Санкт-Петербургский государственный университет

Экономический факультет

Профиль «Финансы, Кредит, Страхование и Учет»

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

По направлению 080100 – «Экономика»

Налоговое планирование на предприятии

Выполнил:

Бакалавриант 4 курса, группы ФКСиУ-42

Кильгянкин Евгений Александрович

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/Подпись/

Научный руководитель:

Иванов Виктор Владимирович.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/Подпись

Санкт-Петербург

2017

**Содержание**

[Введение 3](#_Toc482647303)

[Глава 1. Теоретические основы налогового планирования 5](#_Toc482647304)

[1.1. Налоговые риски организации 5](#_Toc482647305)

[1.2. Понятие и роль налогового планирования 9](#_Toc482647306)

[1.3. Классификация видов налогового планирования 12](#_Toc482647307)

[1.4. Принципы и стадии налогового планирования 16](#_Toc482647308)

[Глава 2. Оптимизация налогообложения на предприятии 22](#_Toc482647309)

[2.1. Учетная политика в целях оптимизации налогообложения 22](#_Toc482647310)

[2.2. Планирование отдельных налогов 27](#_Toc482647311)

[2.3. Договорная политика организации 30](#_Toc482647312)

[2.4. Изменение срока уплаты налогов 36](#_Toc482647313)

[2.5 Перенос убытков как способ минимизации налога на прибыль 40](#_Toc482647314)

[Заключение 46](#_Toc482647315)

[Список использованных источников 48](#_Toc482647316)

[Приложения 52](#_Toc482647317)

# Введение

Налоги у каждого из нас вызывают различные чувства. Некоторые считают, что это – цена цивилизованности общества, некоторые – что это дозволенная форма грабежа, как, кстати, небезызвестный Фома Аквинский. История налогов начинается в глубокой древности, так уже документально подтвержденные доказательства этого факта были обнаружены учеными и датируются 5 веком до нашей эры. За 2,5 тысячи лет мало что изменилось: налоги всё также существуют, всё также взимаются государством в целях пополнения бюджета и всё также являются предметом негодования многих людей. И все же от них в наше время никуда не уйти. Современным менеджерам остается только одно: не отчаиваться и развивать предприятие в условиях тех законов, которые входят в юрисдикцию налогового права, тем более, как мы убедимся далее, государство заботиться о справедливости взимаемых налогов и сборов, чтобы те не «душили» предпринимателей страны.

Отрицать важность налогов и налогообложения в современной России предоставляется невозможным. Львиную долю доходов бюджета нашего государства составляют именно налоговые поступления. Но идентична ли ситуация в хозяйствующем секторе? Безусловно. Если малый бизнес постоянно сетует на непомерное налоговое бремя, выступая с просьбами к созданию налоговых каникул, уменьшению административных штрафов и упрощению налогового администрирования, то крупные организации, оперируя крупными денежными средствами, могут экономить солидные суммы, имея эффективную систему налогового планирования, так как разница даже в нескольких процентах в призме масштаба их деятельности, приведет к дополнительной прибыли, а как следствие – и потенциальному росту организации.

Налоговое планирование теснейшим образом связано со всеми основными функциями менеджмента, такими как: финансы, учет, снабжение, а также маркетинг и кадровая политика, что пройти мимо данного аспекта в каком-либо вопросе практически нереально. А в большинстве крупных компаниях система внутреннего контроля обойтись без соответствующего отдела не может. Именно поэтому актуальность налогового планирования на предприятии, скорее всего, будет существовать вечно.

*Объектом изучения* данной выпускной квалификационной работы является организация как объект экономической системы, а *предметом исследования* является система налогообложения на хозяйственный сектор, которая, безусловно, является важнейшим аспектом в успешном управлении финансами предприятия, позволяющим абсолютно законно минимизировать те издержки, которые предприятие имело ранее.

*Цель* данной выпускной квалификационной работы заключается в том, чтобы изучить концепцию налогового планирования, раскрыв роль данного вида управленческой деятельности. Первая глава работы призвана ответить на вопросы теоретического характера. Проанализировав причину появления налогового планирования, а именно: налоговые риски предприятия, в последующих параграфах автор постарается систематизировать накопленные ранее знания о теории налогового планирования, в том числе разобраться в основных методах и инструментах современной налоговой оптимизации, которые на практики будет возможно успешно применять. В связи с этим можно выделить следующие *задачи*, поставленные для достижения выбранной *цели*:

1. анализ различных трактовок понятия «налоговое планирование» как отечественных, так и зарубежных авторов, и выявление его основных признаков;
2. пояснение роли данного процесса в системе управления финансами предприятия;
3. раскрытие основных принципов и стадий, на котором стоит современное налоговое планирование;
4. выявление роли учетной и договорной политики для оптимизации налогообложения, в том числе на конкретном практическом примере;
5. анализ методов минимизации выплат по отдельным налогам, присущим предприятиям;
6. анализ изменения срока уплаты налогов и сборов как метода оптимизации налогообложения;
7. исследование последствий ключевого изменения в Налоговом кодексе Российской Федерации по налогу на прибыль, а именно: процесса переноса убытков.

Процесс выполнения данной выпускной квалификационной работы был теснейшим образом связан с анализом законодательства Российской Федерации. Опираясь, в большинстве своем, на Налоговый Кодекс РФ и работы отечественных ученых и специалистов, автор постарался внести свои идеи для улучшения имеющихся теоретических знаний о налоговом планировании, а также показать на практических примерах влияние налогового планирования на функционирование и эффективность деятельности предприятия.

# Глава 1. Теоретические основы налогового планирования

# 1.1. Налоговые риски организации

*Налоговые риски*, по своей сути, являются причиной осуществления налогового планирования на предприятии, и обойти стороной их существование не представляет возможным, поэтому, прежде чем приступить к теоретическим основам налогового планирования, разберемся с тем, что представляют из себя налоговые риски.

В нашем законодательстве отсутствует определение слова «риск», и, как вытекает из этого, определения налогового риска также нет. Постараемся проанализировать данное понятие по порядку. Множество авторов за последние десятилетия изучали и изучают до сих пор проблемы управления и оценки рисков, и, конечно, многие из них сходятся во мнении, что риск может подразумеваться в различных ситуациях по-разному. К примеру, в общем случае риск понимают как сочетание вероятности события и его последствия[[1]](#footnote-1). В то же время в экономическом смысле риски - это потенциальная возможность наступления вероятного события или нескольких событий, которые вызывают определенный материальный ущерб, или, как считают Г.В. Чернова и А. А. Кудрявцев[[2]](#footnote-2), возможность недополучения прибыли или дохода. В любом случае все данные выше дефиниции переплетаются с двумя положениями, которые охватывают это определения рисков:

1. Это вероятностная характеристика риска;

2. Последствия, которые в большинстве своем заключаются в потере чего-либо, будь это время, деньги или другие конкурентные преимущества.

Вопрос налоговых рисков встречается у многих авторов: данной темой в разное время интересовались и Е.Н. Евстигнеев, который уже был упомянут ранее, и Е.Е. Смирнова, и Л.И. Гончаренко, однако, сказать, что данный вопрос был решен, не представляется возможным. По моему мнению, наиболее точное определение налоговых рисков удалось привести А.В. Скидану и И.В. Топорову. Авторы считают, что налоговый риск – это возможное отклонение фактической величины налоговых платежей от всех налоговых платежей, в расчете на которые осуществлялось принятие решений, связанных с налогообложением предприятия, которые, в свою очередь, возникают из-за неопределенности окружающей предприятие среды[[3]](#footnote-3). Это отклонение авторы предлагают представить в виде финансовых потерь либо экономии.

Стоит отметить, что вопрос классификации налоговых рисков остается открытым, и хочется представить некоторые из попыток группировки данного вида риска. Ранее упомянутые А.В. Скидан и И.В. Топоров в своей статье разделили налоговые риски на две группы, а именно на:

1. Чистый налоговый риск, связанный с вероятностью начисления неких штрафных санкций контролирующими налоговыми органами, что в дальнейшем будет сопровождаться финансовых потерями.

2. Спекулятивный налоговый риск, который связан с вероятностью уплаты тех налоговых платежей, которые можно было бы избежать при использовании наиболее эффективного для конкретной организации модели налогообложения.

Как мне кажется, налоговые риски можно классифицировать по многим критериям, так как они, в зависимости от конкретной ситуации, могут оказать существенное влияние на суммы уплачиваемых налогов. Далее я постараюсь охарактеризовать те критерии, по которым классификация налоговых рисков является, по моему мнению, наиболее приемлемой:

1. Самым важным критерием является фактор ***объекта влияния на налоговый риск***. Здесь налоговые риски можно разделить на: внутренние, то есть те, которые связаны с организацией управления налогообложения на предприятии, проблемами бухгалтерского и налогового учета, квалификацией работающего с этой проблемой персонала, и внешние, на которые хозяйствующий субъект не в силах прямо повлиять: это изменения в законодательстве, нечеткие и размытые формулировки в законных и подзаконных актах, а также возможная неблагоприятная политическая и социально-экономическая ситуация в стране.

2. Помимо этого, налоговыми рисками обладают различные налогоплательщики, и в связи с этим считается логичным деление налоговых рисков ***в зависимости от носителя*** этого риска. Так, налоговые риски можно делить на: риски предприятия с обычной системой налогообложения; риски предприятия со специальным режимом налогообложения; риски банков и т.д.

3. Возвращаясь к мысли о ***вероятностном характере*** всех рисков, налоговые риски можно также поделить на: прогнозируемые риски, которые могут быть предсказаны компанией в зависимости от сложившейся ситуации; непрогнозируемые риски, появление которых предсказать является по своей сути невозможным.

4. Еще один критерий, который может оказаться существенным для любой организации – это ***степень влияния риска на функционирование данного субъекта***. Он может быть как незначительным, когда потери от данных рисков не имеют сильного веса для дальнейшей работы компании, так и весомым, когда последствия от данного вида риска могут стать причиной существенных изменений в деятельности организации; наконец, риски можно считать катастрофическими, если их последствия могут привести к банкротству компании.

5. Не стоит опускать и ***временной фактор*** – в данной ситуации риски можно разделить на текущие, в условиях которых организация работает на сегодняшний день; будущие, которые можно определить вследствие каких-то изменений в работе компании, к примеру, переход на иной режим налогообложения, либо на освоение иных регионов страны, которые имеют свои особенности в плане налогообложения.

Данные критерии я считаю наиболее подходящими для классификации налоговых рисков, так как они охватывают существенные для любого хозяйствующего субъекта аспекты работы.

Методы управления рисками, по мнению некоторых авторов[[4]](#footnote-4), делятся на следующие:

1. Избегание налоговых рисков, т.е. сознательный выбор переплаты налогов в спорных ситуациях. Данный метод представляется, по мнению автора, менее оптимальным и рациональным, так как предполагает неоправданную трату денежных средств, которые можно было бы избежать.
2. Удержание налоговых рисков, т.е. уплата налогов в объеме, который при определенной ситуации может стать причиной претензий налоговых органов.
3. Снижение степени налоговых рисков, т.е. проведение мероприятий по снижению вероятности наступления каких-либо налоговых последствий. Этот метод, как мне кажется, является наиболее эффективным.
4. Передача налоговых рисков третьим лицам, к примеру, страховым обществам. Однако стоит отметить: исследователи склонны считать, что в современной России механизм страхования пока недостаточно проработан и необходимая нормативно-правовая база для данного метода отсутствует[[5]](#footnote-5).

Налоговые органы следят за наличием у той или иной организации некоторых условий, которые могут привести налогоплательщика к административной или уголовной ответственности. Наличие данных критериев говорит о наличии налоговых рисков. Они описаны в Приказе Федеральной налоговой службы (далее – ФНС) от 30 мая 2007 г. «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Перечислим наиболее общие из их:

1. Налоговая нагрузка налогоплательщика ниже среднего уровня в конкретной отрасли. Расчет налоговой нагрузки по основным видам деятельности берется согласно приложению №3 данному документу. Некоторые авторы считают[[6]](#footnote-6), что данная методика позволяет решить некоторые управленческие задачи, а именно: оценить эффективность финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, обосновывать решения по представлению предприятию налоговых льгот и субсидий на финансовое оздоровление, а также выявить недобросовестных налогоплательщиков, которые имеют высокий налоговый риск.
2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков в течение нескольких налоговых периодов.
3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.
4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации ТРУ, а также несоответствие этих показателей, отраженных в налоговой и финансовой отчетности.
5. Выплата среднемесячной заработной платы на 1-ого сотрудника ниже среднего уровня по определенному виду экономической деятельности в определенном субъекте РФ и т.д.

Все эти ситуации не должны иметь место в организации, если та не желает столкнуться с неприятными моментами при выездной налоговой проверке. Чтобы не допустить наличие этих элементов, каждый менеджер должен обладать знаниями в области налогового планирования, речь о котором будет вестись в следующем параграфе.

# 1.2. Понятие и роль налогового планирования

Налоговое планирование – это, в первую очередь, составная часть налогового менеджмента организации, и для того, что определить значение этого понятия начнем с определения значения понятия налогового менеджмента. Налоговый менеджмент, по устоявшемуся мнению многих авторов[[7]](#footnote-7), это комплекс приемов и методов организации налоговых отношений для обеспечения формирования доходной части бюджета и влияния налогов на развитие производственной составляющей организации и социальной сферы в целом. Следует отметить, что за период изучения вопроса налогового планирования было выработано множество идей относительно этого термина, и в данной ситуации мне, как автору, не хотелось бы выстраивать некое собственное определение, а проанализировать всё то, что было сказано до меня и срезюмировать это в совокупность признаков и функций, присущих налоговому планированию.

Во-первых, многие отечественные авторы, такие как Юткина Т.Ф и Козенкова Т.А., сходятся во мнении[[8]](#footnote-8), что налоговое планирование – это, прежде всего, процесс, заключающийся в составлении плановых действий. То есть в данной ситуации мы должны понимать налоговое планирование как некое прогнозирование будущих налоговых поступлений.

В то же время в «Большой экономической энциклопедии» и «Большом юридическом словаре» налоговое планирование определяется как выбор между различными вариантами осуществления деятельности.[[9]](#footnote-9) И, бесспорно, доказательства данного факта найдут отражение, когда пойдет речь, например, об учетной политике предприятия либо о других факторах, оказывающих прямое влияние на налоговое бремя организации.

Также стоит упомянуть, что некоторые авторы акцентируют внимание на законности данного процесса[[10]](#footnote-10), говоря о том, что налоговое планирование никаким образом не может отождествляться с уклонением от уплаты налогов и прочими незаконными действиями. Безусловно, данный элемент опускать не стоит и причислять к налоговому планированию методы ухода в теневой сектор и составления плана «серых» зарплат также не является целесообразным.

Некоторые практики добавляют[[11]](#footnote-11), что базовыми принципами налогового планирования помимо законности является также презумпция невиновности налогоплательщика. Не секрет, что многие конфликтные ситуации с налоговыми органами заканчиваются судебными разбирательствами, и данный факт не должен забываться. В подтверждении к сказанным выше словам стоит упомянуть концепцию добросовестного налогоплательщика. Ее с недавних пор выделяют как отдельный принцип налогового права; хотя нормативно концепция никак не закреплена, и критериев недобросовестности Налоговый Кодекс нашей страны не содержит, однако принцип был сформулирован на уровне Конституционного суда и апробирован судебной практикой. Смысл этой концепции заключается в признании факта соблюдения налогоплательщиков (будь то лицо юридическое либо физическое) норм налогового законодательства и является в своем роде частью общеправовой презумпции добросовестности или добропорядочности человека. Судебная практика в большинстве случаев проводит связь между признанием статуса добросовестности налогоплательщика и обоснованностью налоговой выгоды, которую он получает. В итоге, презумпция добросовестности может быть опровергнута, если будут найдены доказательства злоупотребления налогоплательщиками своих прав в процессе уплаты налогов.

За рубежом разработан и применяется ряд правовых доктрин, которые также успешно используются российскими судами с целью оценки обоснованной налоговой выгоды. Наиболее часто встречающимися являются:

1. Доктрина «существа над формой». Данный постулат говорит о необоснованности налоговой выгоды, если для цели налогообложения организацией учтены операции, которые не соответствуют их экономическому смыслу.
2. Доктрина «деловой цели». Этой принцип свидетельствует о важности разумной составляющей операций, совершенных налогоплательщиком.
3. Доктрина «реальности затрат» - концентрирует наше внимание на том факте, получена ли налоговая выгода посредством осуществления реальной предпринимательской (экономической) деятельности или нет.
4. «Сделка по шагам» - доктрина, рассматривающая ситуацию со связанными между собой сделками, среди которых могут быть определены фиктивные (а также мнимые либо притворные).

Помимо этого, бытует мнение[[12]](#footnote-12), что при налоговом планировании необходимо учитывать и снижение влияния информационной асимметрии, которая зачастую и становится причиной споров налогоплательщика и государства в лице налоговых органов.

Наконец, многие авторы, такие как, к примеру, Евстигнеев Е.Н.[[13]](#footnote-13) отмечают в своих определениях использование в налоговом планировании существующих налоговых льгот, устанавливаемых государством с целью поддержки того или иного вида бизнеса, либо же региона страны, если речь идет о региональных налогах. Нет сомнений, что использование данных льгот должно быть приоритетным для налогового планирования, так как они позволяют генерировать дополнительную прибыль в условиях современного законодательства.

Что касается зарубежных авторов, то их идеи во многом совпадают с российскими учеными. Например, профессор Анандской школы бизнеса, что находится в Индии, Анух Бхатия определил налоговое планирование как механизм различных финансовых мероприятий путем максимизации налоговых выгод с помощью использования законодательства конкретного государства. Под налоговым планированием также подразумевалось использование выгоды от возможных льгот, скидок, уступок и освобождений для минимизации налогового бремени[[14]](#footnote-14). В то же время сотрудник Комитета по пересмотру налогового законодательства Великобритании, Трейси Баулер, в своем докладе Институту фискальных учений (являющийся крупнейшим независимым микроэкономическим институтом исследований и разработок в Соединенном Королевстве) дала немного иное определение налоговому планированию. Баулер отметила, что налоговое планирование не следует отождествлять уклонению от уплаты налогов, так как эта процедура является незаконной, в то время как первое понятие представляет собой легальные действия по уменьшению налоговых задолженностей перед государством[[15]](#footnote-15).

Все сказанное выше достаточно полно отражает понятие налогового планирования, но какова роль этого процесса в рамках управления финансами предприятия? Покажем это на примере ситуации, данной консалтинговой компанией «Олса».[[16]](#footnote-16) В их практике имеются клиенты, которые занимаются услугами ландшафтного дизайна, где работы ведутся более 3-х месяцев, а в рамках одного контракта привлекаются разные сотрудники. Так как деятельность компании является сезонной, то клиент заключал гражданско-правовые договоры с физическими лицами (которые, как мы помним, облагаются страховыми взносами суммой до 30,2% от начисленной заработной платы и удержанием НДФЛ в размере 13%) на выполнение различных работ. «Олса» предложили клиенту вывести некоторые работы на аутсорсинг и далее заключать договоры с субподрядчиками: индивидуальными предпринимателями и иными организациями. В результате данных действий рентабельность компании клиента было увеличена до 23%, а это достаточно внушительные цифры. Как мы понимаем, это только один из сотни способов, которые доступны компаниям-налогоплательщикам и являются абсолютно законными. В это же время отсутствие налогового планирования может поставить хозяйствующий субъект в неприятное положение, когда: во-первых, менеджмент будет недостаточно полно понимать возможности дальнейшего развития бизнеса; во-вторых, другие участники рынка получают конкурентное преимущество, выраженное в сокращении издержек; и в-третьих, могут потерять существенные денежные средства вследствие отсутствия внимания за изменением Налогового кодекса страны.

Как мы видим, будучи достаточно молодой наукой, налоговое планирование получило широкое распространение в работах многих авторов, которые, если соотнести друг с другом, показывают всю полноту и обширность этой тематики. В следующем разделе нами будет затронут вопрос классификации налогового планирования.

# 1.3. Классификация видов налогового планирования

Итак, прежде чем начать с классификации налогового планирования, будет целесообразно добавить несколько слов об основах налогового планирования, то есть о том некотором фундаменте, на котором должен происходить данный процесс.

Во-первых, каждый управленец должен производить учет основных направлений развития налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства. Объясняется данный факт, по моему мнению, тем, что, выполняя не только фискальную, но и регулирующую функцию, государство может через механизмы налогообложения создавать предпосылки к использованию той или иной отрасли хозяйственной деятельности, либо же к тому или иному субъекту РФ. Это, в первую очередь, будет полезно для предпринимателей, которые находятся на стадии создания своего бизнеса. Так, к примеру, наиболее благоприятными в плане налогообложения на сегодняшний день являются отрасли сельского хозяйства, охоты и лесного хозяйства, где показатель налогового бремени находится на уровне 3-4%. В то время как наименее перспективными выглядит нефтегазовый сектор и отрасли строительства, где налоговое бремя в первом случае стоит на отметке примерно в 38%, а во втором – на уровне 12%. Конечно, это, если говорить о добыче полезных ископаемых, связано с той внушительной долей денежных средств, которые крупные корпорации приносят в бюджет государства.

Во-вторых, нельзя обойти стороной анализ составления учетной политики предприятия и грамотного проведения договорных кампаний. Пример таких действий уже был представлен выше, когда речь шла о консалтинговой компании «Олса», однако, подробнее на этом вопросе мы еще раз остановимся во второй главе данной работы.

В-третьих, как уже говорилось в предыдущем разделе, еще одним «китом», на котором стоит современное налоговое планирование является правильное и, главное, полное использование всех установленных законом льгот, освобождений и исполнение обязанностей организации как налогоплательщика.

Наконец, немаловажным в данной ситуации для менеджера являются вопросы о возможностях получения отсрочек и рассрочек по уплате налогов. Если для малого бизнеса, аккумулирующего малыми средствами, это посодействует тому, чтобы помочь ему «встать твердо на ноги», то для крупных организаций это всегда возможность использовать дополнительные крупные средства, которые никогда не будут лишними и принесут дополнительную прибыль компании. Подробнее об этом будет рассказано во второй главе данной работы.

Всего этого можно достигнуть, если иметь полную осведомленность относительно тех законодательных актов, которые регулируют данную тематику, а именно: Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008) и т.д. Только опираясь на данные законодательные акты и нормативные документы, управленец может составить грамотную модель налогового планирования на предприятии.

Говоря о классификации видов налогового планирования, необходимо отметить, что в современной экономической литературе не устоялось однозначного мнения относительно данного вопроса. В книгах многих авторов анализируется данная проблема, но консенсуса достигнута так и не было. Поэтому в данной ситуации мною выдвинута некая собственная классификация видов налогового планирования. Итак, с моей точки зрения, виды налогового планирования классифицируется в следующие группы:

1. ***По видам налогов*** мы можем классифицировать налоговое планирование на планирование платежей по НДС, налогу на прибыль и т.д. Данная группа считается целесообразной, так как все налоги, уплачиваемые организацией, имеют свои особенности (различия в процентных ставка, условиях льготного налогообложения и т.д.).
2. ***В зависимости от жизненного цикла организации*** налоговое планирование может подразделяться на планирование платежей на стадии создания предприятия, его становления и роста, стадии стагнации и спада, и, наконец, стадии ликвидации. И. Адизес в своих работах[[17]](#footnote-17) достаточно точно описал, какие цели преследуют организации на различных стадиях жизненного цикла, и как следствие, от этого могут существенно меняться и цели, преследуемые налоговым планированием. Как, например, выбор местоположения бизнеса на самом первом этапе, либо действия по отсрочке налоговых платежей на этапе становления бизнеса, когда тот нуждается в дополнительных денежных средствах.
3. ***В зависимости от вида деятельности*** мы можем подразделять налоговое планирование по различным отраслям. Это обусловлено спецификой, которая присуща нынешним отраслям. Это может найти отражение и в особенностях договорной политики компании, и во многих других аспектах. Например, отрасль металлургии и химическая отрасль является экспортоориентированной[[18]](#footnote-18) (более 65% их продукции продается за рубеж), а это дает им особые льготные условия в части НДС и освобождает их от уплаты данного налога.
4. ***Исходя из размера бизнеса,*** мы можем подразделять налоговое планирование малого, среднего и большого бизнеса, которые, определенно, владеют своими особенностями. Если в части малого бизнеса мы в основном будет отталкиваться от основных преимуществ упрощенной системы налогообложения, то при работе с большими корпорациями дело обстоит сложнее и здесь, конечно, понадобится комплексный анализ всех возможностей и трудностей для оптимизации налогообложения и минимизации налоговых выплат.
5. ***По территориальному признаку*** налоговое планирование можно, безусловно, разделить на внутригосударственное и международное. Существует множество нюансов, которые охватывают данную классификацию. Наиболее значимые из них – это, конечно, проблемы двойного налогообложения и знание международных конвенций, которые регулируют действия налогоплательщиков.
6. ***Исходя из временного аспекта*** налоговое планирование можно разделить на текущее и перспективное. В данной ситуации текущее планирование – это когда речь идет о том, какие условия предприятие имеет на данный момент времени и работе с этими условиями, а перспективное – это некое прогнозирование тех особенностей, которые будут присущи компании в обозримом будущем. Здесь я бы не стал проводить классификацию на кратко-, средне- и долгосрочное планирование, так как в современной экономике понятие «долгосрочной» практически всегда значит период более 1 года, в то время как налоговое законодательство меняется ежегодно. Здесь видится нецелесообразным составлять прогнозные значения для периода более одного налогового, так как результаты в некоторых случаях могут быть крайне неточны.
7. ***В зависимости от субъекта, занимающегося налоговым планированием*** данный процесс может подразделяться на собственный, когда планированием занимается отдела бухгалтерии либо другие управленческие отделы, а также на внешнее, когда функции налогового планирование передаются некоторым консалтинговым организациям либо же аудиторам.

Рассмотрев основные виды, на которые может подразделяться налоговое планирование, следует добавить, что помимо этого многие авторы имели и другие мысли относительно классификации налогового планирования. Например, Большихина И.С. использовала два критерия разграничения видов налогового планирования – степень налоговой нагрузки и законность действий налогоплательщика[[19]](#footnote-19). В итоге автор выделил:

1. Классическое налоговое планирование.

2. Оптимизационное налоговое планирование.

3. Противозаконное налоговое планирование.

Первый тип заключался в правильной и своевременной уплате налогов, второй – в организации своей экономической деятельности исходя из налоговый льгот и пробелов в законодательстве, а третий – в противозаконных методах уменьшения налоговый платежей. Однако в данной ситуации автор не согласен с данным мнением и придерживается принципов, изложенных в учебнике В.В. Иванова и Н.Н. Цытович, где налоговое планирование, по мнению авторов, не совместимо с нарушением правовых законов[[20]](#footnote-20); поэтому, по моему мнению, данная классификация является не совсем удачным примером.

# 1.4. Принципы и стадии налогового планирования

Итак, чтобы перейти к самому процессу оптимизации налогообложения сначала нужно описать некоторые принципы, на которых держится нынешняя система налогового планирования. Как мы знаем, налоговое планирование является частью финансового планирования. По мнению Вылковой Е.С.[[21]](#footnote-21) оно, как следствие, подчиняется тем же принципам, а именно:

1. Платить минимум из положенного.
2. Платить налог в последний день установленного периода.
3. Использовать варианты снижения налогооблагаемой базы в рамках системы налогообложения.
4. Применять льготные режимы налогообложения, предусмотренные законодательством.
5. Не допускать повышенного налогообложения путем использования специальных учетных методов.

То есть таким образом налоговое планирование явно имеет следующие задачи: во-первых, это минимизация суммы уплачиваемых организацией налогов; во-вторых, это минимизация экономического ущерба в виде штрафов и пени, спровоцировать которые может невыполнение либо несвоевременное выполнение налоговых обязательств организации перед государством.

Далее остановимся конкретнее на самом процессе налогового планирования. Нетрудно предположить, что этот процесс состоит из неких этапов, которые в свою очередь взаимосвязаны между собой и проходят последовательно. В данной ситуации мы сделаем некую отсылку к одной из классификаций налогового планирования, где оно делилось по принципу жизненного цикла организации.

Итак, **первый этап** налогового планирования – это, бесспорно, момент, сопряженный с появлением идеи о создании бизнеса, то есть еще до его регистрации и начала функционирования. И изучающие налоговое планирование авторы различных книг на эту тему практически не дискутируют. Например, Большухина И.С. в своем учебнике о налоговом планировании называет данный этап «стратегическим налоговым планированием»[[22]](#footnote-22). Первый этап содержит в себе массу важнейших для налоговой оптимизации вопросов, которые должны быть решены до начала функционирования бизнеса.

Начнем с того, что при формулировании идеи бизнеса, встает вопрос о виде предпринимательской деятельности, и здесь важно знать о тех льготах, которые могут предоставляться организации при том или иной бизнесе. Так, существует несколько видов специальных налоговых режимов, описанных в статье 18 Налогового кодекса РФ. Допустим, если организация собирается заниматься производством сельскохозяйственных товаров, то ей есть смысл перейти на *единый сельскохозяйственный налог (в дальнейшем – ЕСХН)*. В то время как *единый налог на вмененный доход (далее – ЕНВД)* предоставляет выгоды для некоторых видов деятельности малого бизнеса, где среднегодовая численность работников должна быть менее 100 человек, а доля участия других организаций – менее 25 процентов. Свои выгоды также *патентная система налогообложения (в последствии – ПНС)*, которая создана для индивидуальных предпринимателей по, опять же, определенным видам деятельности и определенным условиям к количеству наемных работников (менее 15). Однако среди всех специальных режимов налогообложение наибольшей популярностью пользуется *упрощенная система налогообложения (далее – УСН),* которую использует примерно треть организаций-налогоплательщиков. УСН дает ограничения по использованию по многим видам деятельности – это банки, страховщики, инвестиционные фонды, и т.д. Не входящие в этот перечень организации должны иметь в виду, что существуют также и ограничения по другим показателям: выручка за 9 месяцев предшествующего года должна быть менее определенной суммы, индексируемой с каждым годом (в 2016 году это 79,7 млн. рублей), остаточная стоимость основных средств должна быть менее 100 млн. рублей, а среднегодовое количество работников должно быть менее 100 человек. Также данный режим предусматривает уплату налога 2-мя способами, и организация в зависимости от того, какова ее структуру доходов и расходов, должна выбрать, какую налоговую базу ей выбрать: «доходы» либо же «доходы-расходы». Первая налоговая база облагается 6%-ой ставкой, а вторая – 15%-ой. Теоретически, применять ставку 6% выгодно тем, чьи расходы составляют не более 60% от доходов. Однако не стоит забывать, что в зависимости от региона 15%-ая ставка может быть уменьшена, поэтому управленцы должны быть в курсе о всех особенностям налогообложения того региона, в котором они хотят строить бизнес. Данный аспект переносит нас на второй важнейший вопрос, который должен встать у руководителей будущей организации - это выбор наиболее выгодного местоположения предприятия, его производств, офиса, а, возможно, филиалов и дочерних компаний. И, конечно, данный вопрос касается не только региональных особенностей нашей страны, где в каждом субъекте местное налогообложение может существенно отличаться между собой, а также и использования оффшорных зон, которые часто становятся предметом не только национальных, но и международных конфликтов. Здесь существует так называемый «метод оффшора», который включает в себя перенос объекта налогообложения под юрисдикцию страны с более мягким налоговым режимом. Этот метод позволяет довольно значительно снизить налоговое бремя. Статья А.А. Трушевской достаточно полно описывает данный метод и его преимущества; по мнению автора[[23]](#footnote-23), метод оффшора является одним из основных инструментов налогового планирования. История российского оффшора начинается в 90-х годах с переходом к рыночной экономике. Тогда стали актуальными и вопросы привлечения иностранных инвестиций, которые могли бы существенно помочь развитию экономики страны. Вместе с этим в России возникла и проблема двойного налогообложения, которая является следствием различий в законодательствах многих стран. Наше государство заключило ряд соглашений в части регулирования данного вопроса, и теперь наши резиденты могут успешно пользоваться данным методом, используя в качестве оффшора, например, Республику Кипр, где налоги, уплачиваемые на Кипре, вычитаются из налогообложения в нашей стране. Это, безусловно, поможет бизнесменам, которые связывают свой бизнес с внешнеэкономической деятельностью. Последний вопрос, который встает перед управленцами на стадии создания организации – это выбор организационно-правовой формы, и здесь вновь надо исходить из целей бизнеса. Как писалось ранее, только индивидуальные предприниматели могут использовать ПСН; при общем режиме налогообложения они должны будут уплачивать НДС, НДФЛ и налог на имущество. Такие нюансы присутствуют при определении ОПФ будущего предприятия.

**Второй этап,** как и первый, подразделятся на несколько важных процессов и связан уже непосредственно с функционированием предприятия. В данном случае большинство ученых сходятся во мнении, что здесь присутствует 4 важнейших процесса, а именно:

1. Создание налогового поля предприятия. Оно представляет из себя некую таблицу, где каждый налог описывается исходя из определенных параметров. Проводится анализ налоговых льгот и составляется план использования этих льгот по выбранным налогам.

2. Разработка системы договорных отношений. С этой целью происходит планирование возможных форм сделок, в результате которых образуется своеобразное договорное поле организации, где отражены последствия каждой сделки, планируемой в деятельности хозяйствующего субъекта.

3. Составление журнала типовых хозяйственных операций. Он служит основной для ведения налогового учета. Также выполняется анализ возможных налоговых ситуаций и их сопоставление.

4. Наконец, последнее – организация налогового учета и контроля над правильностью исчисления и оплаты налогов. Здесь, чтобы снизить данные риски, рекомендуется использовать технологию внутреннего контроля налоговых расчетов.

Помимо этого, интересные идеи выразил И.А. Майбуров в своем учебнике о налоговом планировании. Автор сформировал некую последовательность в формировании налогового менеджмента в организации, и, опираясь на практический опыт, разделил этот процесс на 6 этапов[[24]](#footnote-24):

1. *Анализ внешней среды*. Безусловно, это один из важнейший аспект налогового планирования, который должен включать в себя как анализ внешней налоговой среды организации и прогноз изменений нормативно-правовых актов соответствующего законодательства, а в определенных случаях и международных конвенций, связанных с вопросами налогообложения. Данный процесс является необходимым, так как любой хозяйствующий субъект должен иметь правовую осведомленность и защищенность, чтобы при принятии управленческих решений они не расходились со словом закона.
2. *Налоговое прогнозирование.* Данный механизм подразумевает в себе комплекс мер по разработке налоговой стратегии организации в общем с учетом всех особенностей, присущих данному хозяйствующему субъекту. Данные меры включают в себя формирование системы целей и показателей функционирования предприятия на долгосрочный период и определение приоритетных задач по конкретным аспектам налогового менеджмента. Управленцу необходимо учитывать все возможные изменения, которые могут произойти в Налоговом кодексе государства с учетом всех особенностей региональной политики органов местного самоуправления, а также становится актуальным вопрос выявления возможностей легального уменьшения суммы налоговых платежей с помощью применения различных налоговых льгот.
3. *Налоговое планирование.* На этом этапе разрабатывается система планов организации, которая, в свою очередь, предполагает оптимизацию производственных альтернатив, их распределения в рыночной среде. В качестве исходной информации автор предлагает использовать целевые нормативы в экономической стратегии организации, а также плановые показатели объемов производства и конъюнктуры рынка, в котором данное предприятие функционирует, что в совокупности с результатами бюджетирования расходов и налогового учета должны составлять общее информационное поле для данного процесса.
4. *Налоговый мониторинг.* Данный этап ничуть не менее важен, чем предыдущие и представляет собой постоянный и оперативный анализ источников расходов предприятия, налоговую экспертизу проектов и договоров, подробнее о которых будет рассказано во второй главе данной работы, а помимо этого и разработку налоговых схем проведения расчетов. Все описанные процедуры в совокупности способны оказать существенное влияние на формирование налоговой базы в ее количественном выражении.
5. *Налоговый контроллинг.* С первого взгляда может показаться, что данный процесс должен быть иметь большие сходства с описанным ранее налоговый мониторингом, однако, автор предполагает этому процессу немного иную трактовку. В данной ситуации реализация контроллинга проводится с помощью расчета разработанного показателя, который характеризует результативность и эффективность деятельности подразделений, отвечающих за корпоративный налоговый менеджмент. Эта результативность должна отражать степень покрытия расходных статей налогов суммой «налоговых доходов», под которыми автор подразумевает сэкономленные на уплате налогов средства. Невозможно не согласиться, что отсутствие этого процесса ставит под сомнение всю целесообразность создания системы налогового менеджмента, так как понять, экономически выгодно ли его функционирование, иным способом не представляется.
6. *Оценка результатов налогового менеджмента.* Заключительный этап образования системы налогового менеджмента в организации, по мнению И.А. Майбурова, должен представлять собой оценку результатов налогового менеджмента. В качестве таких результатов могут быть комментарии к изменениям в налогообложении и, конечно, проведение актуальных корректирующих процедур. Другие авторы, Г.Я. Чухнина и К. В. Владимирова на данном этапе также предлагают[[25]](#footnote-25) формировать заключительный этап посредством обзора аудиторских доказательств.

**Третий и заключительный этап**, по мнению автора, должен быть связан с реорганизацией либо ликвидацией предприятия, когда хозяйствующий субъект уже не может успешно функционировать в нынешней форме. Здесь возможны такие действия, как: изменения в учетной политике, изменения организационно-правовой формы, то есть все то, что может помочь компании приспособиться к случившимся проблемами или внешним изменениям. На случай ликвидации менеджеры должны быть также в курсе о своевременной уплате всех налогов, чтобы избежать дополнительные трудности в виде штрафов и пени.

Таким образом в этом разделе были рассмотрены вопросы принципов, на которых строится налоговое планирование и тех стадий, по которым проходит современный процесс налоговой оптимизации. Используя работы Вылковой Е.С., было предложено деление процесса налогового планирования на стадии с помощью концепции жизненного цикла организации.

Во второй главе будут рассмотрены нюансы в формировании учетной и договорной политики предприятия и их роли для успешной оптимизации налогообложения, а также описаны основные особенности оптимизации отдельных налогов, которые являются системообразующими в современном налоговом планировании, затронут вопрос изменения сроков уплаты налогов и сборов с помощью отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. Наконец, в последнем параграфе второй главы будут проанализированы последствия изменений в Налоговом кодексе положений по переносу убытков организации с целью минимизации налога на прибыль.

# Глава 2. Оптимизация налогообложения на предприятии

# 2.1. Учетная политика в целях оптимизации налогообложения

Чтобы перейти к содержанию данной главы, для начала охарактеризуем понятие учетной политики с точки зрения российского законодательства. Однако, как такового определения данного термина нет, одно из упоминаний о нем содержится в Федеральном законе N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"[[26]](#footnote-26), где в статье 8, посвященной этому документу, первым пунктом сказано: «Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику». Далее в законе приведены условия ее ведения и формирования, а в Положении по бухгалтерскому учету №1[[27]](#footnote-27) (далее – ПБУ 1/2008), посвященном учетном политики, термин также не определен. Но, использую ту информацию, что дает нам государство, можно сделать вывод и сказать, что ***учетная политика*** *– это некий документ, формирующийся каждой организацией, включающий в себя совокупность способов ведения бухгалтерского учета, в рамках которого функционирует данный хозяйствующий субъект.* Следует понимать, что способы ведения бухгалтерского учета в данной ситуации включают в себя способы первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Сформированная учетная политика в свою очередь не должна противоречить не только законодательству РФ о бухгалтерском учете, но и федеральным и отраслевым стандартам. Согласно ПБУ 1/2008, в учетной политики должны утверждаться следующие документы:

1. рабочий план счетов бухгалтерского учета, который должен содержать синтетические и аналитические счета, необходимые управленцу для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
2. формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
3. порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
4. способы оценки активов и обязательств;
5. правила документооборота и технология обработки учетной информации;
6. порядок контроля за хозяйственными операциями;
7. другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Конечно, существуют и некие иные рамки, которые накладывает законодательство на формирование учетной политики. Нагляднее это покажет Таблица 1, представленная ниже:

*Таблица 1. Рамки, формирующие учетную политику организации*

|  |  |
| --- | --- |
| Рамки, формирующие учетную политику организации | Содержание |
| 1. Допущения: | |
| 1.1 имущественной обособленности | активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций |
| 1.2 непрерывности деятельности | организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности |
| 1.3 последовательности применения | принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому |
| 1.4 временной определенности ФХД | факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами |
| 2. Требования: | |
| 2.1 Полноты | полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности |
| 2.2 Своевременности | своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности |
| 2.3 Осмотрительности | большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов |
| 2.4 Приоритета содержания над формой | отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствовании |
| 2.5 Непротиворечивости | тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца |
| 2.6 Рациональности | рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации |

*Составлено автором с использованием: Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистров / Е.С. Вылкова. — М .: Издательство Юрайт, 2011. — 649 с.*

Как мы видим, законодательство достаточно четко описывает те принципы, на которых должна строится учетная политика любой организации, но в то же время дает свободу выбора способов ведения отчетности, что, конечно, напрямую влияет на налогообложение хозяйствующего субъекта.

Важно понимать, что выбор учетной политики для предпринимателя должен основываться на многих факторах, включающих в себя и ОПФ, и отраслевую принадлежность организации, и масштабы деятельности, а также многие другие вещи, такие как цели и задачи развития организации, внешний факторы и многое другое. Здесь же существенную роль играет та стратегия деятельности организации, которую обозначает ее собственник (или собственники). В основном здесь имеются в виду два направления – это удовлетворение сегодняшний потребностей собственника либо стабилизация функционирования в целях дальнейшего укрепления конкурентоспособности.

Помимо учетной политики для целей ведения бухгалтерского учета глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организации»[[28]](#footnote-28) вводит понятие *учетной политики для целей налогового учета.* Это – совокупность допускаемых НК РФ способов определения доходов и расходов, их признания, оценки и распределения, выбранных налогоплательщиком. Стоит отметить, что организация может составлять документы этих двух типов как раздельно, так и вместе, однако, стоит согласится с О.А. Ермишиной[[29]](#footnote-29), что логичнее составлять общий приказ вследствие тесной взаимосвязи этих двух элементов налоговой оптимизации по двум причинам. Во-первых, несмотря на большие расхождения, оба вида учетной политики организуются на основе одних и тех же первичных документов, поэтому полностью разделить их на практике представляется невозможных. Во-вторых, правила формирования этих двух документов во многом совпадают друг с другом.

Далее рассмотрим, какие альтернативы имеют различные элементы учетной политики.

1. *Амортизация основных средств по бухгалтерскому учету*: а) для основных средств, приобретенных до 1 января 1998 года – это амортизация по законодательно установленным нормативам, ускоренная и замедленная амортизация; б) по основным средствам, купленным после 1 января 1998 года – линейный способ, пропорционально объему продукции, способом уменьшаемого остатка и по сумме чисел лет срока полезного использования (далее – СПИ); в) определение состава ОС, не подлежащих амортизации. *По налоговому учету* только линейный и нелинейный методы.
2. Оценка материальных ресурсов и расчет их фактической себестоимости: а) списание по себестоимости единицы продукции; б) списание по средней себестоимости; в) списание по цене первых во времени закупок (метод ФИФО).
3. Оценка товаров: а) по розничным продажным ценам (для розничной торговли); б) по покупной стоимости (для оптовой и розничной торговли); в) по цене возможной реализации.
4. Резервы предстоящих расходов: либо создаются по отдельным статьям (на оплату отпусков, на вознаграждение за выслугу лет и т.д.), либо не создаются.
5. Определение выручки: по бухгалтерскому учету – метод начисления; по налоговому – либо начисления, либо кассовый метод (если выручка компании за квартал на превышает 1 млн. руб.).

Это далеко не все примеры того, какой выбор имеет организация при учете либо оценки тех или иных позиций в своей учетной политике. Существуют также и различия в выборе учета нематериальных активов, затрат на ремонт ОС и многое другое, однако, остановимся на примере, который должен показать ту важность учетной политики, о которой говорится в данной главе.

Для иллюстрации последствий выбора элементов в учетной политике, например, метода начисления амортизации рассчитаем сумму налога на прибыль и налога на имущество по ОС стоимостью 480 тыс. рублей и СПИ 4 года (то есть 48 месяцев). Как уже отмечалось, существует 4 способа начисления амортизации, а именно: линейном методе, нелинейном методе, методе уменьшаемого остатка и методе суммы чисел лет. Стоит заметить, что была взята амортизационная премия в размере 30%[[30]](#footnote-30) и что в способе суммы уменьшаемого остатка был использован коэффициент ускорения «2»[[31]](#footnote-31) – типичный для данного метода. В остальном использовалась стандартная методология в исчислении всех видов амортизации, наглядное решение представлено в Приложении 1, 2 и 3 и 4.

Проведя соответствующие вычисления, была составлена Таблица 2, которая охарактеризовала выплаты гипотетической организации по налогу на имущество (в данном случае – конкретному основному средству):

*Таблица 2. Сравнение уплаченного налога на имущество в зависимости от выбранных методов амортизационных отчислений*.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Год | Линейный метод | Метод уменьшаемого остатка | Метод суммы чисел лет |
| 1 | 9 735,00р. | 8 910,00р. | 9 240,00р. |
| 2 | 6 844,96р. | 4 455,00р. | 5 346,00р. |
| 3 | 4 455,00р. | 2 202,67р. | 2 508,00р. |
| 4 | 1 815,00р. | 887,60р. | 726,00р. |
| Итого | **22 849,96р.** | **16 455,27р.** | **17 820,00р.** |

*Составлено автором на основе статьи 259 НК РФ.*

Расчеты показывают, что в данной ситуации при использовании метода уменьшаемого остатка хозяйствующий субъект сэкономит наибольшее количество средств. Однако мы не учли, что экономия по налогу на имущество увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Итоги корректировок предоставим в Таблице 3:

*Таблица 3. Сравнение двух методов амортизационных отчислений и их влияние на налог на прибыль организации.*

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Амортизационные отчисления линейным методом | Амортизационные отчисления нелинейным методом | Налог на имущество: линейный метод | Налог на имущество: метод уменьшаемого остатка | Разница по амортизационным отчислениям | Разница по налогу на имущество | Экономия по налогу на прибыль |
| 120 000,00р. | 311 731,35р. | 9 735,00р. | 8 910,00р. | -191 731,35р. | -825,00р. | **-38 181,27р.** |
| 120 000,00р. | 83 999,79р. | 6 844,96р. | 4 455,00р. | 36 000,21р. | -2 389,96р. | 7 678,03р. |
| 120 000,00р. | 42 067,05р. | 4 455,00р. | 2 202,67р. | 77 932,95р. | -2 252,33р. | 16 037,06р. |
| 120 000,00р. | 42 201,81р. | 1 815,00р. | 887,60р. | 77 798,19р. | -927,40р. | 15 745,12р. |
| 480 000,00р. | 480 000,00р. | 22 849,96р. | 16 455,27р. | 0,00р. | -6 394,69р. | 1 278,94р. |

*Составлено автором на основе статьи 259 НК РФ.*

Как мы видим, в первый год эксплуатации ОС наблюдается большая экономия по налогу на прибыль. По итогам всех 4-х лет предприятие переплатит этот налог на 1278,94 рублей, что, в свою очередь, является отражением экономии по налогу на имущество.

Приведенный в данной ситуации пример показывает, что каждый элемент учетной политики предприятия играет существенную роль в налоговой оптимизации, помогая, к примеру, отсрочить налоговые поступления. Конечно, это всего лишь один из сотни способов, которые можно проанализировать в ходе налоговой оптимизации, но он прекрасно демонстрирует налоговые последствия совершенных действий по усовершенствованию учетной политики предприятия. В следующем параграфе мы коснемся проблемы планирования отдельных налогов и проанализируем те особенности, которые им присущи.

# 2.2. Планирование отдельных налогов

Итак, планирование отдельных налогов происходит в соответствии с их различными элементами: это и объект налогообложение, и налоговая база, и период, и т.д. В данной главе будут проанализированы основные аспекты при планировании налога на прибыль, НДС,

***Минимизация отчислений по налогу на прибыль*** является важнейшим процессом, так как этот налог изымается из конечного результата – выручки хозяйствующего субъекта. Планирование налога на прибыль происходит в различных ситуациях: при международном налоговом планировании, при разработке учетной политике (что было доказано в предыдущем параграфе), а также при заключении различных видов договоров. Основными направлениями оптимизации данного налога является:

1. Обоснование и документальное подтверждение всех возможных расходов и их максимально возможное отнесение к текущим расходам.
2. Обоснование отнесения расходов к косвенным в целях их учета для целей налогообложения.
3. Контроль тех видов расходов, сумма которых регулируется законодательством (командировочные, страхование работников и т.д.).
4. Четкое определение сомнительных договоров для создания резервов по ним.
5. Выбор способа амортизационных начислений.

Это всего лишь некоторые аспекты, коих в зависимости от особенностей организации может быть различное количество.

***Оптимизация косвенного налогообложение***, в первую очередь, заключается в минимизации по уплате налога на добавленную стоимость. Здесь следует обратить на два основополагающий фактора.

Во-первых, если предприятие производит продукцию, материалы или предоставляет услуги, которые в дальнейшем используют другие хозяйствующие субъекты, то в данной ситуации важным аспектом будет выбор контрагента, чтобы иметь возможность запросить налоговый вычет по НДС. Допустим, если контрагент является плательщиком НДС, то анализируемой организации также рационально этот НДС уплачивать, чтобы его было можно возместить. Если же контрагент освобожден от уплаты НДС, мы его возместить не сможем, поэтому в данной ситуации выгоднее НДС также не уплачивать.

Во-вторых, если предприятие все же является конечным в цепочке создания и реализации, то в данной ситуации ему следует обратить внимание на те льготы, которыми может воспользоваться организация. Напомним, что помимо основной налоговой ставки в 18% существует также ставка в 10% для реализации социально значимых продовольственных товаров, отдельных товаров для детей и медицинского назначения, а также научно-образовательных изданий; помимо этого, государство также предлагает минимальную ставку в 0% для экспорта, деятельности в космической области и по перевозке пассажиров и багажа, если пункт их отправления/назначения находится за границей РФ. Если же за три предшествующих календарных месяца сумма выручки организации в совокупности не превысила 2 млн. рублей и если деятельность не заключается в реализации подакцизных товаров, то такой хозяйствующий субъект вправе быть освобожденным от уплаты НДС. Не стоит забывать и о специальных системах налогообложения, такие как УСН и ЕСХН, которые также освобождают налогоплательщика от уплаты НДС. Также в данном случае рационально будет рассмотреть осуществление операций, которые налогообложению не подлежат в соответствии со ст. 149 НК РФ, а именно: медицинские услуги, услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, услуги по перевозки пассажиров, услуги в сфере культуры и искусства и многое другое.

***При оптимизации налога на имущество*** следует обратить основное внимание на оформление учетной и договорной политики, которые оказывают существенное влияние на величину данному налога. Конечно, это во многом связано с начислением амортизации, пример которого был приведен в предыдущем параграфе. Помимо этого, существуют также и льготы по данному налогу: это полное освобождение от уплаты для имущества государственных научных центров, имущества коллегий адвокатов и специализированных протезно-ортопедических предприятий; также льготы для конкретных видов имущества, используемых, к примеру, для осуществления религиозной деятельности либо же с целью производства ветеринарных иммунобиологических препаратов; памятники культуры, ядерные установки, ледоколы и т.д.

***Оптимизация страховых взносов*** может быть представлена различными способами. В первой главе данной работы уже был приведен пример, когда организация, отказавшись от договоров найма и перейдя на договоры по оказанию услуг ИП, смогла повысить свою рентабельность более чем на 20%, так как перестала уплачивать СВ в размере 30,2%. Налоговое планирование взносов возможно и благодаря грамотному определению сумм, не подлежащих налогообложению: это государственные пособия, стоимость льгот по проезду работников, суммы материальной помощи работникам и так далее. Необходимо учитывать, что взносы в фонд федерального страхования РФ не начисляются по всем гражданско-правовым договорам.

***Налог на доходы физических лиц*** также является важным элементом оптимизации организации. Во-первых, управленцу следует принять во внимание, что некоторые виды доходов физических лиц изначально не подлежат налогообложению: государственные пособия, различные виды компенсационных выплат, алименты, вознаграждения донорам, премии в области науки и техники – данный список содержит более полусотни различных способов получения дохода. Не стоит забывает еще об одном важном аспекте – налоговых вычетах, которые возможно произвести для уменьшения теоретической суммы НДФЛ. Случаев, при которых это возможно, также немало – вычеты даются военнослужащим, инвалидам и многим другим группам лиц, помимо этого вычеты распространяются и на детей, если те имеются в семье; если налогоплательщик осуществляет благотворительную деятельность или он, или его дети проходят обучение в образовательных учреждениях. Все эти факторы способствуют экономии средств на выплату НДФЛ.

Хочется отметить, что нынешнее законодательство страны предоставляет налогоплательщику множество возможностей минимизации налоговых платежей, и только четкое понимание всех тонкостей относительно тех льгот и вычетов, что предлагает государство в отношении различных налогов, позволит управленцу либо бухгалтеру оптимизировать налогообложение предприятия. Однако здесь нельзя не с согласится с А.Б. Высотской[[32]](#footnote-32), которая напоминает, что снижение одного налога может повлиять на увеличение другого, как, например с ситуацией между страховыми взносами и налогом на прибыль.

Подводя итоги второй главы, стоит заметить, что налоговое планирование в своем зарождении представляет собой систематизацию огромной информации, которую содержат различные хозяйственные операции и налоги, которые организация должна уплачивать в соответствии с законодательством. Именно поэтому оно должно проводится в рамках предварительно составленной модели, роль который неким образом играет учетная политика; здесь мы видим, насколько оба параграфа данной главы неразрывно связаны между собой на практике.

# 2.3. Договорная политика организации

Налоговое планирование, помимо создания эффективной учетной политики и оптимизации отдельных налогов, заключается также в разработке и формировании договорной политики предприятия.

Хозяйствующие субъекты с помощью различных методик могут оказывать влияние на трактовку регулярно совершаемых ими хозяйственных операций в целях создания наиболее благоприятных для себя условий налогообложения. Правовое оформление сделок могут оказать существенное влияние на налогообложение предприятие, поэтому при формировании того или иного хозяйственного договора для управленца важно исследовать все налоговые последствия его решений: изменения могут иметь суммы уплаты НДС, налога на прибыль, страховых взносов и других налогов. Обратимся к понятию договорной политики организации.

Договорной политикой принято считать[[33]](#footnote-33) использование возможностей выбора типа договора, партнеров сделки и условий этих договоров с целью достижения желаемых финансовых результатов.

В современном законодательстве РФ имеется связь между нормами гражданского и налогового кодекса, так как в некоторых случаях порядок расчета налогооблагаемой базы и сроков по уплате налогов и сборов в бюджет страны зависят от конкретных экономических ситуаций и описываются нормами гражданского кодекса. Именно поэтому договорная политика является релевантной составляющей любой организации, несмотря на отрасль, в которой функционирует предприятие, или масштаб производства.

Наиболее распространенным методом в процессе реализации договорной политики является метод финансово-правовой экспертизы сделок по договору. Данный процесс в своих работах рассматривали такие авторы, как Е.А. Самсонов и Е.В. Вылкова. Как мне кажется, наиболее полно описал эту методика именно Е.А. Самсовов. Автор составил пятиуровневую модель[[34]](#footnote-34), которую наиболее полно покажет таблица снизу:

*Таблица 4. Методика финансово-правовой экспертизы, разработанная Е.А. Самсоновым.*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Первый уровень | Правовая экспертиза | | | |
| Анализ участников договора | Анализ наличия налоговых оговорок | Анализ вида деятельности | Анализ предмета договора |
| Второй уровень | Финансовая (налоговая) экспертиза) | | | |
| Сроки по договору | Методы расчетов по договору | Выбор метода установления цены между хозяйствующими субъектами | Скидки и надбавки в условиях договора |
| Третий уровень | Определение цены сделки по договору | | | |
| Четвертый уровень | Оценка налоговых рисков цены сделки по договору | | | |
| Пятый уровень | Оценка налоговой доли добавленной стоимости в исходной цене по договору | | | |

*Источник: Самсонов Е.А. Договорная политика как инструмент налогового планирования в организации. Инновационное развитие экономики - №3. - 2016. - С. 219*

Как мы можем увидеть, данная методика предполагает проведение комплексной и системной оценки сделок еще на стадии их оформления. Первый уровень представляет собой правовую экспертизу и делится на:

1. Анализ участников договора. Сюда, к примеру, входит вопрос, резидент ли контрагент или нет, что будет в свою очередь влиять на сумму уплаченного НДС. В части данного анализа находится и анализ взаимозависимости контрагентов. Также процесс предполагает исполнение доктрины должной осмотрительности, которая хоть и не описана в законодательстве РФ, но в судебных разбирательствах может стать причиной проигранного дела.

2. Анализ наличия налоговых оговорок. Данный процесс представляет собой внимательное и грамотное составление договоров сделки, так как смысловая нагрузка тех или иных слов в договоре может неоднозначно толковаться и стать причиной доначисления налогов.

3. Анализ вида деятельности. Эта работа ведется в тех случаях, когда какой-либо вид деятельности организации требует официального разрешения.

4. Анализ предмета договора. При реализации данной задачи организации необходимо указать всех объекты договора, по которым будет происходить сделка.

Второй уровень представляет собой финансовую экспертизу, которая включает в себя, опять же, 4 элемента:

1. Сроки по договору. Данная часть договора напрямую влияет на момент признания расходов и доходов в налоговом учете.

2. Методы взаиморасчетов по договору. Здесь указывается форма (наличная или безналичная) расчетов и их периодичность.

3. Выбор метода установления цены. Договор предусматривает установление твердой цены или возможность ее пересмотра.

4. Скидки и надбавки. Эти факторы могут повлиять как на уменьшение цены сделки, так и на ее увеличение, что, впоследствии может повлиять на сумму НДС и прочих, связанных с НДС, налогов.

Следующие уровни предполагают определение цены сделки и анализ налоговых рисков с учетом определения этой цены. Цена сделки между независимыми контрагентами признается законодательством как рыночная, поэтому особый интерес здесь представляют сделки между взаимозависимыми лицами, которые в общем случае называют трансфертным ценообразованием (далее – ТЦО).

Чтобы определить, какие лица являются взаимозависимыми, нужно обратиться к пункту 1 статьи 105 НК РФ. Для наглядности систематизируем данную в законе информацию в табличном виде:

*Таблица 5. Критерии признания взаимозависимых лиц согласно законодательству РФ.*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Пункт | Взаимозависимое лицо №1 | Взаимозависимое лицо №2 | Причина зависимости |
| 1 | Организация | Организация | Участие (прямо и/или косвенно) в доле другой организации более 25% |
| 2 | Физическое лицо | Организация | Участие (прямо и/или косвенно) в доле другой организации более 25% |
| 3 | Организация | Организация | Существует одно и то же лицо, которое прямо и/или косвенно участвует в этих организациях с долей более 25% |
| 4 | Организация | Лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в 11 пункте) | Лицо имеет полномочия по назначению единоличного исполнительного органа этой организации либо по назначению не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров |
| 5 | Организация | - | В этой организации исполнительные органы (не менее 50%) или совет директоров назначен или избран решением одного и того же лица |
| 6 | Организация | - | Более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в пункте 11 |
| 7 | Организация | Лицо | Лицо осуществляет полномочия ее единоличного исполнительного органа |
| 8 | Организация | - | Полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо |
| 9 | Организация | Физические лица | Доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов |
| 10 | Физическое лицо | Физическое лицо | Одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению |
| 11 | Физическое лицо | - | Если его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный. |

*Составлено автором на основе 105 статьи Налогового кодекса РФ.*

Мы видим, что законодательство очень четко описывает те положения, по которым налоговые органы смогут назвать лица взаимозависимыми.

Практика показывает, что наиболее часто встречающиеся судебные разбирательства между взаимозависимыми лицами происходят по причине несоответствия цены сделки рыночной цене. Так данные лица хотели получить выгоду за счет уменьшения налогооблагаемой базы по каким-либо налогам или образованию сумм убытков вследствие данных сделок, однако, в НК РФ предусмотрены последствия применения таких цен. В частности, в пункте 3 статьи 105 говорится следующее: «В случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим [разделом](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/470a883a9070c80712f301ede6053bde096f53a9/#dst1507) сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица». Таким образом, любое предприятие, совершающее сделки в области ТЦО, должна знать о налоговых рисках, с которыми может столкнуться вследствие этой деятельности.

В целом, пятиуровневая методика экспертизы сделок Е.А. Самсонова достаточно полно показывает механизм их успешного анализа, однако, в своей работе автор не уделял должного внимания тем деталям, на которых строится это анализ. Если вопрос выбора контрагента в основном строится на вопросе резидентства, а цена сделки – область ТЦО, то еще один важнейший фактор – вид договора – также обязателен к внимательному рассмотрению.

Выделяют множество различных видов договоров: это договоры поставки и поставки на условиях предоплаты, договоры комиссии, мены и зачета однородных денежных требований; также здесь выбирают между арендой и приобретением основных средств, и устанавливают приемлемое время перехода права собственности (по оплате либо по отгрузки). Здесь невозможно четко определить, какой из вариантов будет наиболее эффективен для той или иной организации, поэтому в целях налоговой оптимизации этот вопрос приходится решать сугубо индивидуально в зависимости от той среды, в которой находится налогоплательщик и какие цели он преследует.

Однако существует несколько рекомендаций, обойти стороной которые было бы неправильно. Ниже мы покажем некоторые из них:

1. К примеру, при выборе между договором поставки и комиссии следует учитывать, что в первом случае право собственности покупателю товара переходит в момент его передачи, в случае с комиссией товар – это собственность комитента по статье 996 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ). Получается, что по закону в случае договора поставки приобретенные товары будут облагаться налогом на имущество, а полученные от комитента этим налогом облагаться не будут. Помимо этого, Минфином устанавливается, что при реализации товара через договор купли-продажи на счете 46 «Реализация продукции» будет отражаться полная сумма стоимости продажи товаров, а при реализации товаров комиссионером демонстрироваться на аналогичном счете будет только комиссионное вознаграждение, поэтому уменьшение оборотов реализации в случае комиссии снизит сумму подлежащих уплате в бюджет налогов с реализации товаров.

2. Второй случай – это замена договора купли-продажи основного средства договором аренды. В данной ситуации помимо экономии организации на налоге на имущество вследствие того факта, что основное средство будет находится на балансе арендодателя, также размер арендных платежей может превышать амортизационные отчисления по тому объекту, что принят к учету, а это в свою очередь увеличит затраты и уменьшит обязательства по налогу на прибыль.

3. Интересный случай представляется при выборе перехода права собственности товара. Здесь существует два варианта: признать этот переход по оплате товара или по его отгрузке. Поэтому во многих случаях выгодным представляется заключение договора поставки на условиях предварительной оплаты товара покупателем и переход права собственности товара по моменту его оплаты. В данном случае организация-покупатель получит возможность предъявить к зачету НДС раньше, чем могла бы. И хотя вследствие этого возникает необходимость с более раннего момента начислять налог на имущество, но это довольно нечасто нивелирует ту экономию, которую налогоплательщик может получить от НДС. Организация-продавец же здесь тоже может получить налоговую экономию, но уже по факту уменьшения выплат налога на имущество, которое получается за счет наиболее раннего списания товара со своего учета. Конечно, такая ситуация происходит не в 100 процентах случаев, и поэтому, как было сказано раньше, управленец должен подходить к каждому конкретному договору с индивидуальным анализом.

Как мы видим, данные рекомендации могут положительно сказаться на деятельности организации и уменьшить налоговые выплаты. Но помимо этих видов договоров существуют также и договоры дарения, пожертвования, благотворительность и спонсорство, которые достаточно часто распространены в современных взаимоотношениях между контрагентами. Интересные исследования на эту тему провела Вылкова Е.С. в своем учебнике о налоговом планировании[[35]](#footnote-35). В частности, автор проанализировал ситуации дарения и безвозмездного пользования в целях налоговой оптимизации и пришел к выводу, что в большинстве случаев использование хозяйствующим субъектом договора безвозмездного пользования является более выгодным и эффективным с точки зрения налогового планирования и уменьшения налоговых обязательств организации.

Итак, договорная политика, при должной работе с ней, является мощным инструментом любой организации, которая имеет взаимоотношения с контрагентами, а эффективное функционирование договорной политики подразумевает существенные выгоды для хозяйствующего субъекта. В данном параграфе автор постарался наиболее полно отразить те аспекты, которые на сегодняшний день включает данная сфера налогового планирования. Определившись с понятием договорной политики, мы пришли к процессу финансово-правовой экспертизы договоров или того, как наиболее эффективно и четко провести анализ их налоговых последствий, и в дальнейшем указали на наиболее часто встречающиеся и имеющие наибольший вес факторы, присутствующие в сделках. В следующем параграфе мы проанализируем вопрос изменения срока уплаты налогов и сборов как одного из методов налоговых льгот.

# ****2.4. Изменение срока уплаты налогов****

В данном параграфе нами будет затронута тема переноса срока уплаты налогов на более позднее время. До этого мы уже приводили такой принцип налогового планирования, как «платить налог в последний день установленного периода». Очевидно, что этот принцип является следствием концепции временной стоимости денег, который говорит о том, что по прошествии некоторого периода времени деньги теряют свою изначальную стоимость. Помимо этого, чем позже мы платим налоги, тем больше времени у нас имеется на то, чтобы использовать эти средства в своих целях, и это также может влиять на эффективность работы предприятия.

Срок уплаты налогов может быть изменен в отношении двух элементов:

1) всей нуждающейся в уплате суммы налога;

2) части суммы налога, начисляя проценты на неуплаченные налоги.

Форма этого изменения может заключаться в виде:

1) отсрочки;

2) рассрочки;

3) инвестиционного налогового кредита.

Стоит отметить, что данная льгота как не отменяет существующих обязательств перед государством по уплате налогов и сборов, так и не создает новых.

Так нужно сказать, что существуют условия, по которым изменением срока уплаты налога невозможны. Данные обстоятельства отражены в статье 62 Налогового Кодекса РФ. Перечислим их:

1) наличие возбужденного уголовного дела по признакам преступления, которое связано с нарушением законодательства о налогах и сборах в отношении заинтересованного лица;

2) если в отношении лица проводится производство по делу о налоговом или административном (но, опять же, в области налогов, сборов, страховых взносов и таможенного дела) правонарушении;

3) имеются достаточные основании считать, что данное лицо будет использовать предоставленные льготы для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, а также если это лицо планирует выезжать за пределы страны на постоянное жительство;

4) в течение трех лет, предшествующих дню, когда лицо подало заявление на изменение срока уплаты налога, сбора или страхового взноса, было вынесено решение о прекращении действия ранее предоставленной государством отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита в связи с нарушением условий соответствующего изменения срока уплаты налогов, сборов либо страховых взносов.

Решение об изменении срока уплаты налогов и сборов является компетенцией различных государственных органов. По федеральным налогам и сборам – это федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, в то время как по региональным и местным – это налоговые органы по месту нахождения заинтересованного лица. При обложении товаров, которые буду перемещены через таможенную границу страны, решение принимает опять же федеральный орган исполнительной власти, но уполномоченный в области таможенного дела, или уполномоченные им таможенные органы; принятие решений изменения срока уплаты по государственным пошлинам отводится органам, уполномоченным совершать юридически значимые действия, за которые подлежит уплате государственная пошлина. В отношении НДФЛ решения принимаются налоговыми органами по месту жительства по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ и муниципальных образований, если того требуют налоги. Наконец, по налогу на прибыль организации по налоговой ставке, которая установлена для зачисления налога в бюджеты субъектов РФ, а также региональным налогам в части решений об изменении сроков уплаты указанных налогов в виде инвестиционного налогового кредита решения принимают органы, уполномоченные на это законодательством субъектов Российской Федерации.

Теперь остановимся подробнее по порядке и условиях предоставления отсрочек или рассрочек по уплате налогов и сборов.

Во-первых, они предоставляются на срок не более одного года. Во-вторых, имеют единовременный или поэтапный вид уплаты задолженности. Хотя, если рассрочка или отсрочка платежей имеют место по налогам, зачисляемым в федеральный бюджет, то она может быть предоставлена на срок более одного года, но не превышая 3-х лет. Далее опишем причины предоставления данных льгот. Статья 64 НК РФ четко описывает данные обстоятельства.

Отсрочка или рассрочка могут быть представлены, если финансовое положение заинтересованного лица не позволяет уплатить данные налоги в срок, но имеются достаточные основания считать, что возможность уплаты налога возникнет в течение срока, на который эти льготы будут даны, при наличии хотя бы одного из следующих условий:

1) причинение данному лицу ущерба по причине стихийного бедствия, технологической катастрофы или других обстоятельств непреодолимой силы;

2) непредоставление (либо несвоевременное предоставление) бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств данному лицу и (или) недоведение (несвоевременное доведение) предельных объемов финансирования расходов до этого лица - получателя бюджетных средств в объеме, который был бы достаточен для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, а также неперечисление (несвоевременное перечисление) лицу из бюджета в объеме, достаточном для своевременного исполнения этим лицом обязанности по уплате налога, денежных средств, в том числе в счет оплаты оказанных этим лицом услуг (выполненных работ, поставленных товаров) для государственных либо муниципальных нужд;

3) угроза появления признаков несостоятельности (банкротства) лица в случае единовременной уплаты налога;

4) имущественное положение физического лица (без учета имущества, на которое не может быть обращено взыскание) исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) производство и (или) реализация ТРУ заинтересованным лицом имеет сезонный характер;

6) если есть основания для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Стоит сказать, что при первых двух условиях проценты на сумму задолженности не начисляются, в иных же случаях, оглашенных пунктами 3-5, начисляются проценты исходя из ставки, равной 1/2 ставки рефинансирования Центрального банка РФ, которая действовала за период отсрочки или рассрочки.

Если хозяйствующий субъект имеет любое из данных выше обстоятельств кроме второго, то отсрочка или рассрочка могут быть предоставлены на сумму, не превышающую стоимость чистых активов организации. Также изменения в сроках могут быть представлены по одному или нескольким налогам.

Обратимся к инвестиционному налоговому кредиту (далее – ИНК). Статья 66 НК РФ дает определение данного термина: «*Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в статье 67 настоящего Кодекса, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов*».

Данный кредит предоставляется по налогу на прибыль, а также по региональным и местным налогам, а организация, получившая ИНК, вправе уменьшать свои платежи по налогу в течение срока действия договора. Если организация имеет более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. Важным фактом также является то, что в каждом отчетном периоде суммы, на которые уменьшаются платежи по налогам, не могут превышать 50% размеров соответствующих платежей по налогу. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50 процентов размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за налоговый период. Если накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога, установленные настоящим пунктом, для такого отчетного периода, то разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период. Стоит отметить, что основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на следующих условиях:

*Рисунок 1. Форма и условия предоставления ИНК*

На суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией;

На сумму кредита, составляющую не более чем 100% в суммы расходов на капитальные вложения в амортизируемое имущество для осуществления инвестиционных проектов

На сумму кредита, составляющую 100% стоимости приобретенного организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных ниже целей

- присутствие организации в реестре зоны территориального развития в соответствии с Федеральным законом "О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

- осуществление внедренческой и инновационной деятельности; создание новых технологий и их совершенствование; создание новых видов сырья (материалов);

- выполнение особо важного заказа по развитию региона или предоставлению особо значимых услуг;

- выполнение государственного оборонного заказа

- проведение организацией НИОКР либо технического перевооружения собственного производства, которое в том числе направлено на создание рабочих мест для инвалидов и (или) увеличения энергетической эффективности производства ТРУ, а также осуществление мероприятий по снижению негативного воздействия на окружающую среду;

- осуществление инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности

*Составлено автором на основе 67 статьи Налогового кодекса РФ.*

Что касается использования ИНК в России, то здесь не все так позитивно, как могло бы быть. Специалисты считают[[36]](#footnote-36), что на сегодня инвестиционный налоговый кредит не получил широкого практического распространения. Сдерживающими факторами считаются[[37]](#footnote-37): малый срок предоставления ИНК, отсутствие четкого закрепления в нормативно-правовых актах понятий, которые касаются порядка предоставления ИНК и отсутствие закрепленных в законе видов ответственности государственных органов за несвоевременное исполнение обязательств по договору ИНК. Если говорить о мировой практики, здесь в качестве примера нужно приводить Великобританию. По данным статистики[[38]](#footnote-38), за последние 15 лет в стране число запросов на получение налогового кредита для НИОКР *(Research & Development tax credit)* выросло в более, чем в 10 раз. Поэтому нам стоит прислушаться к критике специалистов, чтобы инвестиционный кредит широко использовался в стране и был обоюдно выгоден как организациям, так и государству. Далее мы рассмотрим актуальные на сегодняшний день проблемы, с которыми пришлось столкнуться налогоплательщикам в 2017 году, а именно: вопрос перенос убытков прошлых лет на текущий период.

# 2.5 Перенос убытков как способ минимизации налога на прибыль

Начнем с того, что расскажем суть изменений, появившихся в законодательстве нашей страны в 2017 году. Изменения коснулись статей 280 и 283 Налогового кодекса нашей страны. До этого года в НК РФ был описан следующий механизм переноса убытков организации: переносить убытки можно было в течение десяти лет, следующих за годом, когда этот убыток имел место. Ограничений по сумме переносимого убытка не было. То есть организации, имевши некий убыток, имели полное право перенести его на следующий налоговый период в полном размере и уменьшить свои налоговые обязательства вплоть до нуля. Теперь, начиная с 1 января 2017 года и по 31 декабря 2020 года базу нельзя уменьшить на сумму убытков прошлых период на размер больше, чем на 50%.

Стоит отметить, что данные нововведения не затрагивают некоторые специальные ставки по налогу на прибыль. Одним из примеров данного исключения являются организации-участники региональных инвестиционных проектов, а также резиденты технико-внедренческой особой экономической зоны. Важно обратить внимание на то, что это изменения касаются убытков, которые были понесены за налоговые периоды с 1 января 2007 года.

Покажем на примерах ту разницу, которая образовалась вследствие этих поправок. Первый пример будет иллюстрировать предыдущую схема переноса убытка, а второй – ту, которая установлена сейчас.

*Пример 1.*

Допустим, изменения в законодательстве не произошли, и организация А за 2017 год получила убыток в размере 1 млн рублей, а в следующие налоговые периоды ею были достигнуты следующие результаты: в 2018 году – прибыль 500 тыс. рублей, а в 2019 году – 900 тыс. рублей. Имеются также поквартальные данные, но они будут описаны во втором примере, так как в данном здесь смысла не имеют.

В 2017 году организация не уплачивала налог на прибыль из-за наличия убытка; в следующем налоговом периоде при исчислении налога на прибыль организация А могла уменьшить налоговую базу на сумму убытка за предыдущий год и не платить налог на прибыль. В 2019 году организация, вновь получив прибыль, также может уменьшить налоговую базу на оставшуюся сумму убытка предыдущего периода, а именно на 500 тыс. рублей. Следовательно, налоговая база за 2019 год будет равнять 900 тыс. рублей – 500 тыс. рублей = 400 тыс. рублей, и организация по итогам года должна будет заплатить 80 тыс. рублей (по ставке 20%) налога на прибыль.

*Пример 2.*

Теперь проведем расчет в условиях изменившегося законодательства. Предположим, что финансовые результаты за период с 2017 по 2019 года у организации А такие же. Также мы знаем финансовые результаты организации за эти три года поквартально, а, следовательно, сможем показать наглядно, как повлияет поправка о переносе убытков.

Допустим, что за 2017 год в 1 квартале у организации А убыток 300 тыс. рублей, далее – 100 тыс. рублей, 100 тыс. рублей и 500 тыс. рублей соответственно. В 2018 году прибыль 100, 200, 100 и 100 тыс. рублей соответственно кварталам и в 2019 году прибыль 300, 300, 100 и 200 тыс. рублей.

Теперь мы систематизируем информацию, данную в обоих примерах в табличном выражении:

*Таблица 6. Пример изменения переноса убытков предыдущих налоговых периодов с 2017 года.*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | Квартал | Финансовый результат (в тыс. руб.) | Налоговая база (в тыс. руб.) | Авансовый платеж (в тыс. руб.) | |
| *Пример 1* | | | | | |
| 2017 | 1 | -300 | -300 | 0 | |
|  | 2 | -100 | -400 | 0 | |
|  | 3 | -100 | -500 | 0 | |
|  | 4 | -500 | -1000 | 0 | |
| Итого к уплате налога на прибыль | | | | 0 | |
| 2018 | 1 | 100 | -900 | 0 | |
|  | 2 | 200 | -700 | 0 | |
|  | 3 | 100 | -600 | 0 | |
|  | 4 | 100 | -500 | 0 | |
| Итого к уплате налога на прибыль | | | | 0 | |
| 2019 | 1 | 300 | -200 | 0 | |
|  | 2 | 300 | 100 | 20 | |
|  | 3 | 100 | 200 | 20 | |
|  | 4 | 200 | 400 | 40 | |
| Итого к уплате налога на прибыль | | | | 80 | |
| *Пример 2* | | | | | |
| Год | Квартал | Финансовый результат (в тыс. руб.) | Сумма учтенного убытка (в тыс. руб.) | Налоговая база (в тыс. руб.) | ННП (в тыс. руб.) |
| 2017 | 1 | -300 | 0 | 0 | 0 |
|  | 2 | -100 | 0 | 0 | 0 |
|  | 3 | -100 | 0 | 0 | 0 |
|  | 4 | -500 | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  | -1000 | 0 | 0 | 0 |
| 2018 | 1 | 100 | 50 | 50 | 10 |
|  | 2 | 200 | 100 | 150 | 20 |
|  | 3 | 100 | 50 | 200 | 10 |
|  | 4 | 100 | 50 | 250 | 10 |
| Итого |  |  | 250 |  | 50 |
| 2019 | 1 | 300 | 150 | 150 | 30 |
|  | 2 | 300 | 150 | 300 | 30 |
|  | 3 | 100 | 50 | 350 | 10 |
|  | 4 | 200 | 100 | 450 | 20 |
| Итого |  |  | 450 |  | 90 |

*Составлено автором на основе статьи 283 Налогового кодекса РФ.*

Из таблицы видно, что за рассматриваемый период времени организации А удалось учесть убыток в размере 700 тыс. рублей и заплатить налог на прибыль в совокупности на 140 тыс. рублей, в то время, как если бы поправки приняты не были, бюджет страны пополнился бы всего на 80 тыс. рублей, хотя и вся сумма убытка была бы учтена организацией.

Можно сделать некоторые предположения, с какой целью были внесены данные поправки. Скорее всего, самой очевидной причиной является желание правительства удержание дефицита бюджета страны на определенном уровне. Такое заявление сделал президент Путин еще в ноябре прошлого года[[39]](#footnote-39). Вследствие напряженной геополитической ситуации и увеличения военных расходов страны, дефицит бюджета страны постоянно увеличивается и по обновленную проекту 2016 года он вырос на 674 миллиарда рублей (до 3,03 триллиона рублей). Также мы видим, что нововведения действуют до конца 2020 года, что говорит о кратковременной составляющей данных поправок. Однако такие действия со стороны правительства уже имели место быть, последнее ограничение по переносу убытков было равно 30% налоговой базы и имело место до 2007 года, в начале 2000-х ограничения были идентичными сегодняшним[[40]](#footnote-40).

С целью проверки данных тезисов проведем некие статистические исследования формы 5-П «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций» и данные Росстата.

*Рис.2 Доля убыточных организаций по данным налоговой отчетности.*

*Составлено авторов на основе данных ФНС России, форма №5-П*

*Рис.2 Доля убыточных организаций по данным бухгалтерской отчетности.*

*Составлено авторов на основе данных Росстата.*

Мы видим интересную закономерность: доля убыточных организаций по данным налоговой отчетности в разы меньше, чем по данным бухгалтерской. Так как основными пользователями налоговой отчетности является государство в виде налоговых органов, а бухгалтерской отчетности – собственники организации, то можно сделать вывод, что существует тенденция менеджеров преувеличивать свои расходы для собственников организаций, чтобы тем самым уменьшить выплачиваемые дивиденды. Здесь также можно было бы предположить, что между данными налоговой и бухгалтерской отчетности велика разница в признании доходов и расходов, однако, специалисты говорят[[41]](#footnote-41), что в большинстве случаев при сравнении доходов и расходов данные по БУ и НУ должны совпадать. Однако эти данные не дают нам важного в данной ситуации вывода о росте убыточных предприятий мы сделать не можем.

Обратимся к иному показателю: значимость убытков можно проанализировать, используя показателей «Сумма убытка организации, исчисленного при налогообложении», который был введен в форму №5-П с 2011 года. Так как годовых данных за 2016 год еще не имеется, проанализируем период с 2011 по 2015 года.

Систематизируем показатели в таблице. Ниже представлены данные о числе убыточных организаций и общей сумме убытков этих организаций, а так рассчитан показатель среднего годового убытка одной организации в РФ как частное от деления суммы убытков организаций на число убыточных организаций.

*Таблица 7. Сравнение числа убыточных организаций и их убытков за 2011-2015 года*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Число убыточных организаций (шт.) | Сумма убытков организации (руб.) | Средний годовой убыток одной организации (руб.) |
| 159942 | 1 513 816 835 000 | 9 464 786 |
| 149374 | 1 443 736 474 000 | 9 665 246 |
| 139455 | 2 106 598 282 000 | 15 105 936 |
| 138179 | 6 583 076 089 000 | 47 641 654 |
| 135674 | 5 574 125 879 000 | 41 084 702 |

*Составлено автором на основе данных Официального сайта ФНС России.*

На основе данной таблицы была проведена динамика того, как изменялся объем среднего убытка организации в России, нагляднее это представлено на графике ниже:

*Рис. 3. Динамика среднего годового убытка на одно предприятие в РФ за 2011-2015 года.*

*Составлено автором на основе данных ФНС России.*

Мы видим существенный рост убытков (более, чем в 3 раза) за 2014 год, что можно связан с общим спадом в экономике страны вследствие падения цен на нефть и роста курса рубля. Среднегодовой темп роста за данный период составил *44,34%,* что показывает крайне негативную тенденцию. Сейчас, когда экономика страны приспособилась к переменам, вызванными событиями 2014 года, многие компании, пострадавшие от кризиса, имели бы существенные налоговые льготы в виде образовавшихся ранее убытков, однако, новые поправки нивелируют тот эффект, который они могли бы иметь.

# Заключение

Как мы смогли убедиться, проблема налоговой оптимизации представляет из себя целый комплекс вопросов, решение которых ложиться на плечи абсолютно каждого менеджера. Актуальность данной проблемы будет так же высока, как и раньше, ведь существующий ныне Налоговой Кодекс РФ изменяется и развивается постоянно, внося поправки в начале каждого нового года. Именно поэтому все те, кто обязуется осуществлять налоговое планирование на предприятии, будь оно внутреннее либо внешнее, обязан быть в курсе тех изменений, которые вносит государство.

Каждая глава и каждый параграф данной работы имел свои конкретные цели и задачи, которые, предполагаются, были решены. В первом параграфе первой главы выпускной квалификационной работы основной целью являлся анализ причин появления такого термина, как налоговое планирование: было определено понятие налоговых рисков, проведена их классификация и определены методы управления данными рисками. Во втором параграфе автор постарался проанализировать и систематизировать те мнения, которые современные ученые-экономисты стараются вложить в понятие налогового планирования. В результате, были выделены те общие черты, которыми ученые наделяют данный термин, а также высказано собственное мнение относительно данной терминологии. Третий параграф данного раздела был посвящен классификации видов налогового планирования, где, опять же, главной целью было систематизировать все те знания, которые были получены в процессе изучения данной проблемы. В итоге удалось создать некую собственную классификацию, основанную, преимущественно, на работах российских ученых-экономистов. Наконец, в третьем параграфе основной акцент был поставлен на те теоретические основы, которые должны быть изучены для осуществления налогового планирования на практике – это принципы и стадии данного процесса. Стадии налогового планирования были описаны исходя из концепции жизненного цикла предприятия, предложенные И. Адизесом, хотя и с нескольким упрощением этапов ввиду неоднозначности тех целей, которыми предприятие может следовать на той или иной жизненной стадии.

Вторая глава, в свою очередь, была всецело посвящена процессу налоговой оптимизации. Первая часть этой главы была посвящена учетной политике, как одной из основных элементов налоговой оптимизации. Были освещены те основы, на которых формируется данный документ, а также те границы, которые устанавливаются законодательством и возможности, которые бухгалтер имеет при создании этого документа. В итоге, на примере различных видов амортизационных начислений, которые можно привести в учетной политике предприятия, было показано, каким способом возможно отсрочить уплату налога на имущества и тем самым сохранить те денежные средства, которые, возможно, так необходимы организации в начале эксплуатации некоего основного средства. Далее был проведен анализ планирования отдельных налогов, с которыми предприятие так или иначе имеет дело в процессе своего функционирования, были систематизированы те особенности, которые присуще различным видам налогов и даны некие рекомендации по работе с их минимизацией. Третий параграф был полностью посвящен вопросу договорной политики организации: помимо анализа самого процесса планирования договорной политики и методических указаний к этому процессу, был затронут вопрос трансфертного ценообразования, а также показаны некоторые практические примеры выгод налогоплательщика в зависимости от видов договоров. Последующая часть второй главы имела в качестве цели анализ законодательства страны в вопросе изменения срока уплаты налогов и сборов. Изучив советующие главы НК РФ, были сформулированы основные условия предоставления отсрочек и рассрочек по выплатам, а также затронут вопрос инвестиционного налогового кредита. Наконец, последний параграф данной главы касался наиболее актуального в этом году изменения в Налоговом кодексе, который касается изменений в переносе убытков организации на следующий период с целью минимизации налога на прибыль. Помимо истории данного вопроса, был наглядно представлен пример того, как данное изменение может повлиять на суммы уплаченных налогов, а, как следствие, и налоговое планирование. Помимо этого, были проанализированы статистические данные Росстата и ФНС, которые привели к неким выводам, описанным в главе.

С уверенностью можно сказать, что налоговое планирование остается важнейшей частью финансового менеджмента. Проблема налоговой оптимизации имеет огромный вес в процессе планирования денежных потоков в организации и претерпевает постоянные изменения, что, как следствие, дает ей статус особой важности. Поэтому развитие данной системы имеет широкие перспективы для каждого экономиста, заинтересованного в этой теме.

# Список использованных источников

1. Абакарова Р.Ш. Применение инвестиционного налогового кредита в России. Теория и практика общественного развития - №9. - 2014. - с. 134-136
2. Адизес И.К. - Управление жизненным циклом корпорации. - СПб: Питер, - 2007. - 384 с.
3. Анисимова, Людмила Ивановна. Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования / Анисимова Л., Малинина Т., Шкребела Е.; (под ред. Синельникова-Мурылева С. Г., Трунина И. В.); В 3-х томах. Том 1. Ин-т экономики переход. периода. – М.: ИЭПП, 2008. – 708 с [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://iep.ru/files/text/monografii/nalog\_na\_pribyl\_organizatsiy/book-1.pdf, свободный
4. Анлоязычная база научных презентаций "Слайдшеа" [Электронный ресурс]. - режим доступа: www.slideshare.net/anujbhatia09/corporate-tax-planning, свободный
5. Белецкая Ю.А. О переносе убытков в 2017 году и отражении их в декларации.- Издательский дом Аюдар Инфо [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://www.audar-press.ru/magazine/11/number/2565/article/23396, свободный
6. Бизнес-портал «vc.ru» [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://vc.ru/p/optimize-this, свободный
7. Богоявленский С.Б. Управление риском в социально-экономических системах: учебное пособие. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2010. – 144 с.
8. Большихина И.С. Налоговое планирование: учебное пособие / И. С. Большухина. – Ульяновск : УлГТУ, 2011. – 122 с.
9. Бухгалтерский журнал «Главкнига». [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://glavkniga.ru/situations/k501418, свободный
10. Бухгалтерский интернет-ресурс "Бух.ру" [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://buh.ru/articles/documents/13060/#briefly\_17871, свободный
11. Бухгалтерский интернет-ресурс "Бухгалтерия.ру" [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://www.buhgalteria.ru/article/n154921, свободный
12. Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистров / Е.С. Вылкова. — М .: Издательство Юрайт, 2011. — 639 с.
13. Высотская А.Б. Налоговое планирование как методика управления финансовой деятельностью предприятия. - Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. - №8. - 2011. - с. 56-59
14. Горбова Н.С. Перенос убытков по налогу на прибыль. Статья "Контур.ру" - 2017. - [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://school.kontur.ru/publications/1517, свободный
15. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс]. - режим доступа: www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_5142/, свободный
16. Деловой журнал «Дежур». [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://dezhur.com/db/buhgalteriya/kak-nachislyat-amortizaciyu-sposobom-umen-shaemogo-ostatka-osobennosti-i-primer-rascheta.html), свободный
17. Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования. СПб: Питер, - 2004. - 288 с.
18. Егорова О.Я. Управление налоговыми рисками организации. – Налоги и налоговые риски. – Научные записки молодых исследователей. - №3.- 2014.- с. 8-12
19. Ермишина О.Ф. Современные подходы к формированию учетной политики для целей налогового учета. – Все для бухгалтера. №5, - 2012. - с. 21-24
20. Журнал и сервисы для бухгалтеров "Главная книга" [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://glavkniga.ru/situations/k501067, свободный
21. Иванов В.В., Цытович Н.Н. Корпоративное финансовое планирование – СПб.: БАН; Нестор-история. - 2009.- 332 c.
22. Компьютерная справочная правовая система "Консультант +" [Электронный ресурс]. - режим доступа: www.consultant.ru/, свободный
23. Лютер Е.В. [и др.] Анализ и оценка результатов финансово–хозяйственной деятельности для минимизации налоговых рисков организации. - Наука. - №3. - 2016. - С. 78-81
24. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговый менеджмент: учебник для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» М ЮНИТИ-ДАНА. - 2015. - 559 с.
25. Малых Н.И., Проданова Н.А. Управление налоговыми рисками корпорации – Финансовый менеджмент – СПб. - №5. - 2015. - с. 124-130
26. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] части 1 и 2: с изм. и доп. - режим доступа: www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_19671/, свободный
27. Новостной портал "Лента.ру" [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://lenta.ru/news/2017/01/20/deficit/, свободный
28. Новостной портал РИА Новости [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://ria.ru/research\_rating/20120327/607196523.html, свободный
29. Отчет института фискальных изучения Великобритании [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://www.ifs.org.uk/comms/dp7.pdf, свободный
30. Официальный сайт Росстата [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://www.gks.ru/bgd/regl/b11\_13/IssWWW.exe/Stg/d5/22-55.htm, свободный
31. Официальный сайт статистических исследований Великобритании [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\_data/file/577859/160914\_R\_D\_publication\_commentary\_v1-1.pdf, свободный
32. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. России [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://www.nalog.ru/, свободный
33. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учет-ная политика организации" (ПБУ 1/2008)"
34. Приказ Федеральной налоговой службы от 23.01.2012 г. "Об утверждении формы статистической налоговой отчетности N 5-П на 2012 год и о внесении изменений в приказ ФНС России от 21.12.2011 N ММВ-7-1/960@" [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70031426/, свободный
35. Приказе Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [Электронный ресурс]. - режим доступа: www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_55729/, свободный
36. Сайт налоговых новостей и статей "Налог-налог.ру" [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://nalog-nalog.ru/nalog\_na\_pribyl/uplata\_naloga\_na\_pribyl/, свободный
37. Самсонов Е.А. Договорная политика как инструмент налогового планирования в организации. Инновацинное развитие экономики - №3. - 2016. - с. 218-223
38. Светличкина О.Ю. Современный подход к управлению налоговыми рисками. – Методология развития систем управления качеством. - №2. – 2013. - с. 93-95
39. Скидан А.В., Топоров И.В. Налоговые риски: методологические особенности, причины возникновения и методы оценки // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление.- 2015.- №5. - С. 35-38.
40. Троянская М.А. Совершенствование предоставления ИНК с целью стимулирования инвестиционной деятельности. - Известия Оренбургского государственного аграрного университета. - 2014. - №6.- с. 170-173
41. Трушевская А.А. Налоговое планирование и оптимизация: современные финансовые инструменты и технологии – Проблемы современное экономики. - №2. - 2014. - с. 141-147
42. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (действующая редакция, 2016)
43. Черникова А.Е. Налоговое планирование на предприятиях в современных условиях. – Проблемы экономики и менеджмента. - №3. - 2016. - с. 79-81
44. Чернова Г.В., Кудрявцев А.А. Управление рисками: учеб. пособие. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 160 с.
45. Чухнина Г.Я. и Владимирова К.В. Методика организации системы внутреннего налогового контроля – Финансы и кредит. - №21. - 2016 - с. 24-38
46. Штиллер М.В. Теоретико-методологические аспекты управления налоговыми рисками – Вестник Волгоградского института бизнеса. - №4. - 2015. - с. 182-184

# Приложения

*Приложение 1. Расчет амортизационных начислений линейным методом для ОС стоимостью 480.000 рублей и СПИ – 4 года.*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Ежемесячная амортизация | Остаточная стоимость | Сумма налога на имущество нарастающим итогом | Взнос в бюджет (ежеквартальный) |
| 1 | 10 000,00р. | 480 000,00р. |  |  |
| 2 | 10 000,00р. | 470 000,00р. |  |  |
| 3 | 10 000,00р. | 460 000,00р. | 2 557,50р. | 2 557,50р. |
| 4 | 10 000,00р. | 450 000,00р. |  |  |
| 5 | 10 000,00р. | 440 000,00р. |  |  |
| 6 | 10 000,00р. | 430 000,00р. | 5 032,50р. | 2 475,00р. |
| 7 | 10 000,00р. | 420 000,00р. |  |  |
| 8 | 10 000,00р. | 410 000,00р. |  |  |
| 9 | 10 000,00р. | 400 000,00р. | 7 425,00р. | 2 392,50р. |
| 10 | 10 000,00р. | 390 000,00р. |  |  |
| 11 | 10 000,00р. | 380 000,00р. |  |  |
| 12 | 10 000,00р. | 370 000,00р. | 9 735,00р. | 2 310,00р. |
| 13 | 10 000,00р. | 360 000,00р. |  |  |
| 14 | 10 000,00р. | 350 000,00р. |  |  |
| 15 | 10 000,00р. | 340 000,00р. | 1 897,50р. | 1 897,50р. |
| 16 | 10 000,00р. | 330 000,00р. |  |  |
| 17 | 10 000,00р. | 320 000,00р. |  |  |
| 18 | 10 000,00р. | 310 000,00р. | 3 712,50р. | 1 815,00р. |
| 19 | 10 000,00р. | 300 000,00р. |  |  |
| 20 | 10 000,00р. | 290 000,00р. |  |  |
| 21 | 10 000,00р. | 280 000,00р. | 5 296,50р. | 1 584,00р. |
| 22 | 10 000,00р. | 270 000,00р. |  |  |
| 23 | 10 000,00р. | 260 000,00р. |  |  |
| 24 | 10 000,00р. | 250 000,00р. | 6 844,96р. | 1 548,46р. |
| 25 | 10 000,00р. | 240 000,00р. |  |  |
| 26 | 10 000,00р. | 230 000,00р. |  |  |
| 27 | 10 000,00р. | 220 000,00р. | 1 237,50р. | 1 237,50р. |
| 28 | 10 000,00р. | 210 000,00р. |  |  |
| 29 | 10 000,00р. | 200 000,00р. |  |  |
| 30 | 10 000,00р. | 190 000,00р. | 2 392,50р. | 1 155,00р. |
| 31 | 10 000,00р. | 180 000,00р. |  |  |
| 32 | 10 000,00р. | 170 000,00р. |  |  |
| 33 | 10 000,00р. | 160 000,00р. | 3 465,00р. | 1 072,50р. |
| 34 | 10 000,00р. | 150 000,00р. |  |  |
| 35 | 10 000,00р. | 140 000,00р. |  |  |
| 36 | 10 000,00р. | 130 000,00р. | 4 455,00р. | 990,00р. |
| 37 | 10 000,00р. | 120 000,00р. |  |  |
| 38 | 10 000,00р. | 110 000,00р. |  |  |
| 39 | 10 000,00р. | 100 000,00р. | 577,50р. | 577,50р. |
| 40 | 10 000,00р. | 90 000,00р. |  |  |
| 41 | 10 000,00р. | 80 000,00р. |  |  |
| 42 | 10 000,00р. | 70 000,00р. | 1 072,50р. | 495,00р. |
| 43 | 10 000,00р. | 60 000,00р. |  |  |
| 44 | 10 000,00р. | 50 000,00р. |  |  |
| 45 | 10 000,00р. | 40 000,00р. | 1 485,00р. | 412,50р. |
| 46 | 10 000,00р. | 30 000,00р. |  |  |
| 47 | 10 000,00р. | 20 000,00р. |  |  |
| 48 | 10 000,00р. | 10 000,00р. | 1 815,00р. | 330,00р. |
| Итого |  | 0,00р. | ***22 849,96р.*** |  |

*Приложение 2. Расчет амортизационных начислений нелинейным методом для ОС стоимостью 480.000 рублей и СПИ – 4 года (амортизационная премия 30%, норма амортизации 5,6%).*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Ежемесячная амортизация | Остаточная стоимость | Амортизационные отчисления за год |
| 1 | 162 816,00р. | 480 000,00р. |  |
| 2 | 17 762,30р. | 317 184,00р. |  |
| 3 | 16 767,61р. | 299 421,70р. |  |
| 4 | 15 828,63р. | 282 654,08р. |  |
| 5 | 14 942,23р. | 266 825,45р. |  |
| 6 | 14 105,46р. | 251 883,23р. |  |
| 7 | 13 315,55р. | 237 777,77р. |  |
| 8 | 12 569,88р. | 224 462,21р. |  |
| 9 | 11 865,97р. | 211 892,33р. |  |
| 10 | 11 201,48р. | 200 026,36р. |  |
| 11 | 10 574,19р. | 188 824,88р. |  |
| 12 | 9 982,04р. | 178 250,69р. | 311 731,35р. |
| 13 | 9 423,04р. | 168 268,65р. |  |
| 14 | 8 895,35р. | 158 845,61р. |  |
| 15 | 8 397,21р. | 149 950,25р. |  |
| 16 | 7 926,97р. | 141 553,04р. |  |
| 17 | 7 483,06р. | 133 626,07р. |  |
| 18 | 7 064,01р. | 126 143,01р. |  |
| 19 | 6 668,42р. | 119 079,00р. |  |
| 20 | 6 294,99р. | 112 410,57р. |  |
| 21 | 5 942,47р. | 106 115,58р. |  |
| 22 | 5 609,69р. | 100 173,11р. |  |
| 23 | 5 295,55р. | 94 563,42р. |  |
| 24 | 4 999,00р. | 89 267,86р. | 83 999,79р. |
| 25 | 4 719,06р. | 84 268,86р. |  |
| 26 | 4 454,79р. | 79 549,81р. |  |
| 27 | 4 205,32р. | 75 095,02р. |  |
| 28 | 3 969,82р. | 70 889,70р. |  |
| 29 | 3 747,51р. | 66 919,87р. |  |
| 30 | 3 537,65р. | 63 172,36р. |  |
| 31 | 3 339,54р. | 59 634,71р. |  |
| 32 | 3 152,53р. | 56 295,17р. |  |
| 33 | 2 975,99р. | 53 142,64р. |  |
| 34 | 2 809,33р. | 50 166,65р. |  |
| 35 | 2 652,01р. | 47 357,32р. |  |
| 36 | 2 503,50р. | 44 705,31р. | 42 067,05р. |
| 37 | 2 363,30р. | 42 201,81р. |  |
| 38 | 2 230,96р. | 39 838,51р. |  |
| 39 | 2 106,02р. | 37 607,55р. |  |
| 40 | 1 988,09р. | 35 501,53р. |  |
| 41 | 1 876,75р. | 33 513,44р. |  |
| 42 | 1 771,65р. | 31 636,69р. |  |
| 43 | 1 672,44р. | 29 865,04р. |  |
| 44 | 1 578,79р. | 28 192,59р. |  |
| 45 | 1 490,37р. | 26 613,81р. |  |
| 46 | 1 406,91р. | 25 123,44р. |  |
| 47 | 1 328,13р. | 23 716,52р. |  |
| 48 | 22 388,40р. | 22 388,40р. | 42 201,81р. |
| Итого |  | 0,00р. |  |

*Приложение 3. Расчет амортизационных начислений методом уменьшаемого остатка для ОС стоимостью 480.000 рублей и СПИ – 4 года (коэффициент ускорения равен 2).*

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Ежемесячная амортизация | Остаточная стоимость | Сумма налога на имущество нарастающим итогом | Взнос в бюджет | год | % от первоначальной стоимости |
| 1 | 20 000,00р. | 480 000,00р. |  |  |  | 100,00% |
| 2 | 20 000,00р. | 460 000,00р. |  |  |  | 95,83% |
| 3 | 20 000,00р. | 440 000,00р. | 2 475,00р. | 2 475,00р. |  | 91,67% |
| 4 | 20 000,00р. | 420 000,00р. |  |  |  | 87,50% |
| 5 | 20 000,00р. | 400 000,00р. |  |  |  | 83,33% |
| 6 | 20 000,00р. | 380 000,00р. | 4 785,00р. | 2 310,00р. |  | 79,17% |
| 7 | 20 000,00р. | 360 000,00р. |  |  |  | 75,00% |
| 8 | 20 000,00р. | 340 000,00р. |  |  |  | 70,83% |
| 9 | 20 000,00р. | 320 000,00р. | 6 930,00р. | 2 145,00р. |  | 66,67% |
| 10 | 20 000,00р. | 300 000,00р. |  |  |  | 62,50% |
| 11 | 20 000,00р. | 280 000,00р. |  |  |  | 58,33% |
| 12 | 20 000,00р. | 260 000,00р. | 8 910,00р. | 1 980,00р. | 240 000,00р. | 54,17% |
| 13 | 10 000,00р. | 240 000,00р. |  |  |  | 50,00% |
| 14 | 10 000,00р. | 230 000,00р. |  |  |  | 47,92% |
| 15 | 10 000,00р. | 220 000,00р. | 1 237,50р. | 1 237,50р. |  | 45,83% |
| 16 | 10 000,00р. | 210 000,00р. |  |  |  | 43,75% |
| 17 | 10 000,00р. | 200 000,00р. |  |  |  | 41,67% |
| 18 | 10 000,00р. | 190 000,00р. | 2 392,50р. | 1 155,00р. |  | 39,58% |
| 19 | 10 000,00р. | 180 000,00р. |  |  |  | 37,50% |
| 20 | 10 000,00р. | 170 000,00р. |  |  |  | 35,42% |
| 21 | 10 000,00р. | 160 000,00р. | 3 465,00р. | 1 072,50р. |  | 33,33% |
| 22 | 10 000,00р. | 150 000,00р. |  |  |  | 31,25% |
| 23 | 10 000,00р. | 140 000,00р. |  |  |  | 29,17% |
| 24 | 10 000,00р. | 130 000,00р. | 4 455,00р. | 990,00р. | 120 000,00р. | 27,08% |
| 25 | 5 416,67р. | 120 000,00р. |  |  |  | 25,00% |
| 26 | 5 416,67р. | 114 583,33р. |  |  |  | 23,87% |
| 27 | 5 416,67р. | 109 166,67р. | 615,31р. | 615,31р. |  | 22,74% |
| 28 | 5 416,67р. | 103 750,00р. |  |  |  | 21,61% |
| 29 | 5 416,67р. | 98 333,33р. |  |  |  | 20,49% |
| 30 | 4 890,35р. | 92 916,67р. | 1 186,35р. | 571,04р. |  | 19,36% |
| 31 | 4 890,35р. | 88 026,32р. |  |  |  | 18,34% |
| 32 | 4 890,35р. | 83 135,96р. |  |  |  | 17,32% |
| 33 | 4 890,35р. | 78 245,61р. | 1 715,18р. | 528,83р. |  | 16,30% |
| 34 | 4 890,35р. | 73 355,26р. |  |  |  | 15,28% |
| 35 | 4 890,35р. | 68 464,91р. |  |  |  | 14,26% |
| 36 | 4 890,35р. | 63 574,56р. | 2 202,67р. | 487,48р. | 65 000,00р. | 13,24% |
| 37 | 4 890,35р. | 58 684,21р. |  |  |  | 12,23% |
| 38 | 4 890,35р. | 53 793,86р. |  |  |  | 11,21% |
| 39 | 4 890,35р. | 48 903,51р. | 282,42р. | 282,42р. |  | 10,19% |
| 40 | 4 890,35р. | 44 013,16р. |  |  |  | 9,17% |
| 41 | 4 890,35р. | 39 122,81р. |  |  |  | 8,15% |
| 42 | 4 890,35р. | 34 232,46р. | 524,49р. | 242,07р. |  | 7,13% |
| 43 | 4 890,35р. | 29 342,11р. |  |  |  | 6,11% |
| 44 | 4 890,35р. | 24 451,75р. |  |  |  | 5,09% |
| 45 | 4 890,35р. | 19 561,40р. | 726,22р. | 201,73р. |  | 4,08% |
| 46 | 4 890,35р. | 14 671,05р. |  |  |  | 3,06% |
| 47 | 4 890,35р. | 9 780,70р. |  |  |  | 2,04% |
| 48 | 4 890,35р. | 4 890,35р. | 887,60р. | 161,38р. |  | 1,02% |
| Итого |  | 0,00р. | ***16 455,27р.*** |  |  |  |

*Приложение 4. Расчет амортизационных начислений методом суммы чисел лет для ОС стоимостью 480.000 рублей и СПИ – 4 года.*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Ежемесячная амортизация | Остаточная стоимость | Сумма налога на имущество нарастающим итогом | Взнос в бюджет | Отчисления за год |
| 1 | 16 000,00р. | 480 000,00р. |  |  |  |
| 2 | 16 000,00р. | 464 000,00р. |  |  |  |
| 3 | 16 000,00р. | 448 000,00р. | 2 508,00р. | 2 508,00р. |  |
| 4 | 16 000,00р. | 432 000,00р. |  |  |  |
| 5 | 16 000,00р. | 416 000,00р. |  |  |  |
| 6 | 16 000,00р. | 400 000,00р. | 4 884,00р. | 2 376,00р. |  |
| 7 | 16 000,00р. | 384 000,00р. |  |  |  |
| 8 | 16 000,00р. | 368 000,00р. |  |  |  |
| 9 | 16 000,00р. | 352 000,00р. | 7 128,00р. | 2 244,00р. |  |
| 10 | 16 000,00р. | 336 000,00р. |  |  |  |
| 11 | 16 000,00р. | 320 000,00р. |  |  |  |
| 12 | 16 000,00р. | 304 000,00р. | 9 240,00р. | 2 112,00р. | 192 000,00р. |
| 13 | 12 000,00р. | **288 000,00р.** |  |  |  |
| 14 | 12 000,00р. | 276 000,00р. |  |  |  |
| 15 | 12 000,00р. | 264 000,00р. | 1 485,00р. | 1 485,00р. |  |
| 16 | 12 000,00р. | 252 000,00р. |  |  |  |
| 17 | 12 000,00р. | 240 000,00р. |  |  |  |
| 18 | 12 000,00р. | 228 000,00р. | 2 871,00р. | 1 386,00р. |  |
| 19 | 12 000,00р. | 216 000,00р. |  |  |  |
| 20 | 12 000,00р. | 204 000,00р. |  |  |  |
| 21 | 12 000,00р. | 192 000,00р. | 4 158,00р. | 1 287,00р. |  |
| 22 | 12 000,00р. | 180 000,00р. |  |  |  |
| 23 | 12 000,00р. | 168 000,00р. |  |  |  |
| 24 | 12 000,00р. | 156 000,00р. | 5 346,00р. | 1 188,00р. | 144 000,00р. |
| 25 | 8 000,00р. | **144 000,00р.** |  |  |  |
| 26 | 8 000,00р. | 136 000,00р. |  |  |  |
| 27 | 8 000,00р. | 128 000,00р. | 726,00р. | 726,00р. |  |
| 28 | 8 000,00р. | 120 000,00р. |  |  |  |
| 29 | 8 000,00р. | 112 000,00р. |  |  |  |
| 30 | 8 000,00р. | 104 000,00р. | 1 386,00р. | 660,00р. |  |
| 31 | 8 000,00р. | 96 000,00р. |  |  |  |
| 32 | 8 000,00р. | 88 000,00р. |  |  |  |
| 33 | 8 000,00р. | 80 000,00р. | 1 980,00р. | 594,00р. |  |
| 34 | 8 000,00р. | 72 000,00р. |  |  |  |
| 35 | 8 000,00р. | 64 000,00р. |  |  |  |
| 36 | 8 000,00р. | 56 000,00р. | 2 508,00р. | 528,00р. | 96 000,00р. |
| 37 | 4 000,00р. | 48 000,00р. |  |  |  |
| 38 | 4 000,00р. | 44 000,00р. |  |  |  |
| 39 | 4 000,00р. | 40 000,00р. | 231,00р. | 231,00р. |  |
| 40 | 4 000,00р. | 36 000,00р. |  |  |  |
| 41 | 4 000,00р. | 32 000,00р. |  |  |  |
| 42 | 4 000,00р. | 28 000,00р. | 429,00р. | 198,00р. |  |
| 43 | 4 000,00р. | 24 000,00р. |  |  |  |
| 44 | 4 000,00р. | 20 000,00р. |  |  |  |
| 45 | 4 000,00р. | 16 000,00р. | 594,00р. | 165,00р. |  |
| 46 | 4 000,00р. | 12 000,00р. |  |  |  |
| 47 | 4 000,00р. | 8 000,00р. |  |  |  |
| 48 | 4 000,00р. | 4 000,00р. | 726,00р. | 132,00р. | 48 000,00р. |
| Итого |  | 0,00р. | ***17 820,00р.*** |  |  |

1. Богоявленский С.Б. - СПб: Издательство СПБГУЭФ, 2010 – C. 34 [↑](#footnote-ref-1)
2. Чернова Г.В., Кудрявцев А.А. - Управление рисками: учеб. пособие. - М.: ТК Велби, Изд-во

   Проспект, 2005. – С. 9 [↑](#footnote-ref-2)
3. Скидан А.В., Топоров И.В. Налоговые риски: методологические особенности, причины возникновения и методы оценки // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. - 2015. - №5. - С 35. [↑](#footnote-ref-3)
4. Штиллер М.В. Теоретико-методологические аспекты управления налоговыми рисками – Вестник Волгоградского института бизнеса. - №4. - 2015. - С. 183 [↑](#footnote-ref-4)
5. Егорова О.Я. Управление налоговыми рисками организации. – Налоги и налоговые риски. – Научные записки молодых исследователей. - №3. - 2014. - С. 12 [↑](#footnote-ref-5)
6. Лютер Е.В. [и др.] Анализ и оценка результатов финансово–хозяйственной деятельности для минимизации налоговых рисков организации. - Наука. - №3. - 2016. - С. 80 [↑](#footnote-ref-6)
7. Малых Н.И., Проданова Н.А. Управление налоговыми рисками корпорации – Финансовый менеджмент – СПб. - №5. - 2015. – С. 126 [↑](#footnote-ref-7)
8. Иванов В.В., Цытович Н.Н. Корпоративное финансовое планирование – СПб.: БАН; Нестор-история, 2010 – С. 251-252 [↑](#footnote-ref-8)
9. Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистров / Е.С. Вылкова. — М .: Издательство Юрайт, 2011. - С. 23 [↑](#footnote-ref-9)
10. Черникова А.Е. Налоговое планирование на предприятиях в современных условиях. – Проблемы экономики и менеджмента. - №3. - 2016. - С. 80 [↑](#footnote-ref-10)
11. Светличкина О.Ю. Современный подход к управлению налоговыми рисками – Методология развития систем управления качеством, Серия: Педагогика, психология. 2013 №2 (13) С. 93 [↑](#footnote-ref-11)
12. Светличкина О.Ю. Современный подход к управлению налоговыми рисками. – Методология развития систем управления качеством. - №2. – 2013. - С. 93 [↑](#footnote-ref-12)
13. Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования. СПб: Питер, - 2004. – С. 71 [↑](#footnote-ref-13)
14. Анлоязычная база научных презентаций "Слайдшеа" [Электронный ресурс]. - режим доступа: www.slideshare.net/anujbhatia09/corporate-tax-planning, свободный [↑](#footnote-ref-14)
15. Отчет института фискальных изучения Великобритании [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://www.ifs.org.uk/comms/dp7.pdf, свободный [↑](#footnote-ref-15)
16. Бизнес-портал «vc.ru» [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://vc.ru/p/optimize-this, свободный [↑](#footnote-ref-16)
17. Адизес И.К. - Управление жизненным циклом корпорации. - СПб: Питер, 2007 [↑](#footnote-ref-17)
18. Новостной портал РИА Новости [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://ria.ru/research\_rating/20120327/607196523.html, свободный [↑](#footnote-ref-18)
19. Большихина И.С. Налоговое планирование: учебное пособие / И. С. Большухина. – Ульяновск : УлГТУ, 2011. – C. 31 [↑](#footnote-ref-19)
20. Иванов В.В., Цытович Н.Н. Корпоративное финансовое планирование – СПб.: БАН; Нестор-история, 2010 – С. 253 [↑](#footnote-ref-20)
21. Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистров / Е.С. Вылкова. — М .: Издательство Юрайт, 2011. — С. 67 [↑](#footnote-ref-21)
22. Большихина И.С. Налоговое планирование: учебное пособие / И. С. Большухина. – Ульяновск: УлГТУ, 2011. – C. 35 [↑](#footnote-ref-22)
23. Трушевская А.А. Налоговое планирование и оптимизация: современные финансовые инструменты и технологии – Проблемы современное экономики. - №2. - 2014. - С. 142 [↑](#footnote-ref-23)
24. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговый менеджмент: учебник для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» М. ЮНИТИ-ДАНА. - 2015. – С. 407 [↑](#footnote-ref-24)
25. Чухнина Г.Я. и Владимирова К.В. Методика организации системы внутреннего налогового контроля – Финансы и кредит. - №21. - 2016 - С 28 [↑](#footnote-ref-25)
26. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (действующая редакция, 2016) [↑](#footnote-ref-26)
27. "Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)" [↑](#footnote-ref-27)
28. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] части 1 и 2: с изм. и доп. - режим доступа: www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_19671/, свободный [↑](#footnote-ref-28)
29. Ермишина О.Ф. Современные подходы к формированию учетной политики для целей налогового учета. – Все для бухгалтера. №5, - 2012. – С. 24 [↑](#footnote-ref-29)
30. Бухгалтерский журнал «Главкнига». [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://glavkniga.ru/situations/k501418, свободный [↑](#footnote-ref-30)
31. Деловой журнал «Дежур». [Электронный ресурс]. - режим доступа: http://dezhur.com/db/buhgalteriya/kak-nachislyat-amortizaciyu-sposobom-umen-shaemogo-ostatka-osobennosti-i-primer-rascheta.html), свободный [↑](#footnote-ref-31)
32. Высотская А.Б. Налоговое планирование как методика управления финансовой деятельностью предприятия. - Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. - №8. - 2011. – 59 С. [↑](#footnote-ref-32)
33. Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистров / Е.С. Вылкова. — М .: Издательство Юрайт, 2011. — С. 266 [↑](#footnote-ref-33)
34. Самсонов Е.А. Договорная политика как инструмент налогового планирования в организации. Инновацинное развитие экономики - №3. - 2016. - С. 219 [↑](#footnote-ref-34)
35. Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистров / Е.С. Вылкова. — М .: Издательство Юрайт, 2011. — С. 291 [↑](#footnote-ref-35)
36. Троянская М.А. Совершенствование предоставления ИНК с целью стимулирования инвестиционной деятельности. - Известия Оренбургского государственного аграрного университета. - 2014. - №6. - С. 171 [↑](#footnote-ref-36)
37. Абакарова Р.Ш. Применение инвестиционного налогового кредита в России. Теория и практика общественного развития - №9. - 2014. - С. 135 [↑](#footnote-ref-37)
38. Официальный сайт статистических исследований Великобритании [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\_data/file/577859/160914\_R\_D\_publication\_commentary\_v1-1.pdf, свободный [↑](#footnote-ref-38)
39. Новостной портал "Лента.ру" Электронная версия [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://lenta.ru/news/2017/01/20/deficit/, свободный [↑](#footnote-ref-39)
40. Анисимова Л.И. Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования / Анисимова Л., Малинина Т., Шкребела Е.; (под ред. Синельникова-Мурылева С. Г., Трунина И. В.); и-т экономики переход. периода. – М.: ИЭПП, 2008. – 708 с [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://iep.ru/files/text/monografii/nalog\_na\_pribyl\_organizatsiy/book-1.pdf, свободный [↑](#footnote-ref-40)
41. Горбова Н.С. Перенос убытков по налогу на прибыль. Статья "Контур.ру" - 2017. - [Электронный ресурс]. - режим доступа: https://school.kontur.ru/publications/1517, свободный [↑](#footnote-ref-41)