На правах рукописи

Смирнов Евгений Сергеевич

**НАЛОГОВЫЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Орел, 2013

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор

**Чайковский Дмитрий Валерьевич**

**Официальные оппоненты:**

**Бодрова Татьяна Васильевна** доктор экономических наук, доцент,

Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования

Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации», кафедра «Бухгалтерский учет», профессор

**Ткачева Татьяна Юрьевна**, кандидат экономических наук, доцент,

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Юго-Западный государственный университет», кафедра «Налогообложение и антикризисное управление», доцент

**Ведущая организация:** Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)**»

Защита диссертации состоится 27 декабря 2013 г. в 12 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, 40, аудитория 701 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», по адресу: 302020 г. Орел, Наугорское шоссе, 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 26 ноября 2013 г. Объявление о защите и автореферат размещены 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 Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: vak2.ed.gov.ru

Ученый секретарь

диссертационного совета Коростелкина Ирина Алексеевна**1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы.** В условиях интеграции в мировое экономическое пространство на первое место в регулировании хозяйственной деятельности коммерческих организаций выходят задачи эффективного управления финансами, а также оптимизации налоговых обязательств, основанных на итогах налогового анализа. В большей степени это касается налогообложения финансовых результатов, так как, зачастую, именно в отношении налога на прибыль коммерческие организации испытывают наибольшую налоговую нагрузку.

Аналитические процедуры, служащие базой для разработки направлений оптимизации налогообложения финансовых результатов коммерческих организаций, способствуют построению такой корпоративной налоговой политики, которая направлена на выполнение задач управления, как в текущем периоде, так и в перспективе.

Это обуславливает актуальность разработки теоретико-методических положений и практических рекомендаций, направленных на реализацию механизма налогового анализа формирования и оптимизации финансовых результатов деятельности коммерческой организации.

**Степень разработанности проблемы.** Налоговый анализ основывается на известных исследованиях по теории и практики налогообложения и налоговой системы.

Разработкой теории налогообложения успешно занимались и оставили значительный научный задел следующие зарубежные авторы: А. Вагнер, О. Гур, Т. Кинг, Д. Кейнс, А. Маршалл, А. Смит, Д. Рикардо, У. Петти, П. Самуэльсон, М. Фридмен и др.

Существенное влияние на развитие теории налогов оказали труды таких российских ученых, как В.А. Альтшулер, С.Ю. Витте, М.А. Богатырев, В.А. Лебедев, Н.И. Тургенев, А.А. Тривус, Д.Г. Черник и др.

Значительный вклад в исследование теоретических основ и методических характеристик налогового анализа на микроуровне внесли отечественные авторы: С.В. Белоусова, А.В. Боброва, Т.В. Бодрова, М.В. Васильева, Н.Г. Варакса, Е.С. Вылкова, А.З. Дадашев, Е.Н. Евстигнеев, Е.Ю. Золочевская, Б.Г. Маслов, А.Б. Райзберг, М.В. Романовский, Е.С. Савкина, Б.Г.Федоров и др.

Вопросы налогообложения прибыли поднимали в своих трудах И.А. Аврова, В.Д. Андреев, А.П. Бархатов, В.В. Валюк, М.А. Вахрушина, О.Н. Волкова, М.А. Климова, С.Ю. Кузнецова, С.В. Матвеев, В.К. Мешалкин, Н.В. Миляков, Ю.А. Наумов, Е.В. Невешкина, К.В. Новоселов, Л.А. Ровкина, М.В. Романова, Я.В. Соколова, Т.Ю. Ткачева, Ф.Н. Филина, Н.В. Чайковская, Г.С. Шерстнева, Е.Б. Шувалова и др.

Изучением и разработкой способов налоговой оптимизации занимаются такие ученые как В.Р. Берник, О.В. Врублевская, А.Н. Головин, Е.Г. Дедкова, С.М. Джаарбеков, И.А. Коростелкина, И.И. Кучеров, Ю.М. Лермонтов, И.А. Маслова, Л.В. Попова, Е.В. Сивков, А.В. Тильдиков, Д.Г. Черник, Д.А. Шевчук, Т.Ф. Юткина и другие.

Несмотря на то, что указанные ученые в своих работах затрагивают широкий спектр вопросов связанных с корпоративной налоговой политикой, постоянно развивающиеся экономические процессы определяют проблематику, требующую повышения роли налогового анализа финансовых результатов коммерческих организаций как основы принятия эффективных управленческих решений по увеличению прибыльности и рентабельности деятельности, что обусловило актуальность темы диссертационного исследования, предопределило его цель, задачи и научную новизну.

**Область исследования** соответствует пп. 3.14. «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов», 3.15. «Оптимизация налогового портфеля хозяйствующих субъектов» специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит», п. 2.11. «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта специальностей ВАК России (экономические науки).

**Целью диссертационного исследования** является разработка научно-методических положений и практических рекомендаций по применению аналитических процедур при формировании и оптимизации финансовых результатов коммерческой организации в целях снижения налоговой нагрузки и повышения рентабельности хозяйственной деятельности.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи:**

- определить категорию «налоговый анализ» и ее содержание, рассмотреть концептуальные элементы налогового анализа финансовых результатов коммерческой организации;

## - **предложить систему информационного обеспечения налогового анализа** финансовых результатов коммерческой организации;

- провести анализ результирующих финансовых показателей для целей налогообложения **и дать оценку его влияния на финансовое состояние** коммерческой организации;

- предложить методику проведения налогового анализа по налогу на прибыль коммерческой организации;

## - разработать методику оптимизации налога на прибыль организаций на основе использования методов налогового анализа.

**Предметом исследования** являются экономические отношения, возникающие на микроуровне при проведении процедур налогового анализа финансовых результатов.

**Объектом исследования** является финансово-экономическая деятельность коммерческих организаций в целом и процесс формирования и налогообложения прибыли, в частности.

**Методологическую и теоретическую основу исследования** формируют концептуальные положения теории налогов и налогообложения, научные исследования и методологические разработки российских и зарубежных ученых по развитию основ налогового анализа, законодательные и нормативно-правовые акты, среди которых Налоговый кодекс РФ, постановления Правительства РФ, распорядительные документы Федеральной налоговой службы, научно-периодические и практические издания, посвященные проблемам налогового анализа прибыли коммерческих организаций.

Подтверждение разработанных теоретических положений и обоснование выводов производилось автором с учетом базовых принципов, имеющихся в научно-прикладных исследованиях и разработках по налоговому анализу.

Процесс диссертационного исследования базировался на использовании различных методов научного познания, а именно общенаучных (системность, диалектика, анализ, синтез, комплексность) и специальных экономических (сравнения, графический). При написании диссертационной работы использовался факторный, динамический, горизонтальный анализ.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по налоговому анализу финансовых результатов, позволяющих, в отличие от известных, своевременно реагировать на изменения налогового законодательства, оптимизируя налоговую нагрузку и снижая налоговые риски в целях повышения прибыльности финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты исследования, **имеющие научную новизну:**

1) по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:

- проведен анализ результирующих финансовых показателей для целей налогообложения и дана оценка его воздействия на финансовое состояние**,** что позволило выделить факторы, влияющие на ликвидность и платежеспособность коммерческой организации, определить проблемные моменты в хозяйственной деятельности с точки зрения налоговых последствий (п. 3.15 паспорта специальности 08.00.10);

- предложена методика проведения налогового анализа по налогу на прибыль коммерческой организации, в основе которой заложено исследование структуры и динамики абсолютных и относительных показателей, формирующих налоговую нагрузку, и сопоставление отчетных данных, реализация которой позволит дать обоснованное заключение о достоверности ведения налогового учета и эффективности принимаемых управленческих решений в налоговой сфере (п. 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

## - разработаны научно-методические рекомендации по оптимизации налога на прибыль организаций на основе использования методов налогового анализа с обоснованием выгодности и безопасности схем снижения налоговых обязательств (п. 3.15 паспорта специальности 08.00.10);

2) по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика:

- предложена авторская трактовка категории «налоговый анализ», определены его основные элементы и обоснованы этапы проведения, последовательная и своевременная реализация которых позволит повысить результативность внутреннего налогового контроля и будет способствовать формированию налоговой дисциплины, а также выделены и структурированы концептуальные элементы налогового анализа финансовых результатов коммерческой организации, способствующие повышению качества аналитического обеспечения и эффективности принимаемых управленческих решений (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

## - **предложена и обоснована система информационного обеспечения налогового анализа** финансовых результатов коммерческой организации, отвечающая критериям содержательности, объективности и своевременности, позволяющая получать оперативные данные из внешних и внутренних источников для проведения корпоративной налоговой политики (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12).

**Теоретическая значимость** диссертационного исследования заключается в выявлении особенностей формирования и налогообложения финансовых результатов и определении концептуальных элементов налогового анализа в коммерческой организации, в анализе и обобщении различных подходов к проблемам влияния налогообложения на прибыльность деятельности организаций и оптимизации такого влияния.

**Практическая значимость** диссертационного исследования состоит в том, что представленные теоретические положения и научно-методические разработки могут быть использованы коммерческими организациями в качестве методического обеспечения налогового анализа финансовых результатов с учетом современных условий хозяйствования и влияния изменения налогового законодательства и внешней экономической среды.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные теоретические и практические положения работы докладывались автором на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях: «Приоритетные направления устойчивого развития учетно-аналитической системы в условиях интеграции международных экономических процессов», «Внедрение международных стандартов и рекомендаций в системы гарантии качества экономического образования», «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем», «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (Орел, 2012-2013 гг.)

Результаты исследования получили применение и внедрены в практическую работу коммерческих организаций как методическая база для реализации методов оптимизации налога на прибыль организаций и формирования эффективной корпоративной налоговой политики.

Научные положения и выводы, сформулированные в работе, используются в учебном процессе в ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» при преподавании дисциплин «Налоговый анализ», «Налоговый учет», «Анализ и оптимизация налогооблагаемой базы», «Методы налоговой оптимизации», «Планирование и прогнозирование в налогообложении», «Налоговый аудит».

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 10 работах авторским объемом 3,9 п.л., в том числе три статьи опубликованы в рецензируемых журналах перечня ВАК.

**Структура и объем диссертационной работы.** Работа состоит из введения, трёх глав, заключения, списка использованных источников, включающего 158 наименований, содержит 156 страниц текста, 31 рисунок и 46 таблиц.

Во **введении** обоснована актуальность темы, определена степень разработанности проблемы, цель, задачи, объект и предмет диссертационного исследования, сформулированы положения, выносимые на защиту, раскрыта научная новизна, теоретическая и практическая значимость.

В **первой** главе диссертации «ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ» [рассмотрен категориальный аппарат налогового анализа,](#_Toc368608218) [изучен процесс формирования и налогообложение финансовых результатов коммерческих организаций,](#_Toc368608219) [раскрыты концептуальные основы налогового анализа финансовых результатов коммерческой организации.](#_Toc368608220)

Во **второй** главе диссертации «НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПРОВЕДЕНИЮ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ» [предложена система информационного обеспечения налогового анализа финансовых результатов коммерческой организации,](#_Toc368608222) проведен [анализ результирующих финансовых показателей для целей налогообложения,](#_Toc368608224) проанализирована и [дана оценка его влияния на формирование налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций.](#_Toc368608225)

В **третьей** главе диссертации «РЕАЛИЗАЦИЯ ИНСТРУМЕНТОВ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА В ЦЕЛЯХ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ ПРИБЫЛИ» [предложена методика применения аналитических процедур для планирования и прогнозирования финансовых результатов деятельности коммерческой организации,](#_Toc368608227) разработана [методика проведения налогового анализа по налогу на прибыль организаций,](#_Toc368608228) обоснована [и практически подтверждена целесообразность использования методов налогового анализа для оптимизации налога на прибыль организаций.](#_Toc368608229)

**2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1 Предложена авторская трактовка категории «налоговый анализ», определены его основные элементы и обоснованы этапы проведения, последовательная и своевременная реализация которых позволит повысить результативность внутреннего налогового контроля и будет способствовать формированию налоговой дисциплины, а также выделены и структурированы концептуальные элементы налогового анализа финансовых результатов коммерческой организации, способствующие повышению качества аналитического обеспечения и эффективности принимаемых управленческих решений**

Анализ и оценка налоговой системы, применяемой коммерческой организацией, выступает важным элементом в общей системе управления налогообложением. Содержание налогового анализа заключается в определении влияния налогов на финансовое состояние организации, исследовании процессов налогообложения хозяйствующего субъекта во взаимосвязи и взаимозависимости с различными результативными показателями деятельности.

В рамках диссертационного исследования под налоговым анализом понимается совокупность приемов и способов, с помощью которой можно осуществить всестороннее изучение ресурсного потенциала организации, эффективность его использования и степень влияния на налогообложение, а также охарактеризовать корпоративную налоговую политику в конкретные временные периоды.

В процессе налогового анализа дается оценка степени воздействия внешних и внутренних факторов, исследуются их количественная и качественная характеристики, что обосновывает точность и достоверность его выводов.

На основе исследования исторических аспектов становления и развития теоретических основ налогового анализа в России и за рубежом, выделены и охарактеризованы основные элементы современной системы налогового анализа (Рисунок 1).

**Элементы**

Направления

Анализ сумм уплаченных налогов и сборов

Анализ задолженности по налоговым платежам, пеням, налоговым санкциям

Анализ эффективности системы налогообложения и налоговой политики

Итоговый

**НАЛОГОВЫЙ АНАЛИЗ**

**Виды**

Предмет

Финансовая и налоговая отчетность

Принципы

Всеобщности

Единства

Оперативности

Соответствия

Объект

Совокупность параметров налогообложения

Внутренний

Внешний

Перспективный

Ретроспективный

Оперативный

Субъект

Налогоплательщики:

коммерческие организации

Рисунок 1 – Концептуальные элементы налогового анализа коммерческой организации

Налоговый анализ входит в систему финансового анализа деятельности организации и осуществляется на основе анализа доходов, расходов и финансовых результатов. Для теоретического обоснования механизма налогового анализа автором определены его основные этапы (Рисунок 2).

Определение цели и задач анализа, формирование основных направлений аналитической работы

Определение совокупности качественных и количественных показателей (абсолютных и относительных), подлежащих налоговому анализу

Планирование аналитической работы

Осуществление информационного и методического обеспечения аналитической работы, построение экономико-математических моделей

Оформление результатов анализа в виде аналитического отчета, пояснительной записки, справки, заключения

Анализ результатов налоговой деятельности организации, выявление и устранение недостатков проводимой налоговой политики, поиск путей снижения налоговой нагрузки

1 ЭТАП

2 ЭТАП

3 ЭТАП

4 ЭТАП

5 ЭТАП

6 ЭТАП

Рисунок 2 – Этапы налогового анализа на микроуровне

Считаем, что налоговый анализ – это непрерывный, сложный процесс исследования финансово-хозяйственной деятельности организации и действующего налогового законодательства с целью оценки налогового механизма и сокращения налоговых затрат, а также улучшения показателей деятельности налогоплательщика.

Система учета и анализа финансовых результатов коммерческой организации во многом обусловлена особенностями финансово-хозяйственной деятельности, вариантами выбора налогового режима и элементами учетной политики.

Концепция налогового анализа формирования финансовых результатов как принципиальная основа определяет последовательность действий при разработке и принятии управленческих решений в налоговой сфере. Положительный финансовый результат деятельности коммерческой организации формирует налоговую базу (налогооблагаемую прибыль) по налогу на прибыль организаций (Рисунок 3).

Налоговый анализ прибыли коммерческой организации

Обеспечение правильности и полноты исчисления налогооблагаемой прибыли

Цели налогового анализа прибыли коммерческой организации

Своевременная уплата налога на прибыль организаций

Информационное обоснование прав и законных интересов налогоплательщиков в вопросах налогообложения прибыли

Анализ и оценка ведения бухгалтерского и налогового учета

Анализ данных первичных документов и базы договоров экономического субъекта используемых при формировании налогооблагаемой прибыли в части поступивших доходов и произведенных расходов

Оценка правильности определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Изучение учетной политики в части соблюдения правил формирования налогооблагаемой прибыли

Анализ налогового и смежного с ним законодательства по вопросам налогообложения прибыли

Анализ актов налоговых проверок налога на прибыль организаций

Определение способов оптимизации налога на прибыль организаций

Информационное обеспечение налогового планирования налога на прибыль организаций с учетом отраслевой принадлежности

Задачи анализа прибыли коммерческой организации

Инструменты анализа прибыли коммерческой организации

Анализ документации, связанной с налогообложением прибыли

Мониторинг налогового и смежного с ним законодательства по вопросам налогообложения прибыли

Налоговое планирование по налогу на прибыль организаций

Оценка предпринимательских рисков и рисков оптимизации налога на прибыль организаций

Налоговое прогнозирование по налогу на прибыль организаций

Налоговый аудит налога на прибыль организаций

Рисунок 3 – Концепция налогового анализа финансовых результатов коммерческой организации

По результатам налогового анализа финансовых результатов коммерческой организацией должны быть сделаны выводы о необходимости консультирования по актуальным вопросам в области учета и налогообложения, разработки корпоративной налоговой политики, перерасчете и корректировке учетно-налоговых показателей, об оптимизации налогообложения, которой предшествует налоговый аудит.

Конечным этапом налогового анализа является формирование выводов о необходимости построения эффективной налоговой политики и выборе режима налогообложения.

## **2 Предложена и обоснована система информационного обеспечения налогового анализа финансовых результатов коммерческой организации, отвечающая критериям содержательности, объективности и своевременности, позволяющая получать оперативные данные из внешних и внутренних источников для проведения корпоративной налоговой политики**

## **В диссертации обосновано, что информация, используемая при проведении налогового анализа** финансовых результатов коммерческой организации, **должна соответствовать ряду критериев (Рисунок 4).**

Критерии, предъявляемые к используемой информации в рамках налогового анализа

**Независимо от источников, информация должна соответствовать потребностям налогового анализа**

**Необходимые данные должны поступать во время и их содержание должно быть подробно и достоверно изложено**

**Необходимые сведения должны быть объективно отражены в документации**

**Информация, которая поступает из различных источников, должна нести единую смысловую нагрузку**

**Информация должна быть лаконично представлена и обновляться по мере необходимости**

**Рисунок 4 – Критерии, предъявляемые налоговым анализом к используемой информации**

**На проведение налогового анализа и его результаты влияет экономическая и налоговая политика государства, финансово-экономические показатели деятельности налогоплательщика, изменение действующего законодательства, а также другие внешние и внутренние факторы, формирующие систему информационного обеспечения налогового анализа финансовых результатов (Рисунок 5).**

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

***Внешние источники***

Законодательные и нормативно-правовые акты

Налоговый кодекс РФ

Глава 25 «Налог на прибыль организаций»

ПБУ 9/99 «Доходы организации»

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»

Федеральный закон «О бухгалтерском учете»

Гражданский кодекс РФ

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»

ПБУ 10/99 «Расходы организации»

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств

Письма, методические указания и официальные разъяснения законодательства

Письма, инструкции и приказы Министерства финансов РФ

Письма ФНС РФ

Письма Управлений ФНС по субъектам РФ

Официальные разъяснения НК РФ

Научные работы и взгляды независимых специалистов

Судебная практика и разъяснения нормативно-правовых актов

Знания и опыт налогового аналитика

***Внутренние источники***

Учетная политика организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения

Налоговая и бухгалтерская отчетность

Документы аудиторских и налоговых проверок

Типовые договора и документооборот системы внутреннего контроля

Бизнес-план организации

Рисунок 5 – Система информационного обеспечения налогового анализа финансовых результатов коммерческой организации

Налоговая и бухгалтерская отчетность – это главные источники информации для налогового анализа доходов и расходов, формирующих финансовые результаты коммерческих организаций. Вся информация о доходах и расходах коммерческой организации отражается на основании первичных документов.

Информация о расходах по налогу на прибыль в бухгалтерской отчетности раскрывается путем указания данных обо всех показателях: постоянные и временные разницы, отложенный налог, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток). При этом постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) отражаются: в бухгалтерском балансе, в отчете финансовых результатах, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету.

Таким образом, эффективная корпоративная налоговая политика должна строиться на основе объективных выводов, формируемых по результатам налогового анализа, базой которого выступает информация, отвечающая критериям содержательности, объективности и своевременности.

**3 Проведен анализ результирующих финансовых показателей для целей налогообложения и дана оценка его воздействия на финансовое состояние, что позволило выделить факторы, влияющие на ликвидность и платежеспособность коммерческой организации, определить проблемные моменты в хозяйственной деятельности с точки зрения налоговых последствий**

Формирование финансовых результатов деятельности организации зависит от ее учетной политики, которая преследует одну из двух возможных целей:

- минимизацию налоговой нагрузки;

- оптимизацию финансового состояния организации.

В ряде случаев эти цели взаимоисключают друг друга. Так, если вы­бирать методы учета, дающие максимально высокую оценку прибыли, то тем самым завышается налоговая база. И наоборот, если цель - снизить налоговые платежи организации, то выбираются методы учета, максимизирующие расходы текущего периода и оценку активов и прибыли. В этом случае снижаются показатели финансового состояния организации: коэффициенты платежеспособности, рентабельности и финансовой устойчивости. Варьируя учетной методологией в дозволенных законом рамках, существует возможность в ряде случаев достигать обеих целей одновременно.

Финансовая результативность (прибыльность) коммерческой организации важна для понимания ее деятельности в целом, а также для определения предпосылок устойчивого развития. В диссертационном исследовании проведен факторный анализ налога на прибыль организаций (Таблица 1).

Таблица 1 - Результаты факторного анализа налога на прибыль организаций[[1]](#footnote-1) за 2012 гг.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Расчет | Результаты расчета |
| Сумма налога за 2012 г.  | (11742248 + 198 – 9793637 – 34179)×20% | 382926 |
| Сумма налога за счет изменения величины доходов от реализации  | (17356284 + 198 – 9793637 – 34179)× 20% | 1505733 |
| Сумма налога за счет изменения величины внереализационных доходов | (17356284 + 1371 – 9793637 – 34179)× 20% | 1505968 |
| Сумма налога за счет изменения величины расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации | (17356284 + 1371 – 15049395 – 34179)× 20% | 454816 |
| Сумма налога за счет изменения величины внереализационных расходов | (17356284 + 1371 – 15049395 – 34422)× 20% | 454767 |
| Расчет изменения суммы налога от влияния конкретных факторов |
| Изменение суммы налога за счет изменения величины внереализационных доходов | 1505733 - 382926 | 1122807 |
| Изменение суммы налога за счет изменения величины расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации | 1505968 - 1505733 | 235 |
| Изменение суммы налога за счет изменения величины внереализационных расходов | 454767- 1505968 | -1051201 |
| Проверка полученных результатов |
| Общее изменение по всем факторам | 1122807 + 235 - 1051201 | 71841 |
| Изменение суммы налога за счет ставки за минусом величины изменения суммы налога за счет изменения суммы доходов от реализации | 454767 - 382926 | 71841 |

**Оценка влияния налогообложения на финансовое состояние** коммерческой организации **дана на основе анализа влияния налоговых платежей на объем производства и реализации продукции, на себестоимость продукции, на финансовые результаты и на чистую прибыль (Таблица 2).**

**Таблица 2 – Оценка влияния налогообложения на финансовое состояние** коммерческой организации, в руб[[2]](#footnote-2).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель** | **Формула** | **Значение** |
| **2010 г.** | **2011 г.** | **2012 г.** |
| 1. **Анализ влияния налоговых платежей на объем производства и реализации продукции**
 |
| **Изменение налоговых платежей, которые прямопропорционально зависят от объема продаж** | $$∆НП\_{1}=\sum\_{i=1}^{n}\pm ∆v\_{p}×c\_{Н\_{i}}$$ | **73106** | **219319** | **105598** |
| **Динамика налоговых платежей** | $Т\_{v}>Т\_{НП}$**;**$Т\_{v}<Т\_{НП}$**;**$Т\_{v}=Т\_{НП}$**.** | **105,39 110,71** | 117,01 **111,36** | **106,33 106,70** |
| 1. **Анализ влияния налоговых платежей на себестоимость продукции**
 |
| **Изменение платежей за счет изменения объема производства** | $$∆Н\_{i}=(\frac{Н\_{i}}{V\_{0}}-\frac{Н\_{i}}{V\_{1}})×V\_{1}$$ | $∆Н\_{з}=$ **-4593**$∆Н\_{тр}$**= -1922** | $∆Н\_{з}=$ **-4122**$∆Н\_{тр}$**=**  **-4878** | $∆Н\_{з}$**=**  **-4510**$∆Н\_{тр}$**=**  **-2186** |
| 1. **Анализ влияния налоговых платежей на финансовые результаты**
 |
| **Изменение величины налога на имущество организаций за счет переоценки основных фондов** | $$∆НИ\_{1}=∆Ф\_{1}×С\_{и};$$$$∆НИ\_{2}=∆Ф\_{2}×С\_{и};$$$$∆НИ\_{3}=∆Ф\_{3}×С\_{и}.$$ | $∆НИ\_{1}$**=0**$∆НИ\_{2}$**=0**$∆НИ\_{3}$**=0** | $∆НИ\_{1}$**=0**$∆НИ\_{2}$**=0**$∆НИ\_{3}$**=0** | $∆НИ\_{1}$**=0**$∆НИ\_{2}$**=0**$∆НИ\_{3}$**=0** |
| **Изменение величины налога на прибыль организаций в связи с изменением налога на имущество организаций** | $$∆НП\_{1}=∆НИ\_{1}×С\_{пр}.$$ | $∆НП\_{1}$**=0** | $∆НП\_{1}$**=0** | $∆НП\_{1}$**=0** |
| 1. **Анализ влияния налоговых платежей на чистую прибыль**
 |
| **Величина недополученной прибыли** | $$∆П\_{плат}=П-П\_{ч}$$ | $∆П\_{плат}$**= 1310** | $∆П\_{плат}$**= 1008** | $∆П\_{плат}$**= 3776** |
| **где** $∆v\_{p}$ **– величина изменения объема реализации продукции в действительных ценах за анализируемый период;** $C\_{H\_{i}}$ **– ставка i-го налога; TV – темп роста объема реализации продукции; TНП – темп роста налоговых платежей; ∆Hi – величина изменения земельного и транспортного налога за анализируемый период; V0 и V1 – объем производства и реализации продукции; ∆Ф – изменение величины стоимости основных производственных фондов за счет их переоценки; Си – ставка налога на имущество организаций; ∆НИ1 – изменение величины налога на имущество организаций; Спр – ставка налога на прибыль организаций; П – сумма прибыли предприятия, которая могла бы остаться в его распоряжение если бы данная организация не являлась плательщиком налогов и сборов; Пч – чистая прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты всех налогов и сборов** |

**Налоговая база зависит не только от расширения сферы деятельности предприятия, ее масштабности и структуры, но и от изменения непосредственно налоговой системы.**

**В работе дана оценка влияния налоговых обязательств на формирование налоговой нагрузки по налогу на прибыль (Таблица 3).**

Таблица 3 - Расчет налоговой нагрузки коммерческой организации за 2010-2012 гг. по методике Т.К. Островенко по частным показателям, связанным с налогом на прибыль организаций[[3]](#footnote-3)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2010 г. | 2011 г. | 2012 г. |
| Налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения | 64/1211= 0,052 | 67/ 2019=0,033 | 65/1948= 0,033 |
| Налоговая нагрузка на чистую прибыль | 292/178= 1,64 | 480/705= 0,68 | 383/916 = 0,42 |

**При анализе и оценке налоговой нагрузки** коммерческой организации **в целом и исследовании влияния налоговых платежей на формирование налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций в частности, можно сделать вывод о том, что налоговое бремя организации сокращается в течение исследуемого периода. С учетом проведенного экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности, который дал положительный результат по всем показателям, можно сделать вывод о благоприятном финансовом состоянии организации и ее конкурентоспособности на российском рынке.**

**4 Предложена методика проведения налогового анализа по налогу на прибыль коммерческой организации, в основе которой заложено исследование структуры и динамики абсолютных и относительных показателей, формирующих налоговую нагрузку, и сопоставление отчетных данных, реализация которой позволит дать обоснованное заключение о достоверности ведения налогового учета и эффективности принимаемых управленческих решений в налоговой сфере**

Обеспечение процедуры налогового анализа достоверной и своевременной информацией для его объективного и оперативного проведения является главной задачей руководства коммерческой организации.

На стадии реализации плана аналитической работы при проведении анализа отчетности в целях оптимизации налога на прибыль организаций возникает потребность в формировании методики налогового анализа, отвечающей требованиям системности и точности (Рисунок 6).

Методика налогового анализа по налогу на прибыль в коммерческой организации

I этап

II этап

III этап







Рисунок 6 – Методика налогового анализа налога на прибыль в коммерческой организации

В диссертации проведен сравнительный анализ налоговой декларации по налогу на прибыль с показателями налоговой и бухгалтерской отчетности коммерческой организации.

На основе полученных данных налоговый аналитик формирует мнение о деятельности организации и дает рекомендации по устранению ошибок, а также разрабатывает конкретные решения выявленных проблем.

## **5 Разработаны научно-методические рекомендации по оптимизации налога на прибыль организаций на основе использования методов налогового анализа с обоснованием выгодности и безопасности схем снижения налоговых обязательств**

В результате проведенного в диссертационном исследовании налогового анализа предложена оптимизация налога на прибыль организаций через договор лизинга, рассчитана ее выгодность и безопасность (Таблица 4).

Исходные данные для расчета: величина налога до проведения оптимизации составляла 490872 рубля; величина налога после оптимизации равна 315593 рубля; вероятность применения штрафных санкций условно применена как 20%.

Таблица 4 – Расчет выгодности и безопасности используемой схемы налоговой оптимизации налога на прибыль организаций через договор лизинга

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вероятностные показатели | Формула | Расчет | Результат |
| Средняя доходность при оптимизации налога на прибыль (руб.) | $$X\_{cp}=L×(N-0)$$ | (490872 – 315593)×(1-0,2) | 140223 |
| Изменение суммы налога в результате изменения параметров налогообложения (руб.) | $$x=N-0$$ | 490872 – 315593 | 175279 |
| Вероятность неблагоприятного исхода  | $$P=1-L$$ | 1 – (1 – 0,2) | 0,2 |
| Риск изменения параметров налогообложения | $$σ\_{x}=\sqrt{(x-x\_{cp})×P}$$ | $$\sqrt{\left(175279 руб-122695руб\right)×0,2}$$ | 102,55 |
| Показатель относительной колеблемости налогового риска | $$ϑ\_{x}=\frac{σ\_{x}}{x\_{cp}}$$ | $$\frac{102,55}{122695 руб}$$ | 0,0008 |
| где *L* - вероятность благоприятного исхода (отсутствие штрафных санкций) по налогу на прибыль организаций; *N* - сумма налога на прибыль организаций до оптимизации; *O* - сумма налога на прибыль организаций после изменения параметров налогообложения; *P* - вероятность неблагоприятного исхода (применения штрафных санкций по налогу на прибыль организаций). |

В диссертационном исследовании осуществлен прогноз налога на прибыль после проведения предлагаемых оптимизационных мероприятий (Таблица 5).

Таблица 5 – Сравнение финансовых результатов до проведения модернизации основного производства и после нее

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Период | Объем, шт. | Цена, руб. | Расходы, руб. | Доходы, руб. | Прибыль, руб. |
| 2012 год (до проведения оптимизации) | 2796750 | 5,4 | 9953955 | 17356284 | 5428160 |
| 2012 год (после проведения оптимизации) | 3781008 | 5,4 | 10217813 | 20795544 | 10577730 |

Предложенная схема налоговой оптимизации налога на прибыль организаций через договор лизинга уменьшает налог на 139639 рублей, при этом увеличивает расходы коммерческой организации.

Таким образом, в результате обновления производственного цеха доходы и прибыль коммерческой организации увеличились более чем в два раза.

Реализация научно-методических рекомендаций по оптимизации налога на прибыль организаций будет способствовать снижению налоговой нагрузки и налоговых рисков, повышению прибыльности финансово-хозяйственной деятельности и конкурентоспособности коммерческих организаций.

**3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ**

В ходе диссертационного исследования разработаны научно-методические положения и предложены практические рекомендации по проведению налогового анализа формирования финансовых результатов коммерческой организации в целях оптимизации налоговой нагрузки и повышения рентабельности хозяйственной деятельности.

**Практическую значимость** имеют **система информационного обеспечения налогового анализа** финансовых результатов коммерческой организации, методика проведения налогового анализа по налогу на прибыль коммерческой организации, а также научно-методические рекомендации по оптимизации налога на прибыль организаций на основе использования методов налогового анализа.

**4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

***Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК***

1. Смирнов Е.С. Теоретические основы формирования системы налогового анализа на микроуровне / Е.С. Смирнов // Управленческий учет. – 2013. - №12. (0,6 п.л.)

**2.** Смирнов Е.С. **Анализ и оценка влияния налоговых обязательств на формирование налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций** / Е.С. Смирнов // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №11. (0,5 п.л.)

3. Смирнов Е.С. Анализ финансово-результативных показателей коммерческой организации для целей налогообложения / Е.С. Смирнов // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №10. (0,6 п.л.)

***Статьи в других научных изданиях***

4. Смирнов Е.С. Методики оптимизации налоговых платежей коммерческой организации / Е.С. Смирнов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (Орел, 19-21 ноября 2013 года) - Орел: ГУ-УНПК, 2013. – (0,3 п.л.)

5. Смирнов Е.С. Характеристика элементов налога на прибыль организаций как объектов налогового анализа / Е.С. Смирнов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (Орел, 19-21 ноября 2013 года) - Орел: ГУ-УНПК, 2013. – (0,3 п.л.)

6. Смирнов Е.С. Методика анализа налога на прибыль в коммерческой организации / Е.С. Смирнов // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (Орел, 23 – 25 апреля 2013 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2013. – (0,3 п.л.)

7. Смирнов Е.С. Методика анализа и планирования налогоемкости промышленной продукции / Е.С. Смирнов // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (Орел, 23 – 25 апреля 2013 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2013. – (0,4 п.л.)

8. Смирнов Е.С. Современная система налогообложения субъектов малого предпринимательства / Е.С. Смирнов // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (Орел, 23 – 25 апреля 2013 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2013. – (0,25 п.л.)

9. Смирнов Е.С. Сравнение учета налога на прибыль по МСФО (IAS) и ПБУ 18/02 в рамках его оптимизации / Е.С. Смирнов // Материалы международной научно-практической конференции «Внедрение международных стандартов и рекомендаций в системы гарантии качества экономического образования» (Орел, 17-19 октября 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – (0,35 п.л.)

## 10. Смирнов Е.С. Экономическое обоснование общей системы налогообложения на уровне экономического субъекта / Е.С. Смирнов // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Приоритетные направления устойчивого развития учетно-аналитической системы в условиях интеграции международных экономических процессов» (Орел, 23-25 мая 2012 года). - Орел: ГУ-УНПК, 2012. – (0,3 п.л.)

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс

Лицензия №00670 от 05.01.2000

Подписано к печати 22 ноября 2013 г. Формат 60х841/16

Печать офсетная. Объем 1,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.

Заказ №206/13

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе

Госуниверситет – УНПК

302030, г. Орел, ул. Московская, 65

1. по данным коммерческой организации за 2012 г. [↑](#footnote-ref-1)
2. по данным коммерческой организации [↑](#footnote-ref-2)
3. по данным коммерческой организации [↑](#footnote-ref-3)