

На правах рукописи

Самсонов Евгений Анатольевич

**РАЗРАБОТКА МЕТОДОВ
НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ**

Специальность 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ

Диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Томск - 2010

Работа выполнена на кафедре «Финансы и антикризисное регулирование» Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Иркутский государственный университет путей сообщения»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Сольская Ирина Юрьевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Гринкевич Лариса Сергеевна

кандидат экономических наук, доцент
Вазим Андрей Александрович

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Иркутский государственный университет»

Защита состоится 25 ноября 2010 г. в 14-00 ч. на заседании диссертационного совета Д 212.267.11 при ГОУ ВПО «Томский государственный университет» по адресу: 634050, г. Томск, ул. Герцена, 2, 12 корпус, 121 ауд.

Отзывы на автореферат присылать по адресу: 634050, г. Томск, пр. Ленина, 36, главный корпус ТГУ, диссертационный совет Д 212.267.11.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке ГОУ ВПО «Томский государственный университет» по адресу: 634050, г. Томск, пр. Ленина, 34а.

Автореферат разослан 20 октября 2010 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор экономических наук, доцент



Е.В. Нехода

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Налоговое планирование неотделимо от общей предпринимательской деятельности организации. Оно является непременным и непосредственным ее элементом и должно осуществляться на всех ее уровнях и этапах. Среди способов управления налогообложением важное место занимает налоговое планирование, при котором налогоплательщик постоянно оценивает налоговые последствия осуществляемых им сделок. Налоговое планирование является составной частью системы планирования в организации и позволяет прогнозировать ее налоговые отчисления в краткосрочном и долгосрочном периодах, оперативно и эффективно управлять имеющимися ресурсами и денежными потоками. Потребность в налоговом планировании диктуется, прежде всего, двумя основными факторами: тяжестью налоговой нагрузки для организаций и сложностью и изменчивостью налогового законодательства. Недостаточная теоретическая проработка и отсутствие четкой системы методических подходов к налоговому планированию на практике, свидетельствуют о незадействованности всех возможных резервов для оптимизации налогообложения с целью увеличения эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации. Именно поэтому в современных условиях так важно всестороннее изучение теоретических и практических аспектов налогового планирования, прежде всего, в системе управления финансами в организации.

Степень научной разработанности проблемы. Проблемам введения и реформирования налогообложения в деятельности организации посвящены труды Н.И. Тургенева, Н.И. Демидова, И.И. Янжула, С.Ю. Витте, В.Н. Твердохлебова, и позднее, в XX в. – А.И. Буковецкого, П.П. Гензеля, И.М. Кулишова, И.Х. Озерова, П.В. Минеладзе, которые подробно рассматривали вопросы тяжести налоговой нагрузки и влияния налогов на развитие организаций.

Фундаментальному изучению налоговой системы посвятили свои работы такие отечественные ученые, как Л.В. Дуканич, А.Н. Игудин, А.П. Кадочников, О.М. Луговой, Н.Д. Матрусов, А.Д. Матрусов, А.Д. Мельник, А.Б. Паскачев, Ф.К. Садыков, Т.Ф. Юткина.

В современной литературе проблемы эффективного налогового планирования в деятельности организаций рассматриваются в трудах И.М. Александрова, Р.Г. Асадулина, А.М. Бабыча, Т.И. Корягина, Т.И. Кисилевич, И.Н. Богатой, Н.Ю. Королева, Л.Н. Кузнецова, А.В. Брызгалина, В.Р. Берник, А.Н. Головкина, Е.В. Бехтерева, Л.С. Гринкевич, Т.Ю. Рябенковой. Несмотря на, то что в них отражены основные аспекты налогообложения организаций и сделаны попытки применения опыта развитых стран в современных условиях России, есть проблемы, которые остаются нерешенными: недостаточно глубоко изучен механизм налогообложения организаций по хозяйственным операциям; отсутствует целостная логически выстроенная и внутренне непротиворечивая концепция налогового планирования в организациях; требует обобщения теория и практика разработки методических подходов.

Объект исследования – налоговое планирование в организации.

Предмет исследования – методы и механизмы налогового планирования в организациях в современных условиях.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в разработке методических подходов к процессу планирования налогами в организации.

Для достижения этой цели были поставлены следующие задачи, определившие логику исследования и структуру работы:

- изучить и обобщить взгляды ведущих ученых-экономистов на сущность налогового планирования;
- уточнить понятие налогового планирования с целью определения критериев количественной оценки деятельности организации;
- выявить особенности налогового планирования в российских организациях;
- проанализировать и исследовать существующие методики расчета налоговой нагрузки и разработать авторскую методику расчета налоговой нагрузки, как показателя эффективности налогового планирования в организации;
- определить уровни налоговой нагрузки для различных типов производства;
- разработать методику внутреннего налогового контроля определения цены реализации для целей налогообложения в деятельности организаций;

- исследовать и оценить отечественную практику формирования учетной политики организаций, разработать рекомендации по отражению в учетной политике основных элементов налогового планирования в деятельности организаций.
- выработать рекомендации по внедрению налогового планирования в организации.

Объект исследования – область исследования по паспорту специальности 08.00.10 – 2.9 Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы. 2.10 Исследование зависимости между ценой и налогообложением.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили научные труды отечественных и зарубежных специалистов по проблемам налогового планирования в деятельности организации, в частности теории налогов и принципов налогообложения, налогового регулирования и организации налоговой политики, информационного обеспечения управления и учетной политики организации, а также работ общетеоретического и общеметодологического характера.

Инструментарно-методический аппарат исследования. В процессе исследования использовались общенаучные методы системного и институционального подхода, метод сравнения, научной абстракции, логического, финансового анализа, экономико-математического моделирования и другие методы

Нормативно-правовой базой исследования явились законодательные и нормативные акты Российской Федерации и отдельных субъектов Российской Федерации, аналитические материалы ряда отечественных организаций, актуальная информация о налоговом планировании, содержащаяся в Интернете и средствах массовой информации.

Информационно-эмпирическую основу исследования составили официальные материалы Государственной думы Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, фактические данные, характеризующие имущественное положение организаций, информационные, методические, аналитические материалы, собственные расчеты соискателя.

Научная новизна диссертационного исследования. Состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию методических подходов к налоговому планированию в организациях и включает следующие основные результаты:

– уточнено определение налогового планирования в организации, систематизирующее современные теоретические аспекты процесса налогового планирования в деятельности организации;

– разработана авторская методика расчета уровня налоговой нагрузки организации, которая позволяет оценивать разнонаправленное влияние налогов на итоговый финансовый результат, а также прогнозировать изменение деловой активности организации в зависимости от налоговой нагрузки;

– предложена авторская методика оценки налоговой себестоимости продукции, позволяющая учитывать особенности формирования прямых затрат на величину налоговых платежей организации;

– разработан методический подход к осуществлению внутреннего налогового контроля на основе определения рыночной цены для целей налогообложения.

Теоретическая и практическая значимость диссертационной работы состоит в том, что ее основные выводы сформулированы в виде конкретных рекомендаций и могут быть использованы в деятельности организации в целях совершенствования внутрифирменного налогового планирования. Отдельные выводы диссертации могут быть использованы уполномоченными государственными структурами при формировании региональной законодательной базы по налогообложению организаций. Материалы диссертации могут быть также использованы в процессе подготовки экономистов высшей квалификации при преподавании дисциплин: «Налоги и налогообложение», «Налогообложение юридических лиц», «Анализ и оптимизация налогооблагаемых баз», «Организация и методика налоговых проверок».

Результаты исследования приняты к использованию в работе отдела камеральных проверок инспекции Федеральной налоговой службы по правобе-

режнему округу г. Иркутска, в ЗАО «Сибирская производственная компания», ЗАО горно-промышленная компания «Байкал», что подтверждают соответствующие акты.

Апробация и публикации результатов исследования. Основные положения диссертационной работы обсуждались и получили одобрение на научных, научно-практических конференциях и форумах международного, всероссийского и регионального значения (г. Москва г. Иркутск, г. Челябинск, г. Пенза, г. Волгоград, г. Чита, г. Осташков в 2006-2010 гг.): первой международной конференции «Трансформация финансового механизма железнодорожного транспорта в условиях структурной реформы», (1 апреля 2006 г., Иркутск); всероссийской научно-практической конференции преподавателей и аспирантов «Финансовые аспекты структурных преобразований экономики», (5 апреля 2009 г., Иркутск); четвертой международной научно-практической конференции «Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства», (30 марта 2007 г., г. Челябинск); четвертой международной научно-практической конференции «Основные направления повышения эффективности экономики, управления и качества подготовки специалистов», (2006 г., г. Пенза); всероссийской научно-практической конференции ученых транспорта, вузов, НИИ, инженерных работников и представителей академической науки, (22-24 ноября 2006 г., г. Чита); восьмой всероссийской научно-практической конференции молодых ученых «Молодежь и экономика: новые взгляды и решения», (2-4 февраля 2008 г., г. Волгоград); девятой всероссийской научно-практической конференции молодых ученых «Молодежь и экономика: новые взгляды и решения», (3-5 февраля 2009 г., г. Волгоград); на 4-м байкальском экономическом форуме, (2006 г., г. Иркутск); на форуме «Победителей», (2010 г., г. Москва); на всероссийском молодежном образовательном форуме «Селигер- 2009» и «Селигер -2010» г. Осташков; на всероссийской олимпиаде развития народного хозяйства России, в молодежном союзе экономистов и финансистов Российской Федерации г. Москва (2008 г., 2009 г., 2010 г.), а также обсуждались на научных семинарах на факультете экономики и управления Иркутского государственного университета путей сообщения в 2006-2010 гг.

Основные положения диссертации используются: в образовательной деятельности в рамках курса «Анализ и оптимизация налогообложения», «Налогообложение юридических лиц» в Иркутском государственном университете путей сообщения; в организациях г. Иркутска; в инспекции Федеральной налоговой службы по правобережному округу г. Иркутска.

По теме исследования опубликовано 15 научных работ общим объемом 3, 125 п. л., в том числе четыре публикации объемом 0,9 п. л. в ведущих рецензируемых научных журналах, определенных ВАК РФ.

Объем и структура работы. Структура диссертационной работы определена целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы. Общий объем работы составляет 183 страницы машинописного текста. Диссертация содержит 22 таблиц, 19 рисунков, список использованной литературы из 192 наименований, 3 приложения и имеет следующую структуру:

Введение

1. Теоретические аспекты налогового планирования в деятельности организации.

1.1. Сущность, содержание и организация налогового планирования.

1.2. Налоговое планирование в системе налогового менеджмента.

1.3. Система внутреннего налогового контроля в деятельности организации.

Выводы по первой главе.

2. Методические подходы к определению уровня налоговой нагрузки организации, как показателя оценки результативности налогового планирования.

2.1 Анализ современной российской практики определения налоговой нагрузки в организации.

2.2. Оценка уровня налоговой нагрузки в различных отраслях народного хозяйства.

Выводы по второй главе.

3. Основные направления совершенствования методических подходов к налоговому планированию в организации.

3.1 Нормативная база налогового планирования и особенности ее реализации.

3.2. Разработка методов налогового планирования в организации.

3.2.1 Методический подход к оценки себестоимости продукции в процессе налогового планирования.

3.2.2 Формирование методики внутреннего налогового контроля за ценообразованием в организации.

Выводы по третьей главе.

Заключение.

Список использованных источников и литературы.

Приложения.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнено определение налогового планирования в организации, систематизирующее современные теоретические аспекты процесса налогового планирования в деятельности организации.

Налоговое планирование в деятельности организации обычно представляет собой научно-практический процесс, направленный на обеспечение заданного законом режима функционирования налогового механизма, емкий и многогранный по содержанию, отвечающий целевым установкам и условиям организации. Многогранность налогового планирования определяется рядом причин: сложностью его объектов управления, ориентацией на реализацию функций управления, многоуровневостью и многоаспектностью системы управления налоговым процессом в деятельности организации. Налоговое планирование, с одной стороны, является результатом применения научных знаний, а с другой – сферой практической деятельности (см. табл. 1). В первом случае речь идет о разработке концептуальных теоретических основ налогового планирования: его

предмета и объекта, совокупности принципов, подходов и инструментария; во втором – о конкретных формах, методах и приемах принятия решений по управлению налогами, налогообложением и налоговыми потоками на разных уровнях.

Таблица 1

Определения налогового планирования
в деятельности организации разными авторами

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.
Т.Ю. Рябенская	Налоговое планирование – это законный легальный способ снижения налоговой базы в организации и минимизации налоговых платежей.
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.
Э.С. Митюкова	Налоговое планирование – это комплекс мероприятий, направленных на уменьшение или отсрочку налоговых платежей, в соответствии с нормами гражданского, трудового и налогового законодательства.
Джек Фридман	Налоговое планирование – это систематический анализ различных налоговых альтернатив, направленный на минимизацию налоговых обязательств в текущем и будущих периодах
Д.Ю. Акулинина	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
Авторское определение	Налоговое планирование – это система предполагаемых параметров управления налоговыми потоками путем использования научно обоснованных рыночных форм и методов и принятия решений в области управления налоговыми доходами и налоговыми расходами в деятельности организации.

Именно выбор оптимального сочетания (построения) форм правоотношений, а также возможных вариантов их соотношения в рамках действующего законодательства о налогах и сборах с целью направленного воздействия на элементы налогообложения и расчета размера налоговых обязательств послужило выработке авторского определения налогового планирования.

При использовании такого подхода к определению налогового планирования, организации получают возможность:

- придерживаться налогового законодательства, правильно рассчитывая налоги, сборы и другие платежи налогового характера;
- свести к оптимальной налоговой нагрузке налоговых обязательств организации;
- максимально увеличить прибыль;
- разработать структуру взаимовыгодных соглашений с поставщиками и заказчиками;
- эффективно руководить денежными потоками;
- избегать налоговых штрафных санкций.

2. Разработана авторская методика расчета уровня налоговой нагрузки организации, которая позволяет оценивать разнонаправленное влияние налогов на итоговый финансовый результат, а также прогнозировать изменение деловой активности организации в зависимости от налоговой нагрузки.

В настоящее время в экономической литературе и на практике авторы используют разные методики определения налоговой нагрузки (см. рис.1). В то же время ученые и экономисты стремятся унифицировать показатель и сделать его универсальным, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в различных организациях и отраслях экономики, определять, как изменение налогов, налоговых ставок и льгот влияет на деятельность хозяйствующего субъекта. Только в этом случае показатель налоговой нагрузки приобретает практическую ценность.

Автор исходя из различных методик оценки налоговых нагрузок и ограничений в деятельности организации создал модифицированную методику налоговой нагрузки по отношению к добавленной стоимости, учитывающей как величину ставки налогов, так и тип производства, которая может применяться при организации налогового планирования в деятельности организации (см. табл. 2).



Рис. 1. Методики оценки налоговой нагрузки организации

Таблица 2

Ограничения методик расчета налоговой нагрузки

<p>Методика Департамента налоговой политики Минфина РФ</p>	<p>Такой расчет не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налоговой нагрузки, поскольку рассчитанная по этой методике налоговая нагрузка характеризует только налогообъемность производственной продукции. А так же, не дает реальной картины налоговой нагрузки налогоплательщика.</p>
<p>Методика Е.А. Кировой</p>	<p>Недостатками данной методики являются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. отсутствие возможности прогнозирования и исследования изменения показателя налоговой нагрузки относительно изменения количества налогов, налоговых ставок и налоговых льгот; 2. невозможность учета влияния таких показателей, как фондоемкость, трудоемкость, рентабельность, оборачиваемость оборотных активов.

Продолжение таблицы 2

Методика М.И. Литвина	Существенным недостатком является присутствие в расчете налога на доходы физических лиц, косвенных налогов. Невозможность исследования влияния фондоемкости, трудоемкости, материалоемкости, рентабельности, эффектов финансового и операционного леввериджа на налоговую нагрузку организации.
Методика М.Н. Крейниной	Такой метод не позволяет отражать влияние налогов на эффективность и безопасность деятельности организации в целом. Отсутствуют налоги, уплачиваемые за счет прибыли. Отсутствует возможность определения показателей рентабельности, деловой активности.
Методика А. Кадушиной и Н. Михайловой	По этой методике сумма налогов соотносится с добавленной стоимостью, т. е. с источником дохода, но при этом в расчет включен налог на доходы физических лиц и не учитывается влияние таких налогов, как налог на имущество, платежи за пользование природными ресурсами, земельный налог.

Суть авторской методики в том, что при расчете налоговой нагрузки по отношению к добавленной стоимости (*ННдс*) в числитель последовательно ставятся налоги, ставки которых установлены законодательством, а в знаменатель – добавленная стоимость (см. рис.2).

Материальные затраты	Добавленная стоимость			
	Амортизация	Заработная плата с отчислениями	Валовая прибыль	Налоговые платежи

Рис.2 Структура добавленной стоимости организации

Данная методика позволяет оценить влияние на налоговую нагрузку таких факторов как налоговые ставки, налоговые льготы, фондоемкость, материалоемкость, трудоемкость, рентабельность. В результате оценки налоговой нагрузки с использованием предлагаемой методики можно определить какие причины влияют на изменение финансовых результатов в организации.

Формула расчета налоговой нагрузки по отношению к добавленной стоимости приобретает следующий вид:

$$\begin{aligned}
ННдс = & (1 - Нп) \times \frac{Нндс}{1 + Нндс} + \frac{На}{1 + На} + Ндфл \times Кзн + [(1 - Нп) \times Спф + Сфсс + Сфмс - Нп] \times \\
& Кзн + (1 - Нп) \times \left(Ни \times \left[\frac{1}{Ко} - 1 + Кам \right] \right) + Нп - Нп(Кам + Кпр) + (1 - Нп) \times \\
& \times \left(1 - \frac{Нндс}{1 + Нндс} + \frac{На}{1 + На} - (1 + Спф + Сфсс + Сфмс) \times Кзн - Кам - Кпр - Ни \times \left[\frac{1}{Ко} - 1 + Кам \right] \right),
\end{aligned}$$

где

ННдс – Налоговая нагрузка, определяемая по отношению к добавленной стоимости;

Нп – ставка налога на прибыль;

Нндс – ставка НДС;

На – ставка акциза;

Спф – ставка сбора в пенсионный фонд;

Сфсс – ставка сбора в фонд социального страхования;

Сфмс – ставка сбора в фонд медицинского страхования;

Ни – ставка налога на имущество;

Кам, Кзн, Кпр – соответственно доля амортизационных отчислений, расходов на оплату труда, учитываемых для целей налогообложения прибыли, прочих расходов в добавленной стоимости организации;

Ко – коэффициент, показывающий удельный вес добавленной стоимости в прибыли. Он рассчитывается как отношение добавленной стоимости (*ДС*) к прибыли (без учета НДС).

Расчет величины налоговой нагрузки в деятельности организации проведен разными методами на примере организаций относящиеся к разным типам производства и разным секторам хозяйствования (см. табл. 3).

Проведенные расчеты позволяют сделать вывод, что значение показателя уровня налоговой нагрузки существенно меняется от зависимости типа производства (трудоемкое, материалоемкое, фондоемкое), и зависит от методики расчета. Так доля налогов и обязательных платежей в валовой выручке несущественно растет на фоне увеличения уровня рентабельности производства, но имеет ярко выраженную зависимость от типа производства: от 5,6% - для фондоемкого производства до 46,2% для материалоемкого производства. Следовательно, любое необоснованное изменение налоговой системы может привести к нарушению налоговых платежей организации.

Таблица 3

Расчет величины налоговой нагрузки в деятельности
организаций различными методами

Методика расчета налоговой нагрузки	Тип производства			Расчетное значение показателя		
	трудоемкое	материалоемкое	фондоемкое	2007	2008	2009
Методика Е.А.Кировой	ЗАО «Энеротранс»			29,6	23,6	14,1
		ЗАО «СПК»		22,3	9,3	16,4
			ЗАО ГПК «Байкал»	5,6	8,3	12,7
Методика Департамента налоговой политики Минфина РФ	ЗАО «Энеротранс»			45,9	23,3	11,2
		ЗАО «СПК»		30,5	21,3	28,9
			ЗАО ГПК «Байкал»	14,3	22,9	24,4
Методика М.И.Литвина	ЗАО «Энеротранс»			21,4	21,2	14,8
		ЗАО «СПК»		46,2	29,4	45,3
			ЗАО ГПК «Байкал»	29,5	57,5	73,0
Методика М.Н. Крейниной	ЗАО «Энеротранс»			-	40,0	49,4
		ЗАО «СПК»		-	26,5	29,2
			ЗАО ГПК «Байкал»	61,0	84,0	94,9
Методика А. Кадушиной и Н. Михайловой	ЗАО «Энеротранс»			41,6	40,4	39,2
		ЗАО «СПК»		37,7	36,6	36,6
			ЗАО ГПК «Байкал»	36,5	37,7	37,7
Авторская методика	ЗАО «Энеротранс»			39,7	35,1	33,23
		ЗАО «СПК»		34,17	35,98	34,78
			ЗАО ГПК «Байкал»	32,77	40,43	27,05

Полученные результаты по авторской методике расчета налоговой нагрузки, позволяют утверждать, что величина платежей прямо пропорциональна уровню рентабельности производства и, как следствие, ее увеличение приводит к росту налогов, подлежащих уплате организациями в бюджеты разных уровней в Российской Федерации. С другой стороны, экономия материальных затрат влечет за собой снижение суммы налогов, а, следовательно, рост прибыли, остающейся в распоряжении организаций.

3. Предложена авторская методика оценки налоговой себестоимости продукции, позволяющая учитывать особенности формирования прямых затрат на величину налоговых платежей организации.

При организации учетной политики налогоплательщики могут взять за основу регистры бухгалтерского учета. Однако если в этих регистрах содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, налогоплательщики вправе самостоятельно ввести дополнительные реквизиты, формируя тем самым регистры налогового учета.

В то же время учетная политика является одним из инструментов налогового планирования в организации. Следует отметить, что законодательство в рамках учетной политики предоставляет налогоплательщику самостоятельно выбрать способ бухгалтерского и налогового учета конкретной операции. Бухгалтерский учет регламентируется едиными нормами, но в пределах единых норм существуют возможности разработок методов учета, позволяющих регулировать финансовые потоки организаций, влиять на величину финансовых результатов и на величину налоговых платежей организации.

Все расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного периода, в деятельности организации делятся на прямые и косвенные.

Косвенные расходы полностью уменьшают доходы, полученные в отчетном периоде, а прямые формируют незавершенное производство, остатки готовой продукции на складе и остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции. Необходимо отметить, что налогоплательщикам предоставлено право самостоятельно определять перечень прямых расходов и производить расчет их стоимости.

1 этап

Определение суммы остатков НЗП на конец текущего месяца

$$ОНЗПк = (ПЗ_1 + ПЗ_2) \times Д$$

<i>ОНЗПк</i> - сумма остатков НЗП на конец месяца.	<i>ПЗ₂</i> - не облагаемые НДС прямые затраты, относящиеся на себестоимость.
<i>ПЗ₁</i> - облагаемые НДС прямые затраты, относящиеся на себестоимость.	<i>Д</i> - Доля прямых затрат распределенных на остатки НЗП.

2 этап

Определение суммы остатков готовой продукции на складе

$$ГПо = (ПЗн + ТПЗ_1 + ТПЗ_2 - ОНЗПк) - ПЗоп$$

<i>ГПо</i> - остатки готовой продукции на складе	<i>ТПЗ₂</i> - не облагаемые НДС прямые затраты, приходящиеся на выпуск продукции в текущем месяце
<i>ПЗн</i> - прямые затраты, приходящиеся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца	<i>ОНЗПк</i> - прямые затраты, приходящиеся на остатки незавершенного производства
<i>ТПЗ₁</i> - облагаемые НДС прямые затраты, приходящиеся на выпуск продукции в текущем месяце	<i>ПЗоп</i> - прямые затраты, приходящиеся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

3 этап

Определение суммы остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции

$$ОПРк = (ПЗОгнк + ПЗоп - ГПо) - ПЗРПм$$

<i>ОПРк</i> - отгруженная продукция, но не реализованная на конец текущего месяца	<i>ГПо</i> - прямые затраты, приходящиеся на остатки готовой продукции на складе
<i>ПЗОгнк</i> - прямые затраты, приходящиеся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца	<i>ПЗРПм</i> - прямые затраты, приходящиеся на реализованную в текущем месяце продукцию.
<i>ПЗоп</i> - прямые затраты, приходящиеся на отгруженную в текущем месяце продукцию	

Рис. 3. Этапы методики калькулирования налоговой себестоимости

Таблица 4

Сравнительный анализ калькуляций в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством

Операция	Методика калькулирования в соответствии с бухгалтерским законодательством			Авторская методика калькулирования в соответствии с налоговым законодательством		
	Проводка		Сумма, руб.	Проводка		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит		Дебет	Кредит	
Отпущено в производство сырье А	20	10-1-А	20000	20-п	10-1-А	20000
Отпущено в производство сырье В	20	10-1- В	60000	20 –п	10-1- В	60000
Начислена заработная плата производственных работников	20	70	50000	20 – п	70	50000
Начислен ЕСН на заработную плату производственных работников	20	69	13000	20- п	69	13000
Начислена амортизация основных средств	20	02	1000	20 – п	02	1000
Начислена арендная плата	20	60	80000	20 – к	60	80000
Начислена заработная плата управленческого персонала	26	70	30000	20 – к	70	30000
Начислен ЕСН на заработную плату управленческого персонала	26	69	7800	20 – к	69	7800
Списаны общехозяйственные расходы	20	26	37800	-	-	-
Списаны косвенные расходы	-	-	-	90-2	20 – к	117800
Списана себестоимость готовой продукции	43	20	209440	43	20	115200
Отгружена готовая продукция	45	43	183260	45	43	100800
Списана себестоимость реализованных изделий	90-2	45	170170	90-2	45	106974

Данное право позволило автору в соответствии с налоговым законодательством, предложить методику оценки себестоимости продукции в налогообложении, позволяющая учитывать особенности формирования прямых затрат незавершенного производства, готовой продукции на складе и остатков отгруженной, но не реализованной продукции. Данная методика позволит экономистам организаций выбрать метод расчета прямых расходов для оптимизации налоговой базы по налогу на прибыль, используя синтетические счета (см. рис. 3 и см. табл. 4).

Рассчитав вышеперечисленные показатели и воспользовавшись синтетическими счетами, мы видим (см. табл. 4) что, «налоговая себестоимость» составила 224774 руб. (106974+117800), она больше себестоимости бухгалтерской за счет непосредственного списания косвенных расходов.

4. Разработан методический подход к осуществлению внутреннего налогового контроля определения рыночной цены для целей налогообложения.

В настоящее время НК РФ не дает хорошего инструмента определения рыночной цены. К тому же, проблемы возникают, когда речь идет о сделках не с массовыми товарами, поскольку количество косвенных методов не слишком велико, а их методика базируется на оценочных категориях. Есть проблемы и с тем, из каких источников можно почерпнуть информацию о рыночных ценах.

Самым сложным для практического применения является порядок определения непродолжительного периода времени. Законодательство о налогах и сборах не устанавливает такого понятия. Вместе с тем, по нашему мнению, имеет смысл отказаться от норм, позволяющих доначислять налоги при отклонении цен «в течение непродолжительного времени».

Считаем, что непродолжительный период времени в целях осуществления контроля за ценами должен определяться исходя из определенного периода (30 дней, 90 дней, 180 дней). При этом определение непродолжительности периода времени должно зависеть от состояния экономики в стране. Чем стабильнее экономика, тем больше данный период. Для сегодняшней экономической ситуации наиболее оптимальным будет определение непродолжительного периода времени исходя из 90 дней. Данное положение не является нормативным, поэтому предлагаем данную норму ввести в Налоговый кодекс Российской Федерации.

Автор предлагает определять среднюю цену сделок между независимыми партнерами при совершении сделок в сопоставимых условиях расчетным путем из соотношения цен спроса и цен предложения.

Фактически речь идет о необходимости разработки и реализации специальной методики расчета в целях налогообложения за уровнем рыночных цен в организации.

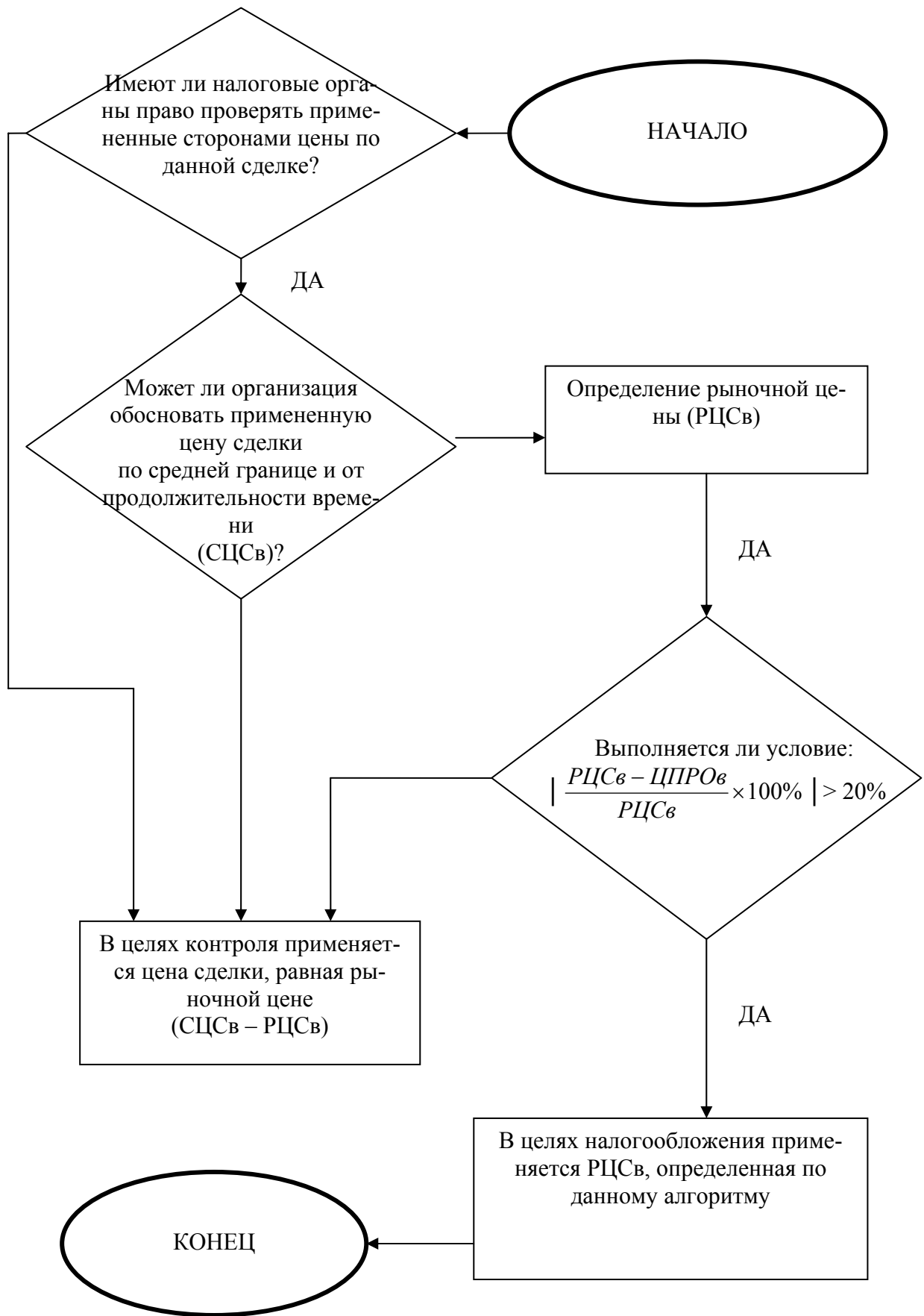


Рис. 4 Алгоритм определения цены реализации для целей налогообложения и контроля уровня цен на рынке

На рис. 4 представлен авторский алгоритм методики определения цены реализации товаров (услуг) для целей налогообложения и контроля уровня рыночных цен, позволяющая учитывать особенности определения средней цены сделок в непродолжительном периоде времени.

Автор предлагает разработанную методику налогового контроля за ценообразованием, как часть внутреннего контроля с выполнением специфических налоговых процедур при проверке налоговых расчетов и платежей. Она позволяет налоговому менеджеру проводить контроль за правильностью расчета рыночной цены, следовательно, направлена на организацию надежного налогового планирования в организации, контроля за правильностью расчетов налогов, а также превентивное выявление и устранение налоговых ошибок.

СПИСОК НАУЧНЫХ РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Статьи в журналах, рекомендованных ВАК:

1. Самсонов Е.А. Налоговое планирование на предприятии / Е.А. Самсонов // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации : международный научно-теоретический журнал. – 2007. – № 1 (21). – С. 121-124 (0,2 п. л.).
2. Самсонов Е.А. Налоговый менеджмент на предприятиях / Е.А. Самсонов // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2007. – № 18 (4). – С. 102-103 (0.2 п. л.).
3. Самсонов Е.А. Методика калькулирования в налоговом учете / Е.А. Самсонов // Научные ведомости Белгородского государственного университета. – 2007.– № 4 (35), вып. 3. – С. 243-248 (0,25 п. л.).
4. Самсонов Е.А. Методика калькулирования себестоимости в налоговом учете / Е.А. Самсонов // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2008. – № 80. – С. 104-109 (0,25 п. л.).

Публикации в других научных изданиях:

5. Самсонов Е.А. Налоговое планирование / Е.А. Самсонов // Вестник Восточно-Сибирского института экономики и права. Сер. Экономические, юридические, гуманитарные и естественные науки. – 2006. – № 1. – С. 245-249 (0,3 п. л.).

6. Самсонов Е.А. Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков / Е.А. Самсонов // Вестник Восточно-Сибирского института экономики и права. Сер. Экономические, юридические, гуманитарные и естественные науки. – 2006. – № 1. – С. 260-262 (0,125 п. л.).

7. Самсонов Е.А. Изменения налога на добавленную стоимость в 2006 году / Е.А. Самсонов // Трансформация финансового механизма железнодорожного транспорта в условиях структурной реформы : сб. науч. тр. – Иркутск : Изд-во ИрГУПС, 2006. – С. 119-124 (0,25 п. л.).

8. Самсонов Е.А. Инвестиционный налоговый кредит / Е.А. Самсонов // Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства : сб. материалов междунар. науч.-практ. конф., 30 июня 2006 г. : в 4 т. – Челябинск : Изд-во ЮУрГУ, 2006. – Т. 2. – С. 160-163 (0,2 п. л.).

9. Самсонов Е.А. Проблемы совершенствования налоговой системы РФ / Е.А. Самсонов // Проблемы и перспективы развития Транссибирской магистрали в 21 веке : тр. всерос. науч.-практ. конф. ученых транспорта, вузов, НИИ, инженерных работников и представителей академической науки, Чита, 22-24 ноября 2006 г. / Забайкальский ин-т железнодорожного транспорта. – Чита, 2006. – Ч. 2. – С. 270-274 (0,2 п. л.).

10. Самсонов Е.А. Формирование налогового учета / Е.А. Самсонов // Основные направления повышения эффективности экономики, управления и качества подготовки специалистов : сб. статей четвертой междунар. науч.-практ. конф. – Пенза : Изд-во ПГУ, 2006. – № 1 – С. 140-144 (0, 2 п. л.).

11. Самсонов Е.А. Проблемы совершенствования налоговой системы РФ / Е.А. Самсонов // Современные технологии. Системный анализ. Моделирование. – Иркутск : Изд-во ИрГУПС, 2006. – № 3 (11) – С. 157-160 (0, 2 п. л.).

12. Самсонов Е.А. Налоговый менеджмент на предприятиях / Е.А. Самсонов // Торгово-экономические проблемы регионального бизнес-пространства : сб. материалов пятой междунар. науч.-практ. конф., 30 марта 2007 г. – Челябинск : Изд-во ЮУрГУ, 2007. – Т. 1.– С. 103-105 (0,3 п. л).

13. Самсонов Е.А. Налоговая оптимизация издержек на производство / Е.А. Самсонов // Формирование институтов рынка в контексте глобальных интеграционных процессов : межвуз. сб. науч. тр. – Иркутск : Изд-во ВСИЭП, 2007. – С. 44-52 (0,2 п. л.).

14. Самсонов Е.А. Налоговый учет на предприятиях / Е.А. Самсонов // Формирование институтов рынка в контексте глобальных интеграционных процессов : межвуз. сб. науч. тр. – Иркутск : Изд-во ВСИЭП, 2007. – С. 82-86 (0,125 п. л.).

15. Самсонов Е.А. Модель оценки финансового состояния предприятия до и после уплаты налогов / Е.А. Самсонов // Финансовые аспекты структурных преобразований экономики : материалы всерос. науч-практ. конф. преподавателей и аспирантов. – Иркутск : Изд-во ИрГУПС, 2009. – С. 203-207 (0,125 п. л.).