

§1 ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Ермаков Д.Н., Липатова И.В.

НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ КАК УПРАВЛЕНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИМИ ПРОЦЕССАМИ НА МИКРОУРОВНЕ

Аннотация: Предмет исследования – значение налогового планирования в эффективности управления экономическими процессами на микроуровне. Государство предлагает бизнесу использовать юридически обоснованные способы минимизации своей налоговой базы: своеобразный компромисс – не платить налоги при условии соблюдения предпринимателями положений Налогового кодекса РФ. К правомерным действиям по снижению налогового бремени относится налоговая оптимизация. Организация квалифицированной работы по исчислению налогов позволит снизить необоснованную переплату налогов и достичь высоких финансово-экономических показателей. В статье перечислены этапы и принципы налогового планирования, большое внимание уделено анализу эффективности налогового планирования на предприятии. Теоретической, методологической и эмпирической базой исследования выступили фундаментальные теории и концепции, раскрывающие теоретико-методологические основы налогового планирования, разработанные отечественными учеными. Научная новизна статьи заключается в обобщении и систематизации авторами существующих подходов к налоговому планированию. Проанализирован существующий опыт, предложены критерии эффективности налогового планирования, обобщена положительная практика деятельности российских организаций в области налогового планирования, предложены критерии и алгоритмы расчета эффективности корпоративного налогового планирования.

Ключевые слова: методы налогового планирования, принципы налогового планирования, налоговое планирование, налоговый менеджмент, налоговая база, налогообложение, интересы налогоплательщика, интересы государства, налоговые льготы, управленческие решения.

Суммы налоговых платежей составляют значительную долю в оборотных средствах хозяйствующих субъектов, поэтому, несомненно, налоговый менеджмент или управление налогообложением как вид деятельности для организаций входит в практику бизнес-планирования. Среди способов бизнес-планирования и управления налогообложением важное место занимает налоговое планирование. По нашему мнению, сущность налогового планирования заключается в признании

за хозяйствующим субъектом права применять допустимые налоговым законодательством приемы и способы, в том числе и пробелы в законодательстве, для максимального сокращения налоговых обязательств. Отсюда, налоговое планирование, это законный способ уменьшения налоговых обязательств с использованием предоставляемых Налоговым кодексом Российской Федерации преференций и льгот.

Налоговое планирование в организациях предусматривает разработку управлен-

ческих решений исходя из целевых установок. Здесь важно учитывать налоговые последствия данных управленческих решений, оценить степень налоговых рисков. Деятельность организаций направлена на получение максимальной суммы прибыли. С этих позиций основной задачей налогового планирования является выбор режима налогообложения, способа исчисления и уплаты налогов, позволяющего оптимизировать их сумму, что, в свою очередь, приводит не только к снижению налоговой нагрузки по отдельным налогам и в целом по организации, но также к оптимальному распределению налоговых обязательств во времени. Так как возможно различное поведение налогоплательщика в условиях рыночной экономики, то следует разделять понятие «налоговое планирование» от таких понятий, как «уклонение от уплаты налога» и «обход налогов». Здесь, уклонение от уплаты налогов можно рассматривать через, например, несвоевременную уплату налогов, непредставление документов, незаконное использование налоговых льгот и преференций.

Обход налогов – это ситуация, в которой лицо не является налогоплательщиком в силу различных причин. В теории налогового права различают два способа обхода налогов:

- а) законный (уклонение от получения доходов в формах, с которыми законодатель связывает обязанность уплаты налогов);
- б) с применением запрещенных законом приемов (налоговое правонарушение).

Категория «уклонение от уплаты налогов» это способ, при котором экономический эффект в виде уменьшения суммы налоговых платежей достигается с применением противозаконных действий. Таким образом, уклонение от уплаты на-

логов представляет собой форму уменьшения налоговых платежей, при которых хозяйствующий субъект умышленно или неосторожно уменьшает налоговые обязательства с нарушением действующего налогового законодательства.

Общеизвестны следующие механизмы ухода от налогов: уклонение от постановки на учет в налоговых органах; сокрытие доходов (прибыли); грубое нарушение правил бухгалтерского и налогового учета; фальсификация учетных данных; сокрытие объектов налогообложения; использование необоснованных налоговых льгот и преференций; непредставление или несвоевременное предоставление документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов или их уничтожение. Так как уход от налоговых платежей достигается незаконным путем, то за него предусмотрены следующие виды ответственности: гражданско-правовая; административная; финансовая; уголовная.

Налоговая оптимизация рассматривается как способ, при котором экономический эффект в виде уменьшения налоговых платежей достигается путем квалифицированной организации работы по исчислению налогов, что позволяет снижать необоснованную переплату налогов. Действия по уменьшению налоговых платежей в рамках налогового законодательства и называют налоговым планированием, однако представляется, что налоговая оптимизация намного шире. Налоговая оптимизация – это уменьшение налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством преференций и льгот. В учебной литературе налоговая оптимизация представлена двумя видами:

Прогнозирование и планирование в налогообложении

1. Долгосрочная налоговая оптимизация. Она предполагает применение способов, позволяющих снижать налоговую нагрузку хозяйствующего субъекта во времени всей его деятельности.
2. Текущая налоговая оптимизация. Она предполагает применение способов, позволяющих снижать налоговую нагрузку для хозяйствующего субъекта в каждой конкретной операции.

Комплексное и целенаправленное применение налогоплательщиком мер, направленных на использование обоих видов налоговой оптимизации и составляет, по нашему мнению, налоговое планирование.

Налоговое планирование также может использовать юридические пробелы в законодательстве, а также толкования норм налогового права в пользу налогоплательщика. Но данный способ носит нерегулярный и более рискованный характер в отличие от первых двух, так как планировать и прогнозировать судебную практику невозможно.

Налоговое планирование, как экономический процесс, состоит из нескольких взаимосвязанных этапов.

Первый этап – появление идеи об организации бизнеса, формирование цели и задачи, а также решение вопроса о возможном использовании налоговых льгот и преференций, предоставляемых налоговым законодательством (например, для организаций малого и среднего бизнеса).

Второй этап – выбор наиболее выгодного с точки зрения налоговой конкуренции места расположения деятельности организаций, а также ее филиалов, дочерних компаний и руководящих органов (различный подход региональных органов власти к ведению и установлению региональных налогов).

Третий этап – выбор наиболее эффективного налогового режима, что обусловлено налоговой системой Российской Федерации.

Четвертый этап предусматривает формирование так называемой налоговой дорожной карты организации. Проявляется это через разработку таблицы, характеризующей состав налогов и сборов, а также описание конкретного налога с учетом положений Налогового кодекса Российской Федерации. Важным аспектом четвертого этапа выступает анализ налоговых преференций и льгот. Далее составляется план использования преференций и льгот по налогам и сборам.

Пятый этап – планирование (с учетом уже сформированной налоговой дорожной карты организации) системы договорных отношений организации и разработка учетной политики в целях налогообложения. Здесь важное значение имеет учетная политика для целей налогообложения прибыли и учетная политика по налогу на добавленную стоимость.

Шестой этап посвящается анализу различных налоговых ситуаций, сопоставления полученных финансовых показателей с возможными потерями, обусловленными штрафными и иными санкциями. Далее с учетом получения максимальных финансовых результатов осуществляется наиболее рациональное с налоговой точки зрения размещение активов и прибыли организации.

Перечисленные выше четвертый, пятый и шестой этапы относятся к текущему налоговому планированию, которое должно органически входить во всю систему управления хозяйствующего субъекта.

Итак, налоговое планирование на микроуровне строится на трех основных подходах: использование льгот и префе-

ренций в механизме исчисления и уплате налогов и сборов; разработка учетной политики в целях налогообложения и контроль за своевременностью уплаты налогов и сборов.

Правила бухгалтерского учета, с помощью которых организация формирует оценку активов, признает выручку от реализации и формирует себестоимость товаров, работ и услуг, имеют прямую связь с налогообложением организаций и его финансовым состоянием. Опираясь на учетной методологией в соответствии с положениями бухгалтерского законодательства, организация выбирает наиболее выгодный способ учета, что, непосредственно, влияет на сумму прибыли для целей налогообложения. Разработанная и утвержденная налогоплательщиком учетная политика применяется последовательно из года в год и значительно влияет на финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта. С точки зрения налогового планирования большой интерес представляют элементы учетной политики. Выбирая позицию, организация должна обосновать сделанный выбор расчетами налогов, величина которых зависит от альтернативного способа учета.¹

Таким образом, необходимость налогового планирования на микроуровне является однозначной, так как это неотъемлемая часть управления финансами организаций. Этот инструмент управления широко используется в странах с развитой экономикой, но в России сфера налогового планирования остается малоизученной, несмотря на бесспорную актуальность дальнейших теоретических исследований и практического использования.

¹ Липатова И.В. Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы. – М.: Финансы, 7, 2003.

Налоговое планирование является важнейшим элементом процесса управления налогообложением, так как от его уровня его осуществления зависит финансовое состояние организации не только в настоящий момент, но и в отдаленной перспективе, поэтому проблема измерения эффективности налогового планирования является актуальной в условиях российской реальности.

Поскольку экономический результат от использования налогового планирования – это увеличение собственных финансовых ресурсов организации, конечной его целью является не столько минимизация налогов, сколько повышение ее финансовой устойчивости.

Значение налогового планирования как фактора экономического роста организации в настоящее время значительно возрастает, что обусловлено следующими причинами:

- несовершенство российского налогового законодательства и часто вносимые в него поправки делают более конкурентоспособными те организации, которые способны оперативно реагировать на появляющиеся изменения, а без проработанной системы налогового планирования это делать достаточно трудно;
- налоговая экономия от проводимых мероприятий может стать резервом для увеличения чистой прибыли предприятия, послужить источником финансирования долгосрочных инвестиций и создать основу для повышения его финансовой устойчивости.²

Поскольку определяющее значение для осуществления эффективного про-

² Коровина Т.В. Налоговое планирование в организации: критерии и законодательные основы // Налоги и финансовое право №3, 2011.

Прогнозирование и планирование в налогообложении

цесса налогового планирования имеют его принципы, интересным становится вопрос исследования их сущности и видов. Принципы являются базовыми положениями, определяющими сущность и основу налогового планирования. Принципы налогового планирования лежат в основе системы применяемых методов и построения общей методики налогового планирования компании.

Целесообразно выделить в системе принципов налогового планирования общие и специальные. К общим относятся принципы, характерны для любого вида системы внутрифирменного планирования, к специальным – принципы, определяющие специфику процесса налогового планирования как элемента системы эффективного внутрифирменного планирования.

На наш взгляд, к общим принципам налогового планирования относятся принцип системности и непрерывности. Так, принцип системности предполагает, что налоговое планирование имеет системный характер взаимосвязано с различными сферами финансово-хозяйственной деятельности компании – бюджетированием и организацией финансирования, снабжением, производством, сбытом и пр. Для получения наибольшего эффекта к процессу налогового планирования следует подходить системно, учитывая различные аспекты ведения бизнеса компанией.

В свою очередь, принцип непрерывности означает, что процесс налогового планирования должен осуществляться непрерывно. В процесс налогового планирования должны включаться все изменения и нововведения в бизнесе компании, в ее управлении. Наиболее важен принцип непрерывности при осуществлении налогового планирования в условиях динамично-

го, нестабильного законодательства, когда нормы, на которых основываются мероприятия налогового планирования, могут быть изменены.

К *специальным* принципам налогового планирования, по нашему мнению, относятся следующие принципы.

1. Принцип законности выделяется большинством специалистов. Этот принцип является основополагающим в налоговом планировании, так как его соблюдение отделяет мероприятия налогового планирования от уклонения от уплаты налогов. Принцип законности предполагает, что налоговое планирование следует осуществлять в строгом соответствии с действующим законодательством.
2. Принцип альтернативности предполагает, разработку и анализ нескольких альтернативных вариантов – комплекса мероприятий, схем оптимизации – с определением наиболее оптимального из них применительно к конкретной компании.
3. Принцип точности означает, что мероприятия, схемы в налоговом планировании должны быть точны, конкретизированы и детализированы в той степени, в которой их внедрение позволит получить наибольший эффект, т.е. не должно быть никаких неясностей и условностей.
4. Принцип коллегиальности (взаимодействия) в разработке мероприятий, схем налогового планирования. Этот принцип является логическим дополнением принципа точности: мероприятия, схемы налогового планирования будут наиболее конкретизированы и детализированы при всесторонней их проработке, включая бухгалтерскую, юридическую, финансовую. Для полу-

чения наибольшего эффекта в управлении компанией в налоговое планирование должны включаться специалисты бухгалтерии, юридической и финансовой службы.

5. Принцип комплексности проявляется в двух аспектах. Во-первых, планирование всех налоговых платежей необходимо осуществлять с учетом их взаимного влияния. Так, например, многие налоги включаются в состав расходов при исчислении налога на прибыль, и их снижение влечет увеличение налога на прибыль.
6. Принцип соотношения экономической эффективности и налогово-правовых рисков. Экономические выгоды налогового планирования должны превышать затраты на его организацию и убытки в виде штрафов, пеней в случае определения налоговыми органами, судами налоговых правонарушений. Но при выборе из возможных альтернатив в мероприятиях и схемах оптимизации следует руководствоваться не только экономическим эффектом, но и потенциальными налогово-правовыми рисками. При равном экономическом эффекте выбирается схема с меньшим риском, при равных рисках – с большим эффектом. Риски здесь следует понимать как вероятность квалификации действий налогоплательщика в качестве налоговых правонарушений, за что предусмотрена соответствующая налоговая ответственность.
7. Принцип индивидуальности заключается в том, что использовать те или иные мероприятия для снижения налога можно, только изучив все особенности деятельности предприятия, нельзя механически переносить какую-либо

оптимизационную схему с одного предприятия на другое.³

Следование вышеназванным принципам налогового планирования поможет добиться наибольшей эффективности в рамках всех отделов в менеджменте компании. Разработка налоговой политики организации с учетом данных принципов поможет учесть все риски при оптимизации налогообложения, все необходимые расходы и поспособствует созданию системы эффективного менеджмента в организации.

Очень важно определить, что именно является эффективным налоговым планированием, и какие критерии в совокупности определяют эффективность планирования в организации. Используя общеэкономические научные методы и экономическую теорию, можно прийти к выводу, что налоговое планирование, как часть финансового, требует оценки и последующей корректировке при необходимости.

Эффективность определяется соотношением полученного эффекта от планирования с затратами на его осуществление и является своего рода ценой за достижение полученного результата. Если же результат не достигнут, то и эффективность теряет свое положительное экономическое значение. Обычно, на практике показатель эффективности отражает величину полученного дохода (или прибыли) на единицу затрат, например, рентабельность продаж, изделий, труда или производства.

Налоговое планирование является неотъемлемой частью системы эффективно менеджмента организации. Поскольку для измерения эффективности налогового

³ Жернаков С.А. Принципы налогового планирования // Налоги и финансовое право: Материалы ко второму Российско-Украинскому симпозиуму «Теория и практика налоговых реформ», 2010.

Прогнозирование и планирование в налогообложении

планирования еще не выработана система критериев и показателей, то создадим ее на основе подобной системы для определения эффективности менеджмента (см. Таблица 1).⁴

Таблица 1.

Критерии эффективности налогового планирования

Классификационный признак	Критерии эффективности налогового планирования
Содержание эффективности	Экономическая, социальная
Объект оценки	Полная (все налоги), локальная (отдельные группы или виды)
Сфера проявления	Внутренняя, внешняя
Уровень управления	Эффективность планирования на уровне организации в целом или по отдельным подразделениям
Динамичность	Статическая, динамическая
Метод расчета	Абсолютная, сравнительная (относительная)
Целевое назначение	Плановая, фактическая, нормативная (потенциальная), проектная, условная

Эффективность налогового планирования по своей сущности, содержанию делится, прежде всего, на экономическую и социальную составляющие. В условиях рыночной экономики, когда полноценно действуют законы спроса и предложения, главным критерием эффективности экономической активности предпринимателей и производителей является извлечение максимально возможной прибыли, получение наибольшего совокупного дохо-

да. Этот критерий соответствует не только основным требованиям рынка, но и определяет достижения главной цели каждого предприятия – максимизации прибыли.

Таким образом, наиболее эффективными будут те методы налогового планирования, которые приводят к увеличению прибыли организации при одновременном сокращении налоговых платежей в бюджет.

Социальная составляющая эффективности налогового планирования заключается в использовании исключительно законных методов оптимизации налогообложения. В Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 N 53 появилось определение опасных способов оптимизации (минимизации) налоговой нагрузки. Они именуется «необоснованной налоговой выгодой», т.е. когда для целей налогообложения учитываются операции не исходя из их действительного экономического смысла, или операции, не обусловленные разумными экономическими или иными целями делового характера.

Необоснованной считается налоговая выгода, полученная налогоплательщиком от операций, совершенных исключительно ради минимизации налоговых платежей в бюджет. Такие операции, по мнению высших арбитров, не имеют разумных экономических оснований и заключаются с целью обойти налоговое законодательство, снизить налоговую нагрузку. В этом случае судьи признают сделки недействительными, кроме того, налогоплательщик понесет ответственность в виде уплаты недоплаченного налога, а также штрафа и пени.

В зависимости от объекта, на который направлена оценка, можно выделить полную (общую) и локальную (частную) эффективность налогового планирования. Если в первом случае определяется эф-

⁴ Бухалков М.И. Внутрифирменное планирование, Учеб. для вузов по эконом. спец. – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2010.

фективность системы планирования всех налогов, уплачиваемых организаций в целом, то во втором – эффективность планирования отдельных групп или видов налогов – налоги на доходы, на имущество, НДС, эффективность использования отдельных инструментов планирования (налоговых льгот, специальных налоговых режимов).

Эффективность налогового планирования также можно рассматривать за конкретный период времени (месяц, год и т.д.), тогда она будет носить название статической. Но достоверность показателей эффективности значительно возрастет, если рассматривать их в динамике. Во-первых, меняется законодательство о налогах и сборах, т.е. характеристики социальных и экономических процессов не являются постоянными во времени. Во-вторых, мероприятия налогового планирования могут иметь различную направленность по временным периодам, и соответственно, иметь различную динамику результатов и издержек. В-третьих, существующие временные сдвиги могут оказать существенное влияние на эффективность управленческих решений, связанных с налоговым планированием, например, сдвиги во времени, связанные с изменением срока уплаты определенного налога. Таким образом, показатели эффективности налогового планирования целесообразно рассматривать в динамике, сравнивая изменения за два или более периода.

Помимо критериев эффективности налогового планирования существует и целая система показателей, которая помогают налогоплательщику определить с помощью ряда коэффициентов, имеют ли результат принимаемые им меры по управлению налоговыми платежами на предприятии.

Общая схема расчета коэффициентов предусматривает отношение совокупности налоговых издержек или отдельных видов налогов к прибыли, объему продаж или себестоимости. Такие показатели могут рассчитываться как в долях от единицы, так и в процентах. Различные виды показатели эффективности налогового планирования приведены в таблице 2⁵.

Из-за особенностей российской экономики очень трудно привести рекомендуемые значения представленных выше коэффициентов. Прежде чем произвести оценку эффективности, необходимо основываться на динамических расчетах, которые позволили бы выявить тенденции для каждой определенной организации. Но вместе с тем в отношении показателя «налоговой нагрузки» (или налоговой емкости продаж) разработана следующая оценочная шкала⁶:

- значение показателя не превышает 20%: налоговое планирование можно ограничить рамками четкого ведения бухгалтерского и управленческого учета, использованием предусмотренных льгот и регулярным повышением профессиональной квалификации главного бухгалтера;
- значение показателя находится в интервале от 20 до 45%: налоговое планирование в идеале должно стать частью общего финансового планирования и контроля организации, в связи с чем необходимо привлечь специально подготовленный персонал или внешних налоговых консультантов;
- значение показателя находится в интервале от 45 до 70%: дальнейшая де-

⁵ Фишер О.В. Налоговое планирование на промышленном предприятии. www.dissercat.com.

⁶ Барулин С.В. Ермакова Е.А. Налоговый менеджмент. – М.: Дашков и Ко, 2012.

Таблица 2.

Показатели эффективности корпоративного налогового планирования

Показатель	Алгоритм расчета
Общий коэффициент эффективности налогообложения	Чистая прибыль (чистый доход) / совокупные налоговые издержки (в налоговые издержки следует включать как косвенные налоги на доходы в размере сумм к доплате, т.е. с учетом возмещения сумм, так и налоги, относимые на затраты и финансовые результаты, включая чистую прибыль)
Налогоемкость продаж (налоговая нагрузка)	Совокупные налоговые издержки / объем продаж (в объем продаж, как результирующий показатель деятельности организации, следует включать выручку от реализации товаров, работ и услуг и полученные от покупателей суммы косвенных налогов)
Коэффициент налогообложения доходов	Оборотные налоговые издержки / выручка от реализации (в оборотные налоговые издержки следует включать как косвенные налоги на доходы, являющиеся по своей природе оборотными)
Коэффициент налогообложения затрат	Налоговые издержки, относимые на затраты / совокупные затраты
Коэффициент налогообложения прибыли	Налоговые издержки, относимые на прибыль / прибыль (в расчете может использоваться любой из показателей прибыли – операционная, налогооблагаемая, чистая и др.)

тельность компании без создания грамотной системы налогового планирования экономически не выгодно, необходимы обязательный налоговый анализ и экспертиза управленческих решений и мероприятий, также вероятнее всего потребуется сотрудничество с профессиональными налоговыми консультантами и юристами;

- значение показателя составляет больше 70%: возможно бизнес организован не грамотно и в дальнейшем не целесообразен.

Для любого плана важной особенностью является возможность его проверить. Понять, совпадает ли то, что мы ожидали, с тем, что получили. Это правило касается и налогового планирования. Существуют достаточно известные формулы, по которым организация может проверить, правильность выбора методов и способов оптимизации налогообложения, не нуждаются ли они в корректировке.

Чистый финансовый результат организации рассчитывается по формуле:

$$\text{ЧФР} = \text{В} - \text{З} - \text{НнП} - \text{Нс} - \text{Нпр},$$

где: ЧФР – чистый финансовый результат; В – выручка (включая внереализационные доходы) без НДС; З – все затраты организации, кроме налогов; НнП – налог на прибыль; Нс – налоги, относимые на издержки (себестоимость или финансовые результаты); Нпр – прочие налоги и сборы.

Представив ставку налога на прибыль организаций в процентах НС, можно выразить сумму налога следующей формулой:

$$\text{НнП} = \text{НС} \times (\text{В} - \text{З} - \text{Нс}),$$

Преобразуем формулу чистого финансового результат:

$$\text{ЧФР} = \text{В} - \text{З} - \text{НС} \times (\text{В} - \text{З} - \text{Нс}) - \text{Нс} - \text{Нпр}.$$

Выделим более жирным шрифтом чистый финансовый результат организации до оптимизации:

$$\text{ЧФР} = \text{В} - \text{З} - \text{НС} \times (\text{В} - \text{З} - \text{Нс}) - \text{Нс} - \text{Нпр}.$$

При этом курсивом выделим результат после оптимизации:

$$B - Z - Hc \times (B - Z - Hc) - Hc - Hnr.$$

Тогда, можно рассчитать эффект (экономии) от оптимизации будет:

$$\Delta = ЧФР - \mathbf{ЧФР} = B - \mathbf{B} - Z + \mathbf{Z} - HnП \times (B - \mathbf{B} - Z + \mathbf{Z} - Hc + \mathbf{Hc}) - Hc + \mathbf{Hc} - Hnr + \mathbf{Hnr}.$$

Поскольку выручка до и после оптимизации одинакова ($B = \mathbf{B}$), то

$$\Delta = -Z + \mathbf{Z} - HnП \times (-Z + \mathbf{Z} - Hc + \mathbf{Hc}) - Hc + \mathbf{Hc} - Hnr + \mathbf{Hnr}.$$

Данная формула разработана для того чтобы оценить эффект от оптимизации налогов, при этом эффективность проведенных мероприятий определяется не столько самим налогом, сколько от финансового состояния организации в целом, ее финансового результата⁷.

Андропова и Л. Изотова предлагают другую систему показателей для оценки эффективности налогового планирования. В первую очередь, по их мнению, стоит рассчитать процент экономии, который получит организация при использовании созданной в процессе налогового планирования схемы (также, как и экономии от системы налогообложения, которая уже применялась в компании на практике ранее)⁸:

$K\Delta$ = сумма налогов, начисленная за период / объем реализованной продукции за период $\times 100\%$,

где $K\Delta$ – показатель налоговой экономии компании. Рассчитать его можно и за год, и за каждый отчетный период.

В сумму налогов, начисленных за период, необходимо включать также суммы, доначисленные налоговыми органами (включая пени и штрафы), помимо сумм,

которые рассчитаны организацией самостоятельно.

Существуют и отдельные показатели результативности налогового планирования:

1 группа: показатели, которые позволяют получить общую характеристику эффективности схем и методов, которые были выбраны организацией:

Δn – коэффициент эффективности налогообложения.

Δn = планируемая сумма чистой прибыли / общая сумма налоговых платежей.

Чем выше коэффициент, тем это лучше для компании, так как показатель увеличивается, если в результате проведенного мероприятий налогового планирования будет заплачено меньше налогов, чем в прошлом периоде или чем планировалось в начале периода.

Налогоемкость реализованной продукции также достаточно интересный вопрос. Доля, которую занимают налоговые платежи, рассчитывается по следующей формуле:

Dn = сумма налоговых платежей / объем реализованной продукции.

2 группа: частные показатели, которые характеризуют долю групп налоговых платежей, например, в прибыли или в цене продукции:

$Kц$ – это коэффициент налогообложения цены.

$Kц$ = сумма налоговых платежей, входящих в цену продукции (например, НДС, акцизы) / цена продукции

$Kп$ – коэффициент налогообложения прибыли.

$Kп$ = сумма налоговых платежей, уплачиваемых из валовой прибыли / сумма валовой прибыли

Принцип расчета у данных коэффициентов является одинаковым – это соот-

⁷ Барулин С.В. Ермакова Е.А. Налоговый менеджмент. – М.: Дашков и Ко, 2012.

⁸ Андропова А., Изотова Л. Считаем эффективность налогового планирования // Информационный портал <http://www.buhgalteria.ru/article/2091>

Прогнозирование и планирование в налогообложении

ношение части и целого. Соответственно, чем меньше показатель коэффициентов, тем лучше для организации, тем меньшую часть из прибыли или цены она отдает в бюджет, и тем больше остается в ее распоряжении.

3 группа: показатели эффективности использования предусмотренных законодательством налоговых льгот.

L1 – коэффициент льготного налогообложения,

$L1 = \text{налоговая экономия в результате льгот} / \text{сумма обязательств без учета льгот}$.

Эта формула может использоваться как при выборе использования той или иной льготы (т.е. при расчете предполагаемой экономии), так и по итогам работы. Чем ближе полученный коэффициент будет к единице, тем лучше. Если же показатель имеет слишком низкое значение, то лучше льготу не использовать совсем – экономического эффекта будет мало, а основание для более тщательной проверки со стороны налоговых инспекторов появится.

L2 – коэффициент эффективности льготирования.

$L2 = \text{налоговая экономия в результате использования льготы} / \text{общий объем реализации}$

Этот показатель лучше всего рассчитывать как до, так и после использования налоговой льготы. Аналогично предыдущему, чем выше будет этот показатель, тем лучше для организации. Если в конце периода показатель по сравнению с тем, который был запланирован (или тем, который был в прошлом периоде) уменьшится, необходимо определить, правильно ли используется льгота и насколько целесообразно ее использование.

Зерщиков Ю.С. предлагает для определения эффективности использования той или иной налоговой льготы, а также ее вли-

яния на финансовый результат компании использовать следующие коэффициенты:

- коэффициент эффективности льготирования (Кэл) характеризует величину налоговой экономии, получаемой в результате использования льгот на один рубль выручки от реализации продукции, показывает долю участия той или иной льготы в увеличении финансовых ресурсов организации относительно величины общей выручки;
- коэффициент льготного налогообложения (Клн) представляет собой отношение суммы налоговой экономии, полученной после использования той или иной льготы, к величине налогового обязательства, возникающего у организации без учета данной льготы (см. Таблицу 3).

Использование данных коэффициентов при формировании налогового планирования позволяет организации оценить степень воздействия налоговой льготы на величину налога, а также долю дополнительно полученных оборотных средств относительно выручки от реализации товаров, работ и услуг (или другой базы, например, добавленной стоимости). Оба показателя характеризуют результативность и эффективность, как каждой отдельной налоговой льготы, так и всего применяемого в организации комплекса налоговых преференций⁹.

Таким образом, мы видим, насколько важно использование представленных выше различных методик измерения эффективности налогового планирования для организаций, желающих улучшить показатели своей деятельности и максимизировать прибыль и с минимальными издержками.

⁹ Урман Н.А. Эффективное налоговое планирование / «Налоговый вестник», 2010.

Таблица 3.

**Показатели, характеризующие эффективность
использования налоговых льгот**

Наименование показателей	Экономическое содержание
Коэффициент льготного налогообложения (Клн) $K_{лн} = \frac{\mathcal{E}}{H}$	Отношение величины налоговой экономии, полученной в результате использования льгот (Э), к сумме налоговых обязательств, возникающих без учета льгот (Н) $K_{лн} \geq 0$, при $K_{лн}$, стремящемся к 1, эффективность льготы повышается
Коэффициент эффективности льготирования (Кэл) $K_{эл} = \frac{\mathcal{E}}{P}$	Отношение величины налоговой экономии, полученной в результате использования льгот (Э), к общему объему выручки от реализации продукции (Р) При $K_{эл} > 0$ применение льготы приносит прибыль, при $K_{эл} < 0$ – убыток
Коэффициент льготного инвестирования (Кин) $K_{ин} = \frac{\mathcal{E}}{I}$	Отношение величины налоговой экономии, полученной в результате использования льгот (Э), к сумме инвестиций, подлежащей льготированию (И) При $K_{ин}$, стремящемся к 1, налоговая эффективность инвестиций повышается

Налоговое планирование широко применяется в российской и международной практике уже довольно продолжительное время, в течение которого оно видоизменялось от примитивных и противозаконных способов ухода от уплаты налогов до, собственно, налогового планирования, которое нередко полностью соответствует законодательству и является результатом

разумного компромисса интересов бизнеса и государства. В настоящий момент налоговое планирование является неотъемлемым элементом системы эффективного менеджмента каждой компании, которая заинтересована в достижении наилучшего результата от предпринимательской деятельности, поэтому очень важно уметь измерить эффект от его применения.

Библиография:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 №146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998) // Справочно-правовая система КонсультантПлюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 05.08.2008 №117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.200) // Справочно-правовая система КонсультантПлюс.
3. Барулин С.В. Ермакова Е.А. Налоговый менеджмент. – М.: Дашков и Ко, 2012.
4. Бухалков М.И. Внутрифирменное планирование, Учеб. для вузов по эконом. спец. – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2010
5. Андропова А., Изотова Л. Считаем эффективность налогового планирования // Информационный портал <http://www.buhgalteria.ru/article/2091>

Прогнозирование и планирование в налогообложении

6. Жернаков С.А. Принципы налогового планирования // *Налоги и финансовое право: Материалы ко второму Российско-Украинскому симпозиуму «Теория и практика налоговых реформ», 2010.*
7. Коровина Т.В. Налоговое планирование в организации: критерии и законодательные основы // *Налоги и финансовое право* № 3, 2011.
8. Липатова И.В. *Налоговое планирование: принципы, методы, правовые вопросы.* – М.: Финансы, 7, 2003.
9. Липатова И.В. Использование механизмов международного налогового планирования для снижения налоговой нагрузки в условиях экономического кризиса Сборник научных статей «Вопросы теории и практики налогообложения» – М.: «Цифровичок», 2009 – 216 с.
10. Урман Н.А. Эффективное налоговое планирование / «Налоговый вестник», 2010.
11. Зерщиков Ю.С., Камкина Ю.В., Курилова Л.М. *Прогнозирование и планирование в налогообложении. Учебное пособие.* – Ростов-на-дону, ИУБиП, 2005 г. – С. 82.

References:

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' 1) ot 31.07.1998 №146-FZ (prinyat GD FS RF 16.07.1998) // *Spravochno-pravovaya sistema Konsul'tantPlyus*
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' 2) ot 05.08.2008 №117-FZ (prinyat GD FS RF 19.07.200) // *Spravochno-pravovaya sistema Konsul'tantPlyus*
3. Barulin S.V. Ermakova E.A. *Nalogovyi menedzhment.* – М.: Dashkov i Ko, 2012.
4. Bukhalkov M.I. *Vnutrifirmennoe planirovanie, Ucheb. dlya vuzov po ekonom. spets.* – 2-e izd. – М.: INFRA-M, 2010
5. Andropova A., Izotova L. *Schitaem effektivnost' nalogovogo planirovaniya* // *Informatsionnyi portal* <http://www.buhgalteria.ru/article/2091>
6. Zhernakov S.A. *Printsipy nalogovogo planirovaniya* // *Nalogi i finansovoe pravo: Materialy ko vtoromu Rossiisko-Ukrainskomu simpoziumu «Teoriya i praktika nalogovykh reform», 2010*
7. Korovina T.V. *Nalogovoe planirovanie v organizatsii: kriterii i zakonodatel'nye osnovy* // *Nalogi i finansovoe pravo* № 3, 2011.
8. Lipatova I.V. *Nalogovoe planirovanie: printsipy, metody, pravovye voprosy.* – М.: Finansy, 7, 2003.
9. Lipatova I.V. *Ispol'zovanie mekhanizmov mezhdunarodnogo nalogovogo planirovaniya dlya snizheniya nalogovoi nagruzki v usloviyakh ekonomicheskogo krizisa* Sbornik nauchnykh statei «Voprosy teorii i praktiki nalogooblozheniya»-М.: «Tsifrovichok», 2009 – 216 s.
10. Uрман N.A. *Effektivnoe nalogovoe planirovanie* / «Nalogovyi vestnik», 2010.
11. Zershchikov Yu.S., Kamkina Yu.V., Kurilova L.M. *Prognozirovaniye i planirovanie v nalogooblozhenii. Uchebnoe posobie.* – Ростов-на-дону, ИУБиП, 2005 г. – С. 82.