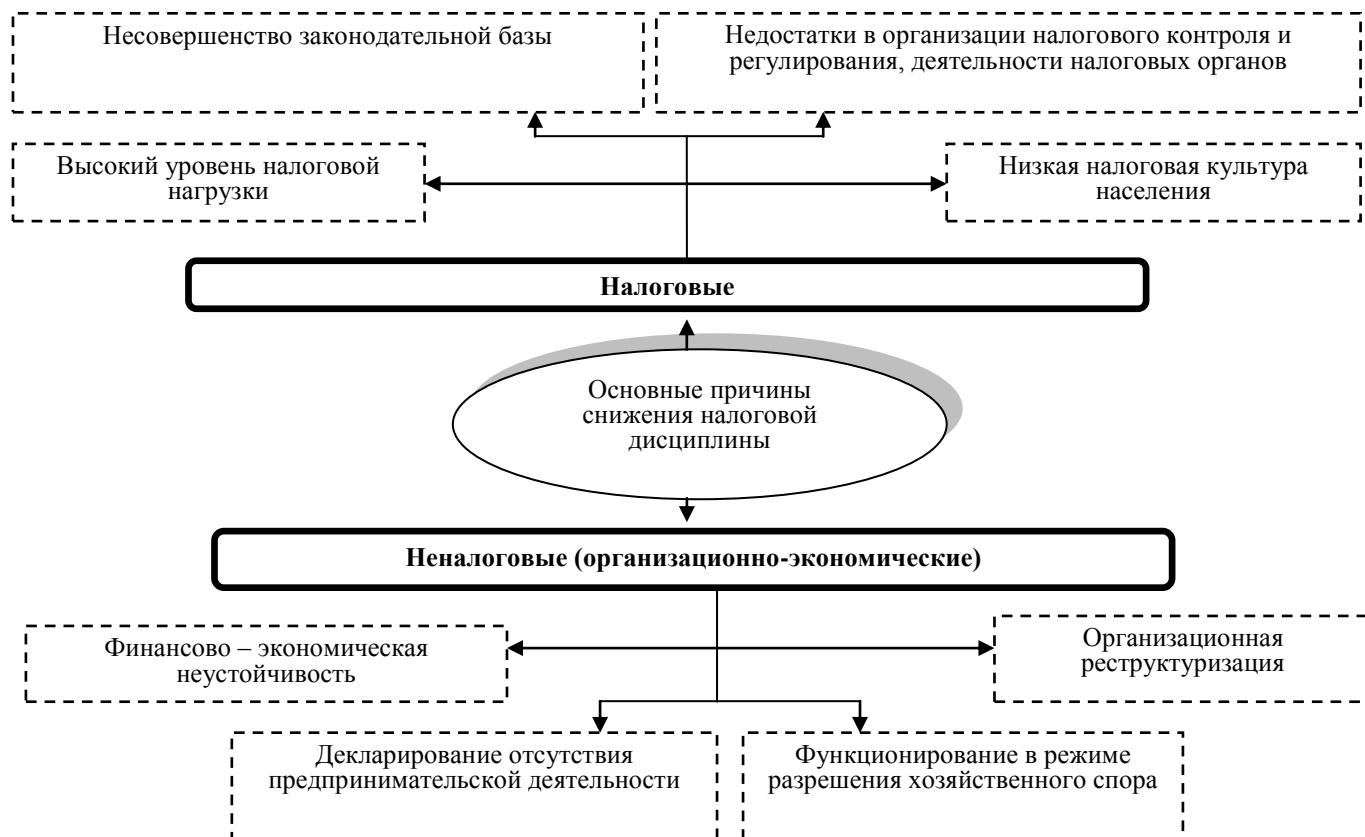


Рисунок 3 - Основные причины несоблюдения налоговой дисциплины экономическим субъектом

Ежегодно, вследствие причин налогового и неналогового (организационно-экономического) характера, бюджетная система недополучает значительные суммы налогов и сборов. В таблице 1 представлена динамика задолженности по налогам и сборам за 2009 –2012 (октябрь) годы.

Таблица 1 –Динамика задолженности по налогам и сборам за 2009 - октябрь 2012 год¹, тыс. руб.

| Показатель | 2009 | 2010 | 2011 | октябрь 2012 |
|---|-------------|-------------|-------------|--------------|
| Задолженность по налогам и сборам, в том числе: | 698 955 089 | 704 529 564 | 675 308 327 | 696 640 555 |
| Федеральные налоги | 590 622 684 | 585 109 776 | 553 174 066 | 594 044 243 |
| Региональные налоги | 63 538 030 | 70 289 839 | 77 771 770 | 59 167 605 |
| Местные налоги | 31 023 767 | 33 120 557 | 26 664 922 | 21 749 179 |
| Специальные налоговые режимы | 13 770 608 | 16 009 392 | 17 697 569 | 21 679 528 |
| Возможные к взысканию | 689 979 842 | 693 079 807 | 653 638 705 | 692 239 863 |
| Урегулированная задолженность | 366 592 742 | 377 590 199 | 364 410 410 | 374 957 391 |
| Задолженность по пеням и штрафам | 454 953 743 | 395 513 304 | 329 417 967 | 316 916 573 |
| Урегулированная задолженность | 190 211 779 | 183 050 943 | 145 438 639 | 147 144 705 |

По данным Федеральной налоговой службы на 1 января 2013 года совокупная задолженность по налоговым платежам, налоговым санкциям и пеням в бюджетную систему Российской Федерации составила 1 047 557,8 млн. руб., в

¹ Сайт Федеральной налоговой службы // Internet resource: <http://www.nalog.ru>

том числе по федеральным налогам и сборам – 873 573,9 млн. руб. Совокупная задолженность по сравнению с суммой задолженности на 1 января 2012 года возросла на 42 831,5 млн. руб., по федеральным налогам и сборам увеличение задолженности составило 38 369,9 млн. руб.

Динамика задолженности по федеральным налогам и сборам за 2012 год по субъектам Российской Федерации с наибольшей суммой задолженности представлена на рисунке 4.

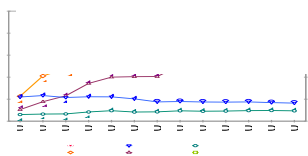


Рисунок 4 – Динамика задолженности по федеральным налогам и сборам по субъектам Российской Федерации с наибольшей суммой задолженности

Тенденция недополучения денежных средств сохраняется на протяжении всего анализируемого периода в связи с тем, что в действующей налоговой системе неэффективно работает механизм контроля за сбором, а также система санкций за нарушения налогового законодательства. Проведенный анализ проблем и причин низкой налоговой дисциплины налогоплательщиков в РФ говорит о необходимости применения методического инструментария налогового анализа и планирования и совершенствования инструментов налогового администрирования с помощью ужесточения санкций за налоговые правонарушения и устранения пробелов в налоговом законодательстве.

Считаем, что внедрение налогового консультирования в корпоративную налоговую политику, как способ повышения налоговой дисциплины, будет способствовать развитию налоговой культуры посредством квалифицированной помощи специалистов в области налогообложения. В современной обстановке, когда налоговое законодательство постоянно модернизируется,

налогоплательщикам сложно перестроится на новый уровень, именно в этом случае налоговое консультирование призвано помочь экономическим субъектам формировать должным образом учетно-аналитическую систему и ее отдельные элементы (в части, налоговый анализ и планирование).

3 Разработаны научно-методические рекомендации по проведению налогового анализа деятельности экономического субъекта, основанные на исследовании факторов, влияющих на налоговую базу, и выявлении резервов необходимых финансовых ресурсов, позволяющие принимать обоснованные решения по оптимизации налоговой нагрузки и включающие измерение рисков составляющей, способствующей снижению налоговой дисциплины

В ходе диссертационного исследования доказана необходимость проведения налогового анализа в системе корпоративного налогового менеджмента, как связующего звена между планированием и прогнозированием налоговых платежей экономического субъекта, который заключается в наглядном отражении факторов, влияющих на финансовые результаты деятельности, и как следствие, возможности предотвращения рисков ситуаций в будущем. На практике в настоящее время экономическими субъектами осуществляется, как правило, классическое налоговое планирование с элементами долгосрочного (организационно – правовая форма) и текущего (учетная политика). Налоговый анализ по совокупности налогов целесообразно проводить раз в год для оценки всей работы экономического субъекта и наглядного представления тех составляющих налоговых баз и других элементов, которые в отчетном периоде привели к изменению суммы налога в сторону увеличения, либо уменьшения. Как правило, налоговый анализ проводится на основе внешней и внутренней информации о предприятии (налоговая декларация) для расчета более укрупненного показателя, что служит решением проблем планирования и прогнозирования налоговой деятельности на долгосрочную перспективу.

С учетом вышеизложенного считаем, что методика проведения налогового анализа должна включать следующие этапы (Рисунок 5).

Предложенная методика налогового анализа включает различный методический инструментарий, позволяет систематизировать аналитические результаты и планировать элементы налоговой оптимизации. Экономическому субъекту необходимо проводить налоговый анализ в целях изучения факторов, которые в большей степени влияют на налоговую базу, и для выявления резервов денежных средств, которые могут быть необходимы экономическому субъекту в конкретный момент времени.

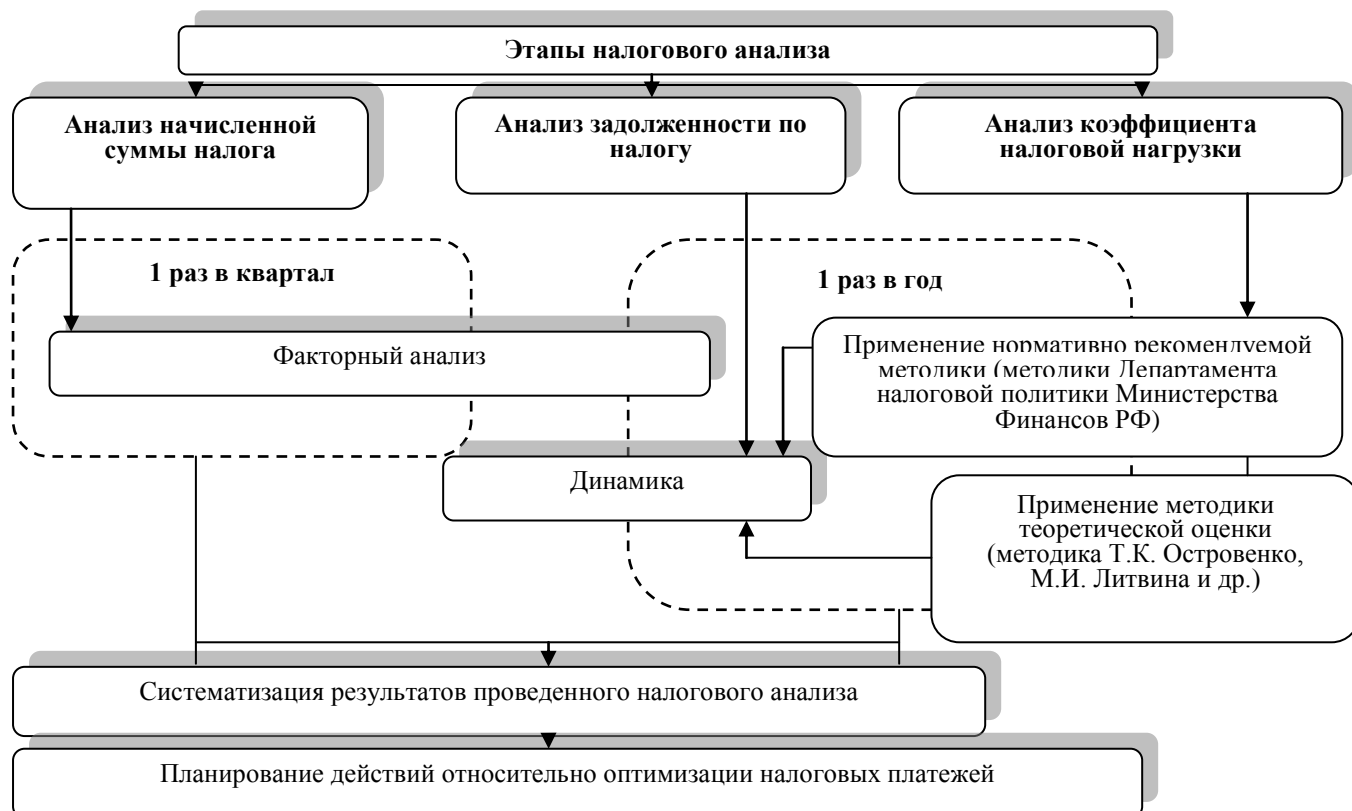


Рисунок 5 - Рекомендуемая методика налогового анализа экономического субъекта

Налоговый анализ является неотъемлемой частью системы планирования и прогнозирования налоговых платежей на предприятии, так как предоставляет обоснованную информацию относительно существующего положения дел и результатов реализуемой налоговой политики.

В ходе диссертационного исследования проведен анализ задолженности коммерческой организации по налогам и сборам, результаты которого позволяют говорить о нерациональном использовании собственных средств. Автором исследованы критерии оценки рисков в соответствии с Концепцией планирования выездных налоговых проверок (Таблица 2) и сделан вывод, что исследуемый экономический субъект находится в зоне налогового риска. Поэтому необходимы проведение четкого и качественного анализа элементов, влияющих на налоговую нагрузку, и оценка возможностей экономического субъекта выйти из сложившейся ситуации в кратчайшие сроки.

Таблица 2 – Значения критериев налогового риска, в %¹

| Наименование показателя | 2010 г. | 2011 г. | 2012 г. |
|---|----------|--------------------|----------|
| Налоговая нагрузка | 17,4 | 17,8 | 17,2 |
| Среднеотраслевая налоговая нагрузка | 14,6 | 15,4 | 14,9 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб. | 5569 | 3307 | 1571 |
| Отношение темпа роста расходов над темпом роста доходов | - | 1,1 (p)>1,06(д) | 1,2>1,17 |
| Среднемесячная заработная плата одного работника, руб. | 7 639 | 9 003 | 10 623 |
| Среднеотраслевой уровень заработной платы, руб. | 11 397,7 | 12 619,6 | 13 996,5 |
| Рентабельность продаж | 10 | 5 | 2 |
| Среднеотраслевая рентабельность продаж | 12,8 | 12,2 | 8,1 |
| Рентабельность активов | 27 | 14 | 7 |
| Среднеотраслевая рентабельность активов | 7,7 | 6,9 | 5,3 |

Таким образом, только грамотная, своевременная и оперативная работа учетной службы и отделов налогового анализа и планирования будет способствовать решению рискованных ситуаций, связанных с налогообложением. В целом, взаимодействие налогового анализа, планирования и прогнозирования дает положительные результаты при проведении налоговой оптимизации, так как в этом случае информация, которая служит основой для ее воздействия на налоговую систему, представляется более точной, что, в конечном итоге, приводит к оптимальному уменьшению налоговой нагрузки.

4 Предложена методика корпоративного налогового планирования и прогнозирования на основе ситуационного и балансового методов, обеспечивающая реализацию мероприятий по повышению налоговой дисциплины экономического субъекта

По результатам проведения налогового анализа, руководство экономических субъектов получает объем информации, достаточный, чтобы перейти непосредственно к оптимизации всей налоговой нагрузки, либо конкретных налогов. На этом этапе, важное значение приобретает налоговое планирование и прогнозирование, которое помогает с большей точностью рассчитать исход будущих оптимизационных мероприятий, а также, при необходимости, позволит контролировать их действие в будущем, что положительно влияет на увеличение налоговой дисциплины.

Инструментами налогового планирования являются способы, посредством которых достигается оптимизация налогообложения, которая в рамках диссертационного исследования рассматривается как совокупность координационных мероприятий в рамках действующего правового поля, связанных с выбором местоположения, времени и видов деятельности,

¹Рассчитано автором по данным коммерческой организации

формированием наиболее эффективных проектов и договорных отношений, с целью повышения ресурсного потенциала экономического субъекта за счет минимизации налоговых затрат.

Методология налогового планирования имеет достаточно широкий спектр теоретических и практических способов для создания эффективной системы налоговой оптимизации, каждый из которых ориентирован на конкретную ситуацию и позволяет спрогнозировать ее развитие в будущем.

Действующая схема планирования и прогнозирования экономического субъекта в рамках классической модели удобна, если он не ограничен ни в материальных, ни в финансовых средствах, поскольку подразумевает налаженное производство и стабильные договорные отношения. На практике же обычно происходит обратное. Здесь необходимо учитывать особенность производимой продукции, ее конкурентоспособность, сезонность производства и другие факторы, которые в той или иной степени влияют на предприятие при осуществлении основных видов деятельности. Поэтому метод ситуационного планирования подходит лишь на кратковременные периоды, когда хозяйственные ситуации находятся под полным контролем руководства. В случае, когда сложно контролировать ситуации на длительную перспективу, можно применять балансовый метод, который включает в себя формирование и консолидацию всех бюджетов экономического субъекта. В этих целях необходима организация финансовой структуры, состоящей из центров ответственности.

В связи с этим в диссертации предложена следующая методика планирования налогового поля экономического субъекта по результатам налогового анализа в целях увеличения налоговой дисциплины (на примере налога на прибыль организаций) (Рисунок 6).

После составления налогового календаря целесообразно выбрать и проанализировать инструменты налоговой оптимизации, так как именно на этом этапе определяются мероприятия, которые позволят уменьшить будущие налоговые платежи законными способами. Далее, на основании метода ситуационного планирования (раскрытие каждой хозяйственной операции по доходам и расходам), составляется прогнозный баланс доходов и расходов предприятия, который группирует имеющиеся доходы и расходы на облагаемые и необлагаемые.

Таким образом, реализуемая в настоящее время система налогообложения коммерческими организациями является достаточно перспективной для совершенствования, так как оптимизируя ее можно существенно сократить налоговые платежи, а значит активизировать дополнительные средства для их развития в целом.

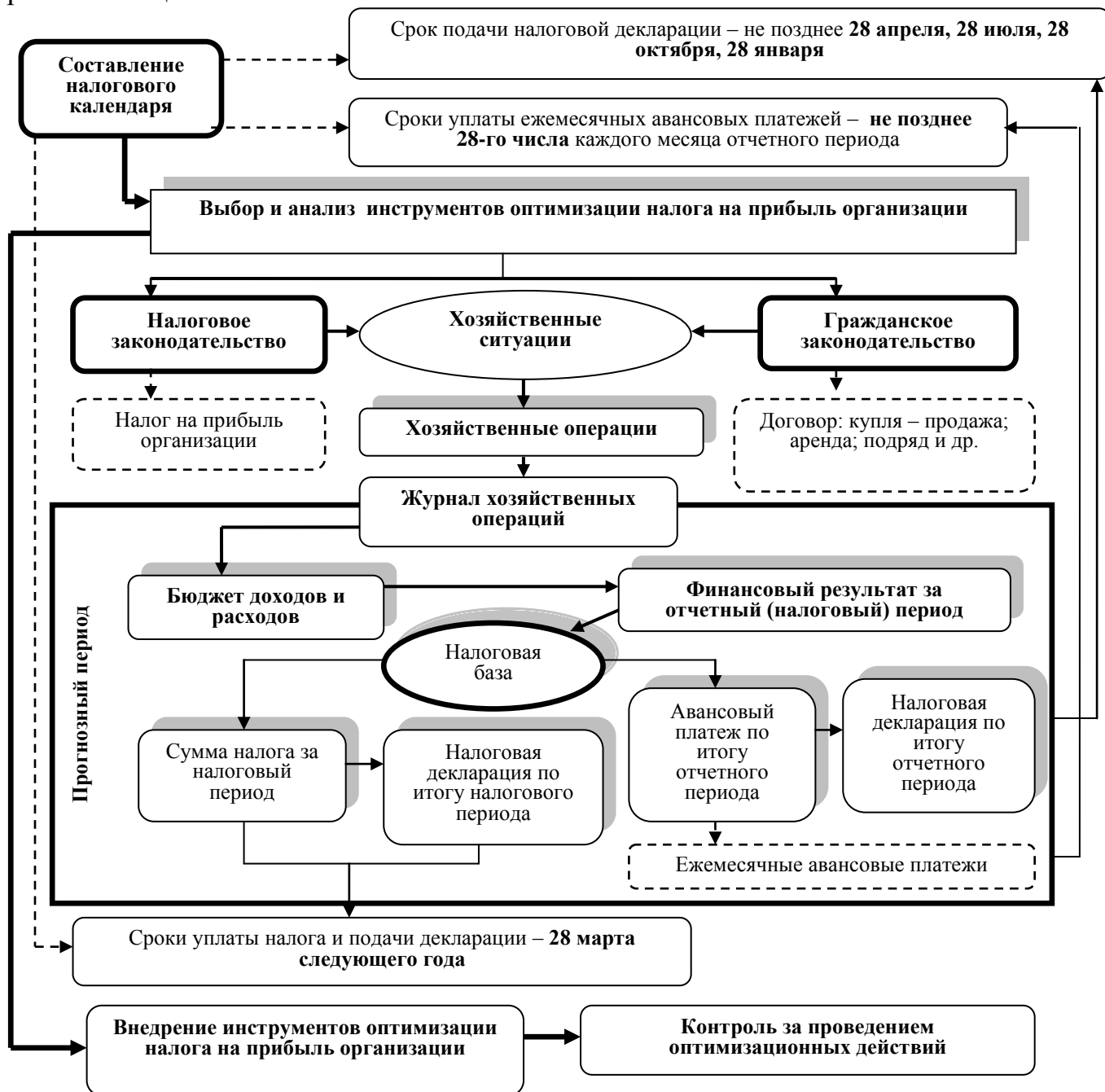


Рисунок 6 – Схема планирования и прогнозирования налога на прибыль коммерческой организации с использованием ситуационного и балансового методов

5 Разработаны научно-методические рекомендации по повышению налоговой дисциплины с помощью инструментов налогового анализа, планирования и оптимизации, которые положительно влияют на финансовые результаты и налоговое поле экономического субъекта

В ходе диссертационного исследования доказано, что налоговая система работает слаженно и эффективно развивается, когда все экономические субъекты принимают установленную налоговую политику и действуют в рамках закона. В этом случае налоговая дисциплина экономических субъектов находится на высоком уровне и не вызывает какого-либо вмешательства со стороны законодательных и исполнительных органов.

Если же экономический субъект периодически оказывается не способен исполнить свои обязанности по уплате налогов и сборов, то он целенаправленно нарушает закон. Для предотвращения данной ситуации в диссертации выделены три направления повышения налоговой дисциплины: вмешательство налоговых органов, самостоятельное решение проблем и налоговый консалтинг.

В результате проведения налогового анализа автором выделены основные задачи, требующие повышенного внимания со стороны руководства экономического субъекта, в частности снижения и предотвращения налоговой задолженности, недопущение переплат и возникновения рисков, и реализации инструментов налоговой оптимизации.

В рамках решения проблемы реструктуризации налоговой задолженности предложено проведение оптимизационных действий, в условиях реализации которых строится прогноз налоговых платежей. Результаты налоговой оптимизации представлены в таблице 3.

Использование налоговой оптимизации целесообразно только после качественного и детального анализа эффекта от применения способов сокращения налоговых платежей и построения прогноза развития экономического субъекта в будущем, что в конечном итоге поможет руководству принять результативные решения.

На основании построения бюджетов в будущем предприятие может спланировать свои действия по налоговой оптимизации, что поможет законным способом увеличить чистую прибыль. Так как эффективность планируемых действий зависит от владения руководством экономического субъекта необходимой информацией, составляется условный бюджет доходов и расходов коммерческой организации, основанный на запланированных в будущем ситуациях.

Таблица 3 – Условный прогноз начисления страховых взносов и налога на имущество коммерческой организации до и после налоговой оптимизации

| Показатель | 2013 г. | 2014 г. |
|---|---------------|---------------|
| До проведения оптимизационных мероприятий (Страховые взносы) | | |
| ФОТ (тыс. руб.) | 24 384 | 26 822 |
| Ставка (%) | 30 | 30 |
| Страховые взносы всего (тыс. руб.) | 7 315 | 8 047 |
| Данные с учетом оптимизации | | |
| ФОТ (тыс. руб.) | 18 270 | 20 708 |
| Ставка (%) | 30 | 30 |
| Страховые взносы (тыс. руб.) | 5 481 | 6 212 |
| До проведения оптимизационных мероприятий (налог на имущество организаций) | | |
| Налог на имущество организации | 233 | 233 |
| В том числе: | | |
| Хлебопекарная печь | 1,760 | 1,760 |
| Тестомесильная машина | 2,884 | 2,884 |
| Данные с учетом оптимизации | | |
| Налог на имущество организации | 231 | 230 |
| В том числе: | | |
| Хлебопекарная печь | 0,768 | 0,768 |
| Тестомесильная машина | 2,485 | 1,491 |

Взаимодействие налогового анализа и планирования в практике коммерческой организации дает положительные результаты, что видно исходя из предложенных мероприятий по анализу, планированию и прогнозированию в целях повышения налоговой дисциплины экономического субъекта.

3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Автором доказано, что в условиях развития инновационной экономики назрела необходимость эффективного применения инструментов налогового анализа и планирования, определения их места в системе корпоративного налогового менеджмента, систематизации накопленных знаний и прикладных разработок в целях обеспечения устойчивого роста благосостояния экономического субъекта и повышения налоговой дисциплины.

Анализ налоговых затрат представляет собой поиск потенциальных возможностей в рамках корпоративного налогового менеджмента, при этом инструменты нахождения оптимальных направлений воздействия на структурные параметры, используемые в рамках решения многокритериальной и достаточно сложной задачи, не могут быть применены без использования приемов и методов налогового анализа. В связи с этим налоговый анализ и планирование направлены всестороннее исследование текущих и перспективных воздействий на параметры налогообложения и на финансовые результаты деятельности экономического субъекта. Проведение налогового анализа помогает экономическому субъекту найти правильные пути оптимизации налоговых платежей. Именно после

получения результатов анализа, руководство может реально оценить факторы, которые в наибольшей степени воздействуют на увеличение налоговой базы, и вовремя решить существующие проблемы.

Инструменты налогового планирования, анализа и прогнозирования должны тесно взаимодействовать между собой в рамках корпоративной налоговой политики, так как, охватывая большое количество ресурсов экономического субъекта, они приводят к повышению налоговой дисциплины.

4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК

1. Харламов, К.О. Инструменты и методы проведения налогового анализа по налогу на прибыль организаций / К.О. Харламов // Экономические и гуманитарные науки. – 2014. - №1. – 0,6 п.л.

2. Харламов, К.О. Особенности применения налогового консультирования в рамках повышения налоговой дисциплины по основным налогам, уплачиваемым промышленным предприятием / К.О. Харламов // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №8. – С. 95-98. - 0,3 п.л.

3. Харламов, К.О. Методические аспекты налогового консультирования как основы формирования налоговой дисциплины / К.О. Харламов // Управленческий учет. – 2013. - №7. – С. 75-84. - 0,6 п.л.

4. Харламов, К.О. Направления совершенствования налогового консультирования на предприятии / К.О. Харламов // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №4. – С. 101-108. - 0,7 п.л.

5. Харламов, К.О. Анализ способов повышения налоговой дисциплины / К.О. Харламов // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №3. – С. – 90-94. - 0,3 п.л.

6. Харламов, К.О. Теоретические основы формирования налоговой дисциплины / К.О. Харламов // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №2. – С. 73-77. - 0,4 п.л.

7. Харламов, К.О. Функция контроля в механизме управленческого учета, его сущность, содержание и виды / К.О. Харламов // Управленческий учет. – 2012. - №2. – С. 28-32. – 0,4 п.л.

Статьи в других научных изданиях

8. Харламов, К.О. Формирование налоговых обязательств экономического субъекта и их анализ в системе налогового планирования и прогнозирования / К.О. Харламов// Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (г. Орел, 19-21 ноября 2013 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Государственный университет - УНПК», 2013. - 0,6 п.л.

9. Харламов, К.О. Анализ налоговых рисков как объекта снижения налоговой дисциплины экономического субъекта / К.О. Харламов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (г. Орел, 19-21 ноября 2013 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2013. - 0,5 п.л.

10. Харламов, К.О. Особенности и методика корпоративного налогового планирования и прогнозирования / К.О. Харламов // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (г. Орел, 23-25 апреля 2013 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2013. - 0,5 п.л.

11. Харламов, К.О. Методика налогового анализа деятельности экономического субъекта / К.О. Харламов // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (г. Орел, 23-25 апреля 2013 г.). – Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет - УНПК», 2013. - 0,8 п.л.

12. Харламов, К.О. Развитие налоговой системы в Российской Федерации / К.О. Харламов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Влияние налоговой политики на экономическое развитие регионов, отраслей и хозяйствующих субъектов» (г. Москва, 15-17 ноября 2010 г.). – Москва: Дело и сервис, 2010. – 0,6 п.л.

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс
Лицензия № 00670 от 05.01.2000
Подписано к печати 16 января 2015 г. Формат 60 x 841/16
Печать офсетная. Объем 1,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.
Заказ № 225/15
Отпечатано с готового оригинал-макета
На полиграфической базе Госуниверситет - УНПК
302030, г. Орел, ул. Московская, 65.