

УДК 336.22:332.1

Рощупкина Виолетта Викторовна

РОЛЬ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА СУБЪЕКТОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОПТИМИЗАЦИИ ФАКТИЧЕСКОЙ СПОСОБНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА К УПЛАТЕ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

В представленной статье проведено исследование законодательных актов Российской Федерации и Ставропольского края, предоставляющих право на налоговые преференции по налогу на прибыль организаций. Изучено влияние налоговых преференций на бюджет субъекта федерации, рассчитано влияние контрольно-аналитической работы налоговых органов на пополнение бюджета Ставропольского края в части сбора налога на прибыль организаций. Учтена эффективность налогового планирования в субъектах хозяйствования с точки зрения амортизационной политики, избранной финансовой службой организации.

Ключевые слова: бюджетная система, налоговая система, налоговая политика, прибыль.

Violetta Roschupkina

ROLE OF TAX MANAGEMENT OF SUBJECTS OF ECONOMIC ACTIVITY IN OPTIMIZATION OF THE ACTUAL ABILITY OF THE TAXPAYER TO PAYMENT OF INCOME TAX

In the presented article research of the acts of the Russian Federation and Stavropol region granting the right for tax preferences on income tax of the organizations is conducted. Influence of tax preferences on the budget of the subject of federation is studied, influence on control and analytical work of tax authorities is calculated on replenishment of the budget of Stavropol region regarding collecting income tax of the organizations. Efficiency of tax planning in subjects of managing from the point of view of the depreciation policy elected by financial service of the organization is considered.

Key words: budgetary system, tax system, tax policy, profit.

Задача налогового менеджмента заключается как в оптимизации налоговых платежей, так и в активном влиянии на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации и повышении ее эффективности, в связи с чем на сегодняшний день важен институт корпоративного налогового менеджмента.

Корпоративный налоговый менеджмент управляет налоговыми потоками в компании.

Конечная цель – за счет минимизации и оптимизации налогов увеличить доходы (денежные потоки) предприятия. Корпоративный налоговый менеджмент должен управлять налоговыми взаимоотношениями организаций с государством, исполняя обязанности по уплате налоговых платежей.

В наличии у налогового менеджера инструментарий в виде действующей 25 главы Налогового кодекса Российской Федерации. При грамотном ее применении можно достигнуть эффекта как для непосредственно организации, так и для бюджета страны в целом [1].

Рассмотрим возможности применения основных инструментов организациями региона.

Одним из главных документов организации, внутреннего нормативного регулирования является учетная политика. В налоговое законодательство были введены нормы, позволяющие организациям производить выбор одного из нескольких альтернативных вариантов и методов, учитываемых для целей налогообложения.

Грамотная, продуманная подготовка учетной политики предприятия, выбор экономически выгодных способов и методов учета – основная задача финансовой службы предприятия. Выбор оптимальных вариантов способов отражения доходов и расходов позволит существенно оптимизировать

налоговую нагрузку. Учетная политика для целей налогообложения – это обязательные для организации правила, на основании которых обобщается информация о хозяйственных операциях для определения налоговой базы по налогу.

В учетной политике для целей налогообложения в отношении налога на прибыль целесообразно predetermined порядок осуществления налогового учета [2].

Информация налогового учета должна отражать:

- 1) последовательность формирования суммы доходов и расходов;
- 2) механизм определения доли расходов, которые учитываются для целей налогообложения;
- 3) сумму остатка расходов, которая подлежит отнесению на расходы в будущих налоговых периодах;
- 4) механизм формирования сумм создаваемых резервов;
- 5) сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

Рассмотрим наиболее значимые разделы учетной политики организации для целей налогообложения.

Организации необходимо установить один из методов признания доходов для целей налогообложения для исчисления налога на прибыль:

- методику начисления;
- кассовый метод.

По методике начисления доходы признаются в том финансовом периоде, в котором они были осуществлены, автономно от фактического поступления денежных средств.

Согласно кассовому методу доходы необходимо признаются после поступления денежных средств на счет в банке или в кассу. Организация имеет право на определение даты получения дохода и расхода согласно кассовому методу, в том случае если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превышала одного миллиона рублей за каждый квартал.

Преимуществом кассового метода является то, что в доход, который учитывается при налогообложении прибыли, включают только оплаченную выручку [3].

Этот метод удобен и популярен среди организаций малого бизнеса, позволяет минимизировать риски «излишне» начисленного налога на прибыль при отсутствии фактической оплаты реализованной продукции, оказанных услуг.

Также необходимо установить и порядок признания расходов для целей налогообложения. В учетной политике необходимо отразить и способ признания в учете расходов (должен соответствовать выбранному методу отражения доходов).

При применении метода начисления определяется и порядок распределения на прямые и косвенные расходы. Компании предоставлено право самостоятельно определить и в учетной политике зафиксировать перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и применяемых для целей налогообложения [4].

Все иные суммы расходов, которые не войдут в сформированный организацией Перечень прямых затрат, должны быть отнесены к косвенным расходам, за исключением отдельных видов внепроизводственных расходов.

Как уже отмечалось, с введением 25 главы Налогового кодекса Российской Федерации отменено нормирование расходов. Полученные доходы можно уменьшить на сумму произведенных расходов. Расходы должны быть обоснованы, экономически оправданы и документально подтверждены [5]. В данном случае задача налогового менеджера – проконтролировать оформление документации на предмет соответствия установленным требованиям. Так, например, данные статистической отчетности формы № 5-П за 2012–2014 гг. показывают динамику увеличения доли расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации прибыльных организаций (таблица 1).

Таблица 1

Влияние удельного веса расходов на налогооблагаемую прибыль

Год	Доходы, млн руб.	Расходы, млн руб.	Удельный вес расходов в сумме доходов, %
2012	508 494	475 511	93,5
2013	533 435	509 701	95,5
2014	581 161	559 034	96,2

Рассчитаем влияние снижения удельного веса расходов в доходах на налогооблагаемую прибыль и сумму налога на примере 2013 года:

$$533\,435 \text{ млрд руб.} \times 93,5\% - 873 \text{ млн руб.} = 33\,801 \text{ млрд руб.}$$

$$33\,801 \text{ млрд руб.} \times 18\% - 4148 \text{ млрд руб.} = 1\,936 \text{ млрд руб.,}$$

где 533 435 млрд руб. – доходы прибыльных организаций по данным отчета формы № 5-П за 2013 год; 93,5 % – удельный вес расходов в доходах за 2012 год; 873 млн руб. – сумма убытка, уменьшающая налоговую базу в 2013 году; 33 801 млрд руб. – расчетная величина налоговой базы в 2013 году при удельном весе расходов в доходах 93,5%; 18 % – ставка налога на прибыль, зачисляемого в бюджет субъекта Российской Федерации; 4 148 млрд руб. – сумма налога на прибыль в бюджет субъекта, исчисленная в 2013 году.

В 2013 году в целом по краю удельный вес расходов, уменьшающих доходы от реализации, составил 95,5 %, что на 2 процентных пункта ниже данного показателя за 2012 год. Повышение доли расходов на указанные величины в указанном размере снизило расчетное значение налогооблагаемой базы на 46 %, что, соответственно, привело к уменьшению исчисленного налога на 1 936 млрд рублей.

Задача налогового менеджера соблюдать в данном случае баланс интересов компании по снижению налоговой нагрузки на прибыль в рамках установленного действующего законодательства, не допуская необоснованных потерь бюджета государства [6].

Для определения суммы материальных расходов в учетной политике необходимо определить методику оценки сырья и материалов, которые используются при производстве товаров, осуществлении работ и оказании услуг, а для дефиниции стоимости приобретения товаров – методика оценки купленных товаров при их реализации.

Возможными вариантами метода оценки сырья и материалов выступают:

- оценка по стоимости единицы запасов (товара);
- оценка по средней стоимости;
- оценка по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- оценка по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) (отменена с 2015 года) [7].

Широкие возможности для оптимизации налогооблагаемой базы по налогу на прибыль предоставлены кодексом в части начисления амортизации на имущество организации. Методы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов подлежат обязательному отражению в учетной политике.

Законодательством предусмотрено два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный.

Только линейным методом можно начислять амортизацию по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам и нематериальным активам, входящим в 8–10-ю амортизационные группы. В 8–10-ю амортизационные группы входит имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет.

По иным объектам возможно применять только метод начисления амортизации, закрепленный в учетной политике.

Однако в первую очередь необходимо определиться с правом применения амортизационной премии.

Законодательно предусмотрена возможность включить в состав расходов расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств. Применить амортизационную премию можно и в случае понесенных расходов на достройку, дооборудование, проведение модернизации, реконструкции, технического перевооружения.

Решение о применении амортизационной премии и ее размере должно быть отражено в налоговой учетной политике организации.

Кроме того, компания вправе сразу списать часть первоначальной стоимости амортизируемого имущества. Если основное средство относится к 3–7-й амортизационным группам, то одновременно можно списать до 30 % стоимости. Амортизационная премия по другим группам составляет не более 10 %. Остальную часть стоимости необходимо амортизировать в течение срока службы основных средств.

Списать часть стоимости в виде амортизационной премии, естественно, экономически выгодно для компании. Проведем анализ на основании данных отчета формы № 5-П, насколько данная норма закона востребована у организаций (таблица 2).

Как видно из приведенных выше данных, лишь 1 % организаций воспользовались возможностью применения амортизационной премии.

Таблица 2

Применение амортизационной премии организациями Ставропольского края

№ п/п	Год	Амортизационная премия		Количество организаций, единиц	Количество плательщиков налога на прибыль организаций	Доля ЮЛ, применяющих амортизационную премию, %
		%	сумма, млн руб.			
1	2012	10	198,8	116	11 875	1,0
		30	791,7			
2	2013	10	168,6	118	8 903	1,3
		30	206,0			
3	2014	10	231,2	106	8 007	1,3
		30	1170,2			

В учетной политике также необходимо выбрать наиболее выгодный для организации способ начисления амортизации (линейный, или нелинейный).

Смысл линейного метода проявляется в том, что сумма начисленной за один месяц амортизации касательно амортизируемого имущества рассчитывается как произведение его первоначальной стоимости и нормы амортизации, которая определена для данного объекта.

Данный способ амортизации является самым несложным. Стоимость амортизируемого имущества переносится на расходы для целей исчисления налога на прибыль организаций равномерно. В данном случае амортизация начисляется отдельно по каждому объекту.

По данным статистической отчетности формы № 5-П определим наиболее популярный метод применения амортизации организациями Ставропольского края (таблица 3).

Таблица 3

Применяемые методы амортизации организациями Ставропольского края

№ п/п	Год	Количество юридических лиц, применяющих амортизацию, единиц	в том числе линейным методом		Уд. вес, %	нелинейным методом		Уд. вес, %
			количество	сумма, млн руб.		количество	сумма, млн руб.	
1	2012	6 339	6 289	9 584	99,2	50	432,4	0,8
2	2013	6 737	6 683	36 963	99,2	54	444,0	0,8
3	2014	6 936	6 892	14 802	99,4	44	320,2	0,6

Специфика применения нелинейного метода амортизации заключается в том, что этот метод позволяет большую часть стоимости амортизируемого имущества перенести на расходы в целях налогового учета еще в начале срока его полезного использования.

Из анализа данных установлено, что практически все организации применяют по старинке линейный метод амортизации, не пользуясь преимуществами нелинейного метода.

Кроме этого, в приказе об утверждении учетной политики для целей налогообложения организация может предусмотреть применение к основной норме амортизации специальных коэффициентов. Они делятся на повышающие и понижающие.

Налоговый кодекс Российской Федерации дает возможность компаниям регулировать сумму исчисляемого налога на прибыль организаций с помощью создания резервов. Формируя резерв, организация увеличивает в текущем отчетном или налоговом периоде величину своих налоговых расходов, тем самым перенося уплату части налога на прибыль на будущее.

Размер налоговых платежей не изменяется при начислении резервов, а сроки уплаты налога на прибыль организаций переносятся на следующие отчетные периоды. При этом экономическая ценность для организации заключается в наличии эффекта уменьшения покупательной способности денег с течением времени, которая в предыдущий момент времени значительно выше, чем в последующий. Чем позже организация перечисляет суммы налогов в бюджет, тем меньшие потери она несет.

Подобных резервов в налоговом учете несколько:

- по сомнительным долгам;
- по гарантийному ремонту;
- по ремонту основных средств;
- на оплату отпусков и вознаграждений;
- по предстоящим расходам, которые направляются на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Вышеуказанные способы регулирования компаниями доходов, расходов путем применения действующих норм законодательства касаются всех организаций, использующих общий режим налогообложения.

Экономический эффект от создания КГН – снижение суммы налога на прибыль, поскольку, во-первых, участники КГН суммируют как прибыли, так и убытки от результатов деятельности каждого из них, – то есть консолидируют налоговую базу. Во-вторых, сделки, заключенные между организациями КГН, не признаются контролируруемыми и, следовательно, не являются предметом контроля за трансфертным образованием. В-третьих, снижаются трудозатраты на составление и представление налоговой отчетности по налогу на прибыль (декларацию представляет ответственный участник КГН).

На сегодняшний день в Ставропольском крае осуществляют деятельность 9 консолидированных групп, которые представлены филиалами и двумя юридическими лицами – РН Ставропольнефтегаз (входит в консолидированную группу ОАО «Роснефть») и ОАО «Ставролен» (входит в консолидированную группу ОАО «Лукойл»).

Остальные участники – филиалы и обособленные подразделения семи КГН. В рамках проведения внутреннего контроля считаем необходимым анализ на предмет соответствия деятельности компании. Общедоступны критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, разработанные ФНС России.

Как показывает практика, большинство ошибок допускается из-за субъективного фактора. Проведя анализ применения возможностей, предусмотренных законодательством по применению организацией способов оптимизации налогообложения прибыли, можно сделать вывод об отсутствии в ряде компаний системы налогового менеджмента либо о его бессистемном применении в целях минимизации (вместо оптимизации) налоговых платежей с использованием незаконных методов.

Так, например, 99 % организаций до сих пор применяют не всегда экономически выгодный линейный метод амортизации, при этом применяют агрессивные схемы ухода от налогообложения путем оформления сделки с фирмами-однодневками. Не всегда создаются резервы, амортизационная премия применяется редко (1 % от плательщиков налога на прибыль).

Все эти факты говорят об отсутствии знаний у финансовых сотрудников, отвечающих за налогообложение в организации, или вообще таких сотрудников. В связи с этим в структуре финансовых служб организаций необходимо предусмотреть подразделение или сотрудника, налогового менеджера с соответствующими должностными обязанностями.

Корпоративный налоговый менеджмент должен стать одной из ведущих функций управления компаний с применением соответствующих современным условиям теории и методологии, стратегии и тактики.

Для реализации данной задачи необходимы обученные высококвалифицированные кадры, поддерживающие знания путем систематического повышения квалификации по изучению изменений в нормативно-правовые акты, работы в информационных ресурсах, необходимых для применения отдельных норм налогообложения (Онлайн сервисы ФНС России, система профессионального анализа рынков и компаний «Спарк», информационная база данных компании Bureau van Dijk и другие).

Задача налогового менеджмента организации оптимизировать налоговую нагрузку исключительно законным путем, и это возможно при профессиональном применении существующих законодательных актов.

Литература

1. Рошупкина В. В. Эффективность реализации налогового потенциала Северо-Кавказского федерального округа: анализ, приоритеты роста // Финансовая аналитика: проблемы и решения: научно-практический и информационно-аналитический сборник. 2013. № 47 (185). С. 26–32.
2. Рошупкина В. В. Система мониторинга налогового потенциала региона // Финансовая аналитика: проблемы и решения: научно-практический и информационно-аналитический сборник. 2013. № 41 (179). С. 31–35.
3. Рошупкина В. В. Методические основы прогнозирования налогового потенциала региона // Финансовая аналитика: проблемы и решения: научно-практический и информационно-аналитический сборник. 2013. № 30 (168). С. 27–32.
4. Рошупкина В. В. Методика снижения неоднородности налогового потенциала субъектов Северо-Кавказского федерального округа // Финансовая аналитика: проблемы и решения: научно-практический и информационно-аналитический сборник. 2013. № 25 (163). С. 37–41.
5. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL: <http://www.minfin.ru>
6. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. URL: <http://www.nalog.ru>
7. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации. URL: <http://www.gks.ru>