

# §1 ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Гираев В. К.

## МЕТОДОЛОГИЯ СТИМУЛИРУЮЩЕГО УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

**Аннотация.** Наметившиеся в России тенденции снижения темпов экономического развития при высоком уровне нестабильности цен на энергоносители и введенных западными странами санкций, объективно определяют необходимость разработки новых подходов и методов стимулирования экономического развития. Важное место в этом процессе занимают методы налогового регулирования как наиболее эффективные для регулирования экономических отношений государства и субъектов хозяйственной деятельности. Анализируя организацию процессов налогообложения предприятий в России можно отметить их явно выраженный фискальный характер и направленность на обеспечение текущих государственных потребностей без учета экономических последствий таких процессов для экономики страны в целом. На основе использования методов системного подхода, логического анализа и синтеза сформулированы концептуальные положения реализации стимулирующей налоговой политики на уровне предприятий и на уровне государства. Вышеизложенное обуславливает необходимость комплексного подхода к управлению процессами налогообложения на уровне хозяйствующих субъектов в целях стимулирования экономического роста. В статье предложена методика стимулирующего управления налогообложением хозяйствующих субъектов на основе оценки влияния изменения налогов на суммы налоговых поступлений и обоснована возможность получения положительного экономического эффекта от снижения налоговой нагрузки в долгосрочной перспективе.

**Ключевые слова:** налоговое стимулирование, налоговое регулирование, методы налоговой оптимизации, налоговая нагрузка, режимы налогообложения, налоговые льготы, кривая Лаффера, налоговая ставка, налоговая база, доходы бюджета.

Для обеспечения эффективного функционирования и модернизации экономики России необходима стабильная и стимулирующая налоговая система. Эти постулаты юридически задекларированы в Налоговом Кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) (статьи 3, 5 НК РФ) еще в 1998 году, который вступил в действие с 1 января 2009 года.

Как отмечено в докладе Министерства финансов Российской Федерации: «В среднесрочной перспективе деятельность Минфина России в области повышения эффективности налоговой политики будет направлена на создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, а также стимулирование инновационной деятельности»<sup>1</sup>.

Исследованию данной проблемы посвящены работы как отечественных, так и зарубежных авторов<sup>2</sup>, однако неоднозначность выводов об организации системы налогообложения в целях эффективного функционирования и устойчивого развития экономики, влияния налоговых ставок на рост доходов бюджета и стимулирование производства, до сих пор сохраняется.

Применительно к России это можно объяснить несколькими причинами. Во-первых, действующая система налогообложения хозяйствующих субъектов имеет ряд специфических особенностей, учесть которые при оценке эффективности того или иного варианта системы налогообложения не всегда возможно. Во-вторых, на макроэкономическом

уровне надежность и достоверность прогнозирования результатов тех или иных изменений в налоговом законодательстве оставляет желать лучшего. Кроме того, как показывают исследования, проведение различного рода экспериментов в налоговой политике недопустимо, так как при этом подрывается доверие налогоплательщиков к государству, разрушается уверенность в будущем и провоцируется уход налогоплательщиков в тень.

Анализ законодательства в налоговой сфере показал, что только за 2013-й и 9 месяцев 2014 года принято свыше 30 законов, вносящих изменения в НК РФ, не считая огромного множества подзаконных актов, принятых Минфином России и ФНС России в соответствии с полномочиями. С другой стороны, на такую «бурную» деятельность, зачастую приводящую к существенным изменениям условий налогообложения и росту налоговой нагрузки, хозяйствующие субъекты увеличили налоговую задолженность и развили небывалый (по различным оценкам от 40 до 60% ВВП) теневой сектор экономики<sup>3</sup>. Таковы результаты локального подхода к формированию налоговой системы, когда принимаются «сырые» законы, а потом к ним вдогонку принимается огромное количество изменений и дополнений. Налоговое законодательство России остается одной из самых динамично меняющихся отраслей права. В результате действующая налоговая система России остается нестабильной, сложна и, самое главное, не стимулирует инвестиционную и инновационную деятельность в целом, не считая участников различных инвестиционных проектов, зарегистрированных в зонах территориального развития. То есть, из двух своих основных функций — фискальной и стимулирующей, налоговая система России в большей степени ориентирована на первую, чем вторую.

<sup>1</sup> Доклад о результатах и основных направлениях деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2014–2016 годы. Апрель 2013 г.

<sup>2</sup> Балацкий Е. В. Воспроизводственный цикл и налоговое бремя // Экономика и математические методы. — 2000. — № 11. — С. 3–16. Балацкий Е. В. Точки Лаффера и их количественная оценка // Мировая экономика и международные отношения. — 1997. — № 12. — С. 78–82.

<sup>3</sup> Гираев В. К. Модель оценки эффективности применения критериев самостоятельной оценки налоговых рисков в теневом секторе // Налоги и налогообложение. — 2014. — № 4. — С. 367–382. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.4.11890.

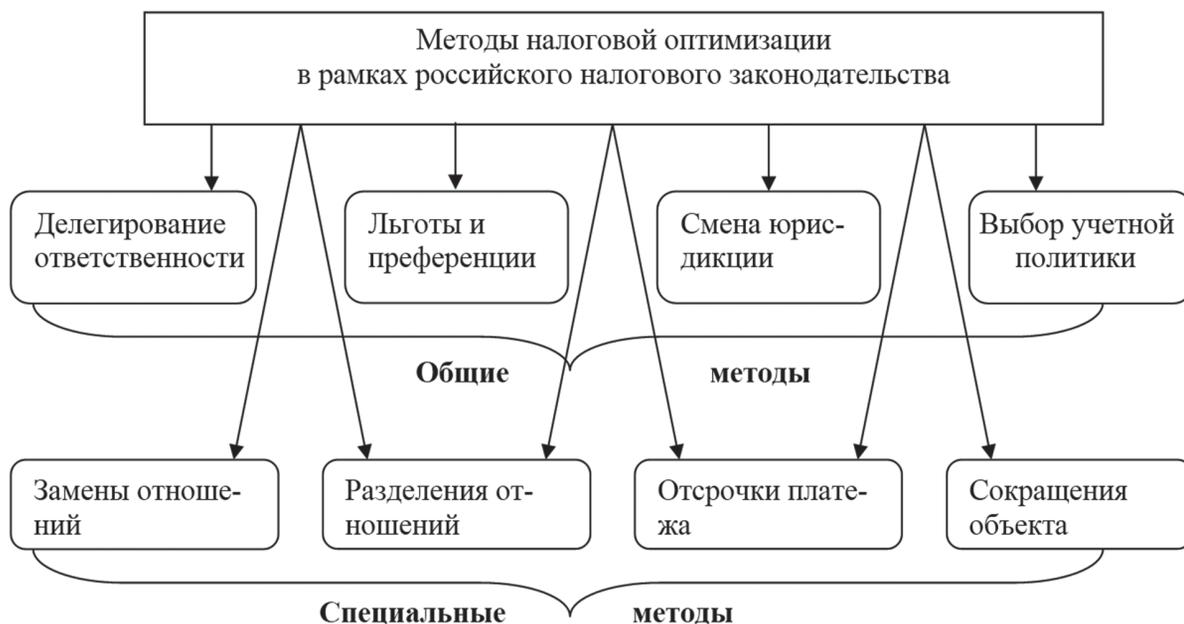


Рис.1. Методы оптимизации налогов

В условиях санкционной политики мировых держав Россия столкнулась с серьезнейшими экономическими вызовами. Вторая волна глобального экономического кризиса привела к общемировому падению производства, росту безработицы, снижению доходов населения. Таким образом, в складывающихся условиях в России возникает необходимость в принципиальных изменениях не только в самой налоговой системе, но и прежде всего, в стратегической модели налогового регулирования экономики. Эти изменения должны быть направлены не только на упрощение и стабилизацию налогов, но и на стимулирование экономического роста и внутреннего потребления.

В первую очередь, для реализации этой задачи необходимо усилить аналитическую работу по оценке эффективности налогообложения организаций на двух уровнях: на уровне самих предприятий и на уровне государства. В первом случае речь идет о налоговом планировании, то есть об уменьшении налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, наиболее полно использующего все предо-

ставленные ему законодательством льготы и преференции. В основу такой практики должна быть положена эффективная налоговая политика организации, которая предполагает использование общих и специальных методов оптимизации налогов<sup>1</sup>.

К общим относятся такие методы, как делегирование ответственности, использование различных льгот и преференций, метод смены юрисдикции, выбор учетной политики организации с максимальным использованием предусмотренных в законодательстве возможностей снижения налогов.

Метод делегирования налоговой ответственности предприятию-сателлиту заключается в передаче ответственности за уплату основных налоговых платежей специально созданной организации, деятельность которой призвана уменьшить фискальное давление

<sup>1</sup> Брызгалин А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика: Учебное пособие — М, 2010.— 184с. Сергеева Т. Ю. Методы и схемы оптимизации налогообложения: Практическое пособие.— М.: Издательства «Экзамен», 2012—65с. Яковлева Е. Н. Оптимизация налога на прибыль // Консультант предпринимателя. 2010. № 2. С. 22–26.

на материнскую компанию всеми возможными способами. Данный способ минимизации налоговых отчислений наиболее часто используется при планировании налога на прибыль.

Использование *метода применения законодательно установленных льгот и преференций* стало возможно благодаря установлению особых режимов налогообложения для отдельных отраслей, видов деятельности, наиболее нуждающихся в государственной поддержке для обеспечения роста экономики и экономической безопасности страны.

В практике налогообложения применяется несколько форм льготирования предпринимательской деятельности. К ним относятся<sup>1</sup>:

- уменьшение ставок налога;
- исключение из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
- целевые налоговые льготы в виде отсрочки взыскания налогов в соответствии со ст. 61 гл. 9 НК РФ.

*Метод смены юрисдикции* сбытового управления или центра принятия управленческих решений предприятия в виде учреждения самостоятельного юридического лица либо перенос самих производственных мощностей в пользу зоны льготного режима налогообложения базируется на праве субъектов РФ самостоятельно, в рамках установленных Налоговым кодексом РФ пределов, устанавливать конкретные ставки региональных и местных налогов (по налогу на прибыль, налогу на имущество организаций, транспортному и земельному налогам) и льготных режимов налогообложения определенных территорий РФ.

<sup>1</sup> Тютюрюков Н. Н., Тернопольская Г. Б., Тютюрюков В. Н. Налоговые льготы и преференции: цель одна, а механизм — разный // Налоговая политика и практика. 2009. № 10. — С. 18–23. Калаков Р. Н. О налоговых льготах и преференциях // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 26. — С. 52–62.

На практике применяются также и следующие специальные методы<sup>2</sup>: *метод замены отношений*; *метод разделения отношений*; *метод отсрочки налогового платежа*; *метод прямого сокращения объекта налогообложения*.

Специальные методы налоговой минимизации используются реже в силу неподготовленности персонала предприятий к их использованию и поэтому менее известны и имеют меньшую сферу применения. Это следующие методы.

*Метод замены отношений*. Основан на том, что, как правило, одна и та же хозяйственная цель (приобретение имущества, получение дохода и т.д.) может быть достигнута различными путями. То есть, предприятие при юридическом оформлении хозяйственных отношений со своими контрагентами выбирает гражданско-правовую норму с учетом налоговых последствий применения данных гражданско-правовых норм. При этом отметим, что заменяться должны именно правоотношения (весь комплекс прав и обязанностей), а не только формальная сторона сделки.

*Метод разделения отношений*. Также как и метод замены базируется на принципе диспозитивности в гражданском праве, но в данном случае заменяется либо не вся хозяйственная операция, а только ее часть, либо хозяйственная операция разделяется на части, каждая из которых (или некоторые) могут быть заменены. Данный метод применяется, как правило, в случаях, когда полная замена не позволяет достичь результата, близкого к цели первоначальной операции.

*Метод отсрочки налогового платежа*, используя элементы других методов (замены, разделения), позволяет перенести момент возникновения объекта налогообложения на последующий календарный период. При значительных размерах налоговых платежей

<sup>2</sup> Барулин С. В., Ермакова Е. А., Степаненко В. В. Налоговый менеджмент: Учеб. пособие. — М.: Омега-Л, 2007. — 272 с.

отсрочка уплаты налога в бюджет позволяет существенно сэкономить оборотные средства организаций. При этом рекомендуется откладывать операции, связанные с возникновением облагаемого оборота на конец отчетного периода и производить оплату в последний день отчетного периода.

Метод прямого сокращения объекта налогообложения преследует цель избавиться от ряда налогооблагаемых операций или облагаемого имущества, но таким образом, чтобы не оказать негативного влияния на хозяйственную деятельность налогоплательщика. На крупных предприятиях, в силу рассматриваемого метода, целесообразно регулярно проводить инвентаризацию и переоценку основных средств для сокращения объекта налогообложения. Можно также отказаться от взыскания различного рода неустоек с контрагентов при нарушении хозяйственных договоров, если невелики шансы их реального получения.

Рассмотренные специальные методы наряду с общими методами налоговой оптимизации при их активном использовании могут существенно снизить размер налогового бремени предприятия и, таким образом, создать стимулирующие условия для его развития.

Перечисленные методы в большинстве случаев не взаимодействуют в комплексе друг с другом в силу различных масштабов деятельности предприятий и краткосрочны по времени применения. В наибольшей степени эффективным будет такое сочетание методов налоговой оптимизации, которое позволяет предприятию достичь поставленных целей (рост продаж, прибыли и др.) в наиболее короткий промежуток времени с наименьшими затратами с учетом долговременной перспективы экономического роста и финансовой стабильности организаций.

Оптимизация финансово-хозяйственной деятельности предприятия за счет минимизации налоговых платежей может достигаться также путем сравнительного анализа различных вариантов применения ставок и объектов налогообложения. Предприятие самостоя-

тельно может регулировать объекты налогообложения – например, чтобы уменьшить сумму налогов и отчислений во внебюджетные фонды уменьшается сумма начисленной заработной платы и т.п.

Рассмотрим методику построения оптимальной стимулирующей системы управления процессом налогообложения на предприятии. Известно, что в этих целях предприятия осуществляют прогнозные расчеты налоговых платежей и поступлений на будущие периоды. При этом производится расчет баз налогообложения для основных налогов и отчислений, предстоящих к уплате предприятием в каждом отчетном периоде. Для этого, в первую очередь, необходимо произвести расчет отчислений, связанных с фондом оплаты труда (отчисления в пенсионный фонд, в фонд обязательного медицинского страхования, в фонд социального страхования, взносы на травматизм)<sup>1</sup>. Тогда расчет предстоящих к уплате сумм отчислений осуществляется по следующей формуле<sup>2</sup>:

$$S_{FOT} = \frac{F_{OT} \cdot \gamma_{FOT}}{100\%},$$

где:  $S_{FOT}$  — сумма отчислений в указанные фонды, рассчитанная исходя из фонда оплаты труда ( $\approx$  база налогообложения) за исследуемый период времени;

$F_{OT}$  — размер фонда оплаты труда на предприятии;

$\gamma_{FOT}$  — совокупная ставка, начисляемая на фонд оплаты труда.

При расчете оптимального размера отчислений необходимо проанализировать дина-

<sup>1</sup> См.: Гираев В. К. Модель оценки эффективности применения критериев самостоятельной оценки налоговых рисков в теневом секторе // *Налоги и налогообложение*. — 2014. — № 4. — С. 367–382. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.4.11890.

<sup>2</sup> Джаарбеков С. М. Налоговое планирование = оптимизация налогообложения // *Финансовый директор*. — 2002. — № 1. — С. 26–28. Джаарбеков С. М. Реорганизация как способ ухода от налогов // *Налоговое планирование*. — 2003. — № 38. — С. 15–18.

мику базы налогообложения (фонда оплаты труда). В данном случае также необходимо учитывать соответствующие корреспондирующие изменения в других налоговых платежах, например по налогу на прибыль.

Следующим шагом является расчет суммы налоговых платежей, включаемых в цену реализуемой продукции (НДС, акцизы, таможенные пошлины (в случае подпадания под обязательства их уплаты) и др.). Размер суммы налоговых платежей  $S_R$  рассчитывается следующим образом<sup>1</sup>:

$$S_R = \frac{D_R \cdot \gamma_R}{100\%},$$

где:  $S_R$  – расчетная сумма налогов, включаемых в стоимость продукции (работ, услуг);  
 $D_R$  — доход от реализации продукции;  
 $\gamma_R$  — совокупная ставка налога, включаемого в стоимость продукции.

Расчет налога на прибыль организаций осуществляется по формуле<sup>2</sup>:

$$S_p = \frac{NP}{100\% - \gamma_p} \cdot 100\%,$$

где:  $S_p$  — расчетная сумма налога на прибыль;

$NP$  — планируемая чистая прибыль;  
 $\gamma_p$  — ставка налога на прибыль.

По полученным расчетным данным ( $S_{FOT}, S_R, S_p$ ) можно оценить эффективность используемой на предприятии системы управления процессом налогообложения на предприятии. В качестве основных критериев оценки эффективности стимулирующей

системы управления процессом налогообложения на предприятии можно выделить следующие показатели<sup>3</sup>:

1. *Налогоемкость реализованной продукции*<sup>4</sup>. Рассчитывается как отношение общей суммы налоговых платежей к объему реализованной продукции:

$$K_{NR} = \frac{S_{FOT} + S_R + S_p}{V_R},$$

где:  $K_{NR}$  — коэффициент налоговой емкости реализованной продукции;

$V_R$  — прогнозируемый объем реализации продукции (работ, услуг) за определенный период.

Показатель налоговой емкости реализованной продукции позволяет определить сумму налоговых платежей, приходящихся на единицу реализованной продукции. Для повышения эффективности процесса управления налогообложением предприятия этот критерий минимизируется.

Для эффективного управления и оптимизации налогообложения по отдельным налогам рассчитываются доли отдельных налогов в общей сумме налоговых платежей ( $S$ ):

$$\delta_{FOT} = \frac{S_{FOT}}{S}, \quad \delta_R = \frac{S_R}{S}, \quad \delta_p = \frac{S_p}{S},$$

где:  $S = S_{FOT} + S_R + S_p$ .

2. *Коэффициент налоговой емкости чистой прибыли*. Рассчитывается как отношение общей расчетной суммы налоговых платежей к планируемой сумме чистой прибыли:

$$K_P = \frac{S}{NP},$$

Коэффициент  $K_P$  более точно характеризует эффективность управления процессом налогообложения на предприятии. Для повышения эффективности налоговой стратегии на предприятии этот критерий минимизируется.

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> Прим. Здесь и далее имеется в виду планируемый (прогнозно-расчетный) объем реализации.

<sup>1</sup> Джаарбеков С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. — М.: МЦФЭР, 2002. — 288с.

<sup>2</sup> Джаарбеков С.М. Налоговое планирование = оптимизация налогообложения // Финансовый директор. — 2002. — № 1. — С. 26–28. Джаарбеков С.М. Реорганизация как способ ухода от налогов // Налоговое планирование. — 2003. — № 38. — С. 15–18. Джаарбеков С. М. Методы и схемы оптимизации налогообложения. — М.: МЦФЭР, 2002. — 288с. Karayan J. E., Swenson Ch. W., Neff J. W. Strategic Corporate Tax Planning. — John Wiley & Sons, 2002. — 352 p.

3. Коэффициент льготного налогообложения рассчитывается следующим образом:

$$K_L = \frac{S_L}{S + S_L},$$

где  $S_L$  — общая сумма налоговых льгот и преференций, которые предприятие может использовать в рамках налогового законодательства.

Коэффициент  $K_L$  характеризует, насколько эффективно предприятие использует предоставленные законодательством льготы и преференции по плановым налоговым платежам. Данный показатель рассчитывается и анализируется как по отдельному налогу, так и в целом по всей совокупности налоговых платежей, подлежащих уплате предприятием. Теоретически значение этого показателя может изменяться от нуля до единицы. Критерий оценки эффективности использования льгот и преференций таков: чем ближе значение показателя к единице, тем эффективней предприятие использует налоговые льготы и преференции в рамках налогового законодательства.

4. Коэффициент налоговой нагрузки. Этот обобщенный показатель.

Известно, что на макроэкономическом уровне налоговая нагрузка рассчитывается как отношение совокупных налоговых поступлений к ВВП:

$$K_N = \frac{T}{GDP},$$

где:  $K_N$  — коэффициент налоговой нагрузки;

$T$  — совокупные налоговые поступления;

$GDP$  — валовой внутренний продукт.

На микроэкономическом уровне (уровне отдельного предприятия) в общей сумме начисленных и уплаченных предприятием налогов часть из них фактически являются налоговой нагрузкой на конечного потребителя: это прямые налоги, которые включены в себестоимость продукции (а значит и в цену) и косвенные налоги, которые фактически также оплачиваются потребителем. Что ка-

сается выручки от реализации продукции, то в нее входят также суммы косвенных налогов и налогов, включенных в себестоимость продукции, а значит и в цену. Таким образом, при расчете чистой налоговой нагрузки конкретного предприятия целесообразно исключить двойной учет прямых и косвенных налогов, включенных в цену. Для этого выручку от реализации и сумму уплачиваемых предприятием налогов необходимо скорректировать на величину косвенных налогов и налогов, включенных в себестоимость.

Тогда скорректированная сумма налогов, уплачиваемая предприятием, может быть рассчитана следующим образом:

$$T' = V - Z - NP,$$

где:  $T'$  — скорректированная сумма налоговых обязательств;

$V$  — выручка от реализации продукции;

$Z$  — себестоимость реализованной продукции с учетом налоговых затрат.

$NP$  — чистая прибыль.

Коэффициент налоговой нагрузки для предприятия в этом случае может быть выражен следующим образом:

$$K_{NN} = \frac{T'}{V - Z} = \frac{V - Z - NP}{V - Z} = 1 - \frac{NP}{V - Z},$$

Из полученной формулы вытекает вывод о том, что чем меньше значение прибыли, которая остается в распоряжении предприятия, тем выше налоговая нагрузка. Если налоговая нагрузка больше единицы, это значит, что, несмотря на положительное значение чистой выручки от реализации продукции ( $V - Z > 0$ ), ее недостаточно для уплаты всех налогов. То есть получается, что чистая прибыль после уплаты всех налогов отрицательна ( $NP < 0$ ). Такая ситуация является недопустимой как для предприятия, так и для налоговой системы в целом, так как в этом случае нарушается фундаментальный принцип нейтральности налоговой системы.

Если же при отрицательной чистой прибыли предприятия налоговая нагрузка не превышает единицу, это означает, что такой финансовый результат обусловлен не воз-

действием налогов, а другими факторами, например конъюнктура рынка, качество планирования, эффективность менеджмента и т.д. В этом случае снижение налоговой нагрузки при сохранении действующего менеджмента предприятия не приведет к положительному финансовому результату.

В вышеприведенном расчете предполагается, что перенос налоговой нагрузки, обусловленной косвенными налогами и налогами, включенными в себестоимость, происходит мгновенно. На практике подобный перенос связан с определенными финансовыми и временными затратами и сопряжен с рисками. Затраты предприятия обусловлены прежде всего наличием дебиторской задолженности в расчетах с контрагентами, что соответственно уменьшает объем оборотных средств. Для взыскания этой задолженности необходимо определенное время и есть вероятность перехода задолженности в разряд безнадежных долгов.

В соответствии с российским налоговым законодательством, организации-налогоплательщики могут применять один из возможных режимов налогообложения: общий или специальный налоговый режим (в нашем случае – упрощенная система налогообложения). Для этого предприятию необходимо рассчитать объем средств, подлежащих уплате в бюджет при использовании каждого из этих режимов.

В основу методики расчета сумм налогов, подлежащих уплате организацией в бюджет за расчетный период, которая применяет общую систему налогообложения, заложены следующие подходы<sup>1</sup>:

1) В расчет включаются все налоговые платежи и отчисления, подлежащие перечислению организацией в бюджет и внебюджетные фонды, то есть суммы начисленных, но не перечисленных платежей. Очевидно, что эти суммы не всегда совпадают в силу возможных

расхождений начисленных и уплаченных налоговых платежей по тем или иным причинам.

2) Налог на доходы физических лиц не включается в расчет, поскольку организация в данном случае выступает налоговым агентом.

3) Все обязательные платежи соотносятся с добавленной стоимостью (ДС) продукции, рассчитываемой по формуле:

$$ДС = В - МЗ;$$

где: В – выручка от реализации товаров (работ, услуг);

МЗ – материальные затраты.

Эта методика предполагает применение следующих структурных коэффициентов, как то:

а) Кот-доля заработной платы в добавленной стоимости (включая начисления на заработную плату), рассчитываемой по формуле:

$$К_{от} = (ОТ + ВП) / ДС;$$

где: ОТ – оплата труда;

ВП – страховые платежи, начисленные во внебюджетные фонды.

б)  $K_A$  – удельный вес амортизации в добавленной стоимости, рассчитываемый по формуле:

$$K_A = A / ДС;$$

где: А – сумма амортизации.

в)  $K_{CH}$  – удельный вес налогов, относимых на себестоимость продукции, за исключением страховых взносов во внебюджетные фонды (поскольку они уже включены в коэффициент оплаты труда), в добавленной стоимости, рассчитываемый по формуле:

$$K_{CH} = H_{CC} / ДС;$$

где:  $H_{CC}$  – сумма налогов, включаемых в себестоимость продукции (пп.1 п.1 ст. 264 НК РФ);

г)  $K_{BH}$  – доля налогов, относящихся к вне-реализационным расходам и уменьшающих прибыль организации до налогообложения (налог на имущество организаций и др.), рассчитываемая по формуле:

$$K_{BH} = H_{ПРОЧ} / ДС;$$

где:  $H_{ПРОЧ}$  – сумма налогов, относящихся на внереализационные расходы.

<sup>1</sup> Бутов Д. В. Налоговая нагрузка: расчет и законное снижение // Планово-экономический отдел. 2011. № 5. — С. 15–18.

Расчет НДС и страховых взносов производится по формуле:

$$\text{НДС} = (\text{ДС} / 118\%) \times 18\% = 0,1525 \times \text{ДС};$$

$$\text{ВП} = (\text{ДС} \times K_{\text{ОТ}} / 130,0\%) \times 30,0\% = 0,2307 \times \text{ДС} \times K_{\text{ОТ}}.$$

Формула определения налога на прибыль организаций ( $H_{\text{ПР}}$ ) должна быть скорректирована на суммы налогов, относимых на себестоимость продукции и уплачиваемых из прибыли организации:

$$H_{\text{ПР}} = 0,20 \times (\text{ДС} - \text{НДС} - (\text{ОТ} + \text{ВП}) - A - H_{\text{СС}} - H_{\text{ПРОЧ}});$$

Используя структурные коэффициенты, формула определения налога на прибыль организаций может быть преобразована следующим образом:

$$H_{\text{ПР}} = 0,20 \times \text{ДС} \times (0,8475 - K_{\text{ОТ}} - K_A - K_{\text{СН}} - K_{\text{ВН}});$$

Общая сумма подлежащих уплате налогов за расчетный период определяется как по формуле:

$$H_{\text{ОБЩ}} = \text{НДС} + \text{ВП} + H_{\text{ПР}} + H_{\text{СС}} + H_{\text{ПРОЧ}};$$

При замене расчетных составляющих структурными коэффициентами формула примет следующий вид:

$$H_{\text{ОБЩ}} = \text{ДС} \times (0,322 + 0,0307 \times K_{\text{ОТ}} + 0,8 \times K_{\text{СН}} + 0,8 \times K_{\text{ВН}} - 0,2 \times K_A);$$

Если организация применяет упрощенную систему налогообложения и, соответственно, облагается единым налогом, то уплачивается налог по ставке 6% или 15% от выручки от реализации.

При анализе эффективности внедрения упрощенной системы налогообложения для малых предприятий учитывается показатель рентабельности, сумма взносов, предназначенная перечислению на обязательное пенсионное страхование, и выплата пособий по временной нетрудоспособности. Учесть нужно также и то, что доходы и расходы признаются по оплате, а из расходов принимаются во внимание только те, которые указаны в ст. 346.16 НК РФ.

Как правило, выгодность выбора объекта налогообложения зависит от следующих моментов:

1) если расчетная рентабельность составит более 40%, то в качестве объекта налогообложения выгодно выбрать «доходы».

*Пример:*

Доходы организации 1500 тыс. руб., а расходы — 750 тыс. руб. Рентабельность составляет более 40% (50%) ((1500 тыс. руб. — 750 тыс. руб.) / 1500 тыс. руб. × 100%).

При объекте налогообложения «доходы» сумма налога составит 90 тыс. руб. (1500 тыс. руб. × 6%).

При объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» сумма налога составит 112,5 тыс. руб. (750 тыс. руб. × 15% / 100%);

2) если показатель расчетной рентабельности составит менее 25%, то наиболее выгодно применять показатель «доходы, уменьшенные на величину расходов».

*Пример:*

Доходы предприятия составили 1500 тыс. руб., а расходы — 1275 тыс. руб. Рентабельность составила 15% ((1500 тыс. руб. — 1275 тыс. руб.) / 1500 тыс. руб. × 100%).

При выборе предприятием объекта налогообложения «доходы» сумма налога составит 90 тыс. руб., а при выборе объекта «доходы, уменьшенные на величину расходов» налог будет исчислен в сумме 33,7 тыс. руб. ((1500 тыс. руб. — 1275 тыс. руб.) × 15% / 100%);

3) если исчисленный показатель рентабельности составляет более 25%, но менее 40%, выбор объекта налогообложения будет определяться в зависимости от суммы взносов в Пенсионный фонд РФ и выплат пособий по временной нетрудоспособности.

Есть вероятность того, что сумма налога у предприятия будет равновелика как при объекте налогообложения «доходы», так и при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». То есть выполняется соотношение:

$$D \times 6\% / 100\% = (D - P) \times 15\% / 100\%;$$

где: D — полученные доходы; P — произведенные предприятием расходы.

Произведя простые преобразования имеем:  $P = 0,6 \times D$ .

Расчет конечного соотношения доходов и расходов предприятия доказывает, что если расходы составляют 60% доходов, то приемлемыми являются оба объекта налогообложения, предусмотренные гл. 26.2. НК РФ. Однако при этом необходимо учесть затраты организации на ведение бухгалтерского учета и прочих расходов. Вместе с тем, упрощенная система может оказаться выгодной и при менее эффективной деятельности предприятия.

Организация эффективного стимулирующего налогообложения на уровне государства представляет собой такую систему налогов, налоговых ставок, налоговых льгот, которая позволяет гарантированно обеспечивать наполняемость бюджета при минимальной налоговой нагрузке на предприятия. Рассмотрим модели и методы организации и оценки эффективности процессов налогообложения на государственном уровне, получившие научно-практическое признание, как за рубежом, так и в России<sup>1</sup>. При этом выделим следующие основные факторы, которыми, прежде всего, определяется эффективная налоговая политика<sup>2</sup>.

*База налогообложения.* Определяется не только номенклатурой (структурой) действующих налогов, уровнем экономического развития государства и количеством льгот, но и качеством учетно-регистрационной работы налоговых органов. Первоосновой базы налогообложения выступает именно регистрация налогоплательщиков и их учет в налоговых органах. От состояния этой важнейшей работы, прежде

всего, зависит база налогообложения конкретного налога и сила его влияния на экономику.

*Уровень налоговой ставки.* При варьировании величины налоговой ставки реакция в виде изменения поступлений в бюджет зависит от эластичности базы налогообложения конкретного налога к изменению ставки, то есть не всегда увеличение (или уменьшение) налоговой ставки приводит к увеличению (уменьшению) поступлений. Бизнес крайне чувствителен к налоговым ставкам, и при принятии решений о размещении капиталов в немалой степени руководствуется соображениями о том, какую часть ожидаемого дохода придется отдать государству в виде налогов.

*Влияние изменения ставки одного налога на базу налогообложения других налогов.* Так как между большинством налогов существует функциональная (или корреляционная) связь, то при выборе оптимальной налоговой политики государства в определенной степени следует учитывать влияние связей между ставками налогов и налоговыми поступлениями в доходную часть консолидированного бюджета. Это способствует и эффективной организации налогового контроля. Как отмечает Гончаренко Л. И.: «В конце XX в. сформировалась новая классификационная характеристика налоговой системы, заключающаяся в наличии взаимосвязи элементов налоговой базы отдельных налогов, реализация которой в НК РФ рассматривается как фактор создания эффективных барьеров, препятствующих применению налоговых схем»<sup>3</sup>.

То есть налогово-бюджетные процессы необходимо рассматривать во взаимосвязи, оценивая, как изменится объем налоговых поступлений в бюджет при каждом изменении налоговой ставки. В то же время отметим, что несмотря на имеющуюся очевидную корреляцию налоговых баз различных налогов, существенно затрудняется реализация регулирующей функции, так как налоги по-разному

<sup>1</sup> Акчурина Е. В. Оптимизация налогообложения. Учебно-практическое пособие. — М.: Ось-89, 2003. — 496 с. Миронова Т. Н. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. — «Минск», 2010, — 304 с.

<sup>2</sup> Черник Д. Г., Морозов В. П. Оптимизация налогообложения. Учебно-практическое пособие. — М.: ООО ТК Велби, 2002. — 336 с. Черник Д. Г., Починков А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учеб. пособие для вузов / Под ред. Д. Г. Черника. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 517 с.

<sup>3</sup> Гончаренко Л. И. Методология налогообложения и налогового администрирования коммерческих банков России: Автореф. дис. ... д. э. н. — М.: 2009. — С. 10.

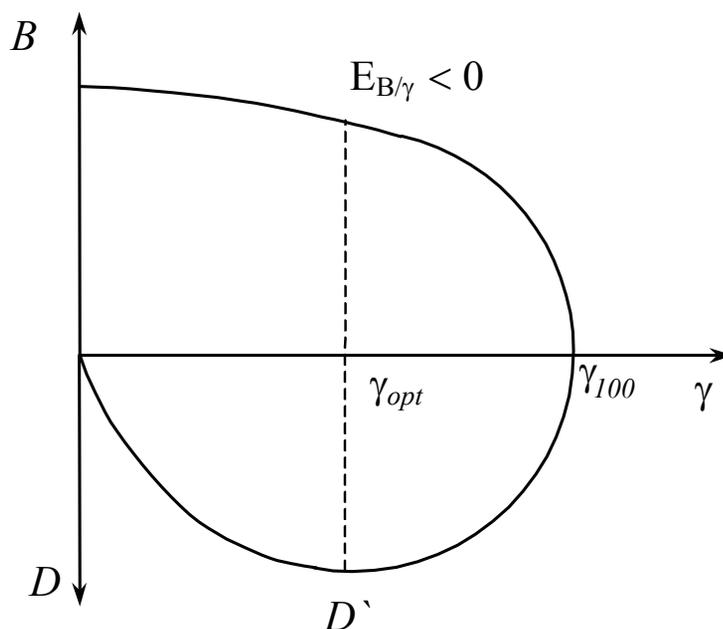


Рис. 2. Кривая А. Лаффера

воздействуют на социально-экономические процессы<sup>1</sup>. На это указывает и Каллистова Ю. И., которая утверждает что, обладая общими свойствами, присущими налогам как экономической категории, отдельные налоговые платежи отличаются по своему экономическому содержанию. Последнее проявляется через элементы налога<sup>2</sup>.

Взаимосвязь величины совокупной налоговой ставки и объема налоговых поступлений в бюджет отражает известная модель, называемая кривой А. Лаффера<sup>3</sup>, вид которой приведен на рис. 2.

Приведенная кривая отражает концепцию американского экономиста А. Лаффера

по управлению ставкой налога<sup>4</sup>. Он отражает позитивное воздействие более низких налоговых ставок на объем производства, производительность труда и занятость, а стало быть, и на налоговую базу, поскольку снижение налогов создает стимулы для роста всех этих показателей. Повышение же налоговых ставок оказывает противоположное экономическое действие и воспринимается как наказание за успех в облагаемой налогами хозяйственной деятельности.

Как видно из рис. 2 при увеличении ставки налога ( $\gamma$ ) доходы бюджета ( $D$ ) в результате налогообложения растут, но лишь до определенного предела. То есть, оптимальный размер налоговых ставок ( $\gamma_{opt}$ ) обеспечивает максимальное поступление налоговых доходов в бюджет. При дальнейшем повышении налоговой ставки, законные стимулы к труду и предпринимательству падают, учетно-ре-

<sup>1</sup> Игнатъев Д. В. Основы взаимосвязи налоговых баз отдельных налогов // *Налоги и налогообложение*. — 2010. — № 6.

<sup>2</sup> Каллистова Ю. И. Прибыль как объект налогообложения и источник платежей организаций в бюджет: Дис. ... к.э. н. — М.: 2002. — С. 9.

<sup>3</sup> Балацкий Е. В. Воспроизводственный цикл и налоговое бремя // *Экономика и математические методы*. — 2000. — № 11. — С. 3–16. Балацкий Е. В. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // *Мировая экономика и международные отношения*. — 1997. — № 11. — С. 31–43.

<sup>4</sup> Прим. Хотя идею взаимосвязи налоговых ставок и доходов бюджета приписывают А. Лафферу, но еще в XIV веке выдающийся арабский философ и историк Абдуррахман ибн Халдун (1332–1406) писал в своем знаменитом трактате «Мукаддима», что «в период расцвета династии налоги приносят большие доходы при малых поборах, а в период ее заката — малые доходы при высоких поборах».

гистрационная налоговая база ( $B$ ) уменьшается и при 100% налогообложения ( $\gamma_{100}$ ) доход государства будет равен нулю, поскольку бизнес уйдет в тень. Понятно, что эффект Лаффера проявляется лишь в случае действия свободных рыночных механизмов.

Рассмотрим подробнее возможные формы трансформации кривой Лаффера в зависимости от формируемых государством условий налогообложения. Величина оптимальной налоговой ставки  $\gamma_{opt}$  зависит от структуры национальной экономики, уровня занятости, модели бюджетной политики и т.д. Однако было бы наивно полагать, что в условиях 100% налогообложения вся экономическая активность прекращается. То есть, экономическая активность не замрет, так как потребление, равно как и производство имеет объективный, взаимообусловленный и непрерывный характер. Более реальным является предположение, что с увеличением налоговой нагрузки часть налогоплательщиков, которые были зарегистрированы в налоговых органах и формировали официально учитываемую налоговую базу, прекращает официальную деятельность и переходит в теневой сектор.

Так, вследствие повышения ставок страховых взносов для бизнеса с 26 до 34% (для малого бизнеса — с 14% до 34%) в 2011 году, сократились и фонд оплаты труда, и его доля, с которой платятся взносы. Так же при общем росте занятости в экономике, снизилось количество наемных работников, часть которых перешла в неформальный сектор экономики, где заработки ниже, а взносы с них платятся хуже. Вывод был однозначным: бизнес уходит в тень. По оценкам минэкономразвития, фонд заработной платы по итогам 2011 года впервые оказался ниже, чем в изначальном прогнозе, на основе которого верстаются все бюджеты. По данным Росстата, доля фонда зарплат в ВВП России в 2011 году снизилась сразу на 2 процентных пункта до 24%, хотя еще в 2010 году она росла. Из-за этого прямые потери региональных бюджетов по сбору налога на доходы физических лиц (НДФЛ) составили 17 млрд. руб., подсчита-

ла ведущий научный сотрудник Т. Омельчук<sup>1</sup>. Далее она продолжает: «Если бы доля зарплат, с которых платятся взносы, и их собираемость остались прежними, внебюджетные фонды в 2011 г. могли бы получить больше на 370 млрд. руб., или почти на 0,7% ВВП». Такая же оценка — 0,7% ВВП — получилась и у Минфина.

«Таким образом, в общей сложности потери государства составили 780 млрд. руб., или 1,45% ВВП, причем соцфонды недобрали почти 20% доходов» — заключает Т. Омельчук.

Таким образом, фактически официально учтенная налоговая база сокращается за счет двух составляющих:

- *реальное* сокращение базы налогообложения, как следствие сокращения занятости и снижения рентабельности производства из-за высоких налогов и потери конкурентных преимуществ на внешних и внутренних рынках;
- *фиктивное* сокращение базы налогообложения, как следствие перевода отдельных видов деятельности и операций в теневой сектор экономики.

В любом случае всегда должен оставаться минимальный объем реального производства и, соответственно, доходов бюджета, обеспечивающий удовлетворение минимальных потребностей государства.

Таким образом, для оценки влияния уровня налогообложения на доходы бюджета следует в первую очередь оценить эластичность базы налогообложения по налоговой ставке. Очевидно, что эта эластичность будет отрицательной, как показано на рис. 2, так как последующее увеличение налоговой ставки от действующей всегда сопровождается сокращением базы налогообложения. С учетом выделенных составляющих сокращения базы налогообложения (реальное и фиктивное), и сама эластичность базы налогообложения может быть выражена через эластичности:

<sup>1</sup> Цит. по [http://www.vedomosti.ru/politics/news/1518114/15\\_vvp\\_v\\_teni](http://www.vedomosti.ru/politics/news/1518114/15_vvp_v_teni) Дата обращения 21 сентября 2014 г.

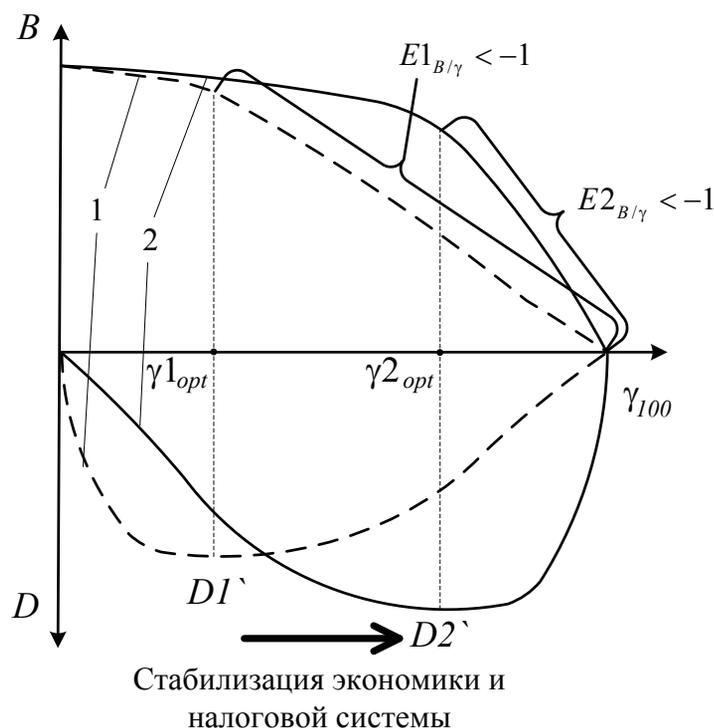


Рис. 3. Динамика оптимальной ставки налогообложения и доходов бюджетной системы в зависимости от состояния экономики и налоговой системы.

- реальная эластичность, которая показывает реальное изменение налоговой базы вследствие роста совокупной налоговой нагрузки.

- эластичность теневой экономики, которая показывает изменение объемов теневой экономики в результате увеличения совокупной налоговой нагрузки на предприятия;

Таким образом, можем записать:

$$E_{B/\gamma} = E_{B/\gamma}^r - E_{TE/\gamma},$$

где:  $E_{B/\gamma}$  — эластичность базы налогообложения по совокупной налоговой нагрузке в экономике;

$E_{B/\gamma}^r$  — реальная эластичность базы налогообложения по совокупной налоговой нагрузке в экономике;

$E_{TE/\gamma}$  — эластичность теневой экономики по совокупной налоговой нагрузке в экономике.

Критическим значением эластичности налоговой базы по совокупной налоговой ставке является значение  $E_{B/\gamma}^k = -1$ . При  $E_{B/\gamma} < -1$  увеличение совокупной налоговой ставки приводит к снижению доходов бюджета, а динамика эластичности является монотонно убывающей величиной.

Если экономика растет стабильными темпами, налоговая система сбалансирована, эффективна система налогового администрирования и контроля, то склонность к уходу в теневой сектор или прекращению экономической деятельности будет ниже. Вследствие этого максимум поступлений в бюджет  $D2'$  будет достигаться при большем значении совокупной налоговой ставки —  $\gamma_{2opt}$  (кривая 2 на рис. 3). Наоборот, при снижении темпов экономического роста (что наблюдается в экономике России) и неэффективной системе налогового администрирования и контроля оптимальное значение налоговой ставки должна быть меньше ( $\gamma_{1opt}$ ) (кривая 1 на рис. 3). Выпадающие доходы можно компенсировать из Фонда национального благосостояния (ФНБ).

В общем случае зависимость налоговых поступлений от величины налоговой ставки (кривая Лаффера) описывается уравнением<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Балацкий Е. В. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // Мировая экономика и международные отношения. — 1997. — № 11. —

$$D(\gamma) = \gamma^\alpha (1 - \gamma)^\beta, (1)$$

где:  $\alpha, \beta$  — коэффициенты, задающие вид кривой. Эко номический смысл коэффициентов:  $\alpha$  — коэффициент налоговой прогрессии, который закрепляется законодательно национальной системе налогообложения;  $\beta$  — коэффициент чувствительности экономики к изменению налоговой ставки.

Из уравнения (1) можно найти величину налоговой ставки  $\gamma_{opt}$ , при которой значения налоговых поступлений будут максимальны  $D'$ :

$$\gamma = \frac{\alpha}{\alpha + \beta}. (2)$$

Таким образом, при выполнении равенства (2)  $\gamma = \gamma_{opt}$  налоговые доходы бюджета  $D$  достигают максимального значения.

Рост доходов бюджета при условии снижения налоговых ставок достигается при условии:

$$E_{B/\gamma} = \frac{dB}{d\gamma} \cdot \frac{\gamma}{B(\gamma)} \leq -1. (3)$$

С научно-прикладной точки зрения корректно оценить параметры  $\alpha$  и  $\beta$  и установить форму кривой на основе анализа статистических данных очень сложно. Вследствие этого для исследования подобных проблем часто прибегают к экономико-математическим моделям. Однако применяемые модели для анализа эффекта Лаффера, как правило, очень сложны и тяжело поддаются экономической интерпретации.

Поэтому концепция А. Лаффера, имея большое значение для теории, при практическом анализе влияния ставок налогов на деятельность отдельных предприятий имеет следующие ограничения<sup>1</sup>:

- спрос на продукцию предприятия стабильный, абсолютно эластичный, платежеспособный, то есть, не возникает проблем с реализацией продукции по одной и той же цене;

- предложение материальных и трудовых ресурсов также эластично: увеличение объемов ресурсов в производстве не приводит к росту цен на них;

- полученные в результате снижения налоговых ставок дополнительные средства не расходуются на потребление, а целиком направляются на развитие и расширение объемов производства;

- величина условно-переменных затрат на единицу продукции остается одинаковым при любых объемах ее производства;

- предприятие имеет неограниченный запас свободных производственных мощностей, так что любое увеличение объемов выпуска продукции не требует дополнительных капитальных вложений.

Кроме того, модель Лаффера имеет и ряд иных концептуальных недостатков в виде мгновенной реакции экономики на изменения налоговых ставок и ориентации на единую совокупную ставку налогообложения, что не соответствует действительности.

Если говорить о будущем страны, то учитывая нарастающую опасность износа основных фондов и отставание в производительности труда от развитых стран, а также необходимость ухода от «сырьевой зависимости», с помощью налоговой системы следует довести долю инвестиций в ВВП в ближайшие годы до 30–40%. Для этого требуется разработать и принять в законодательном порядке систему целевых налоговых льгот, не в привязке к территориям, а дифференцированных по отра-

С.31–43. Балацкий Е. В. Точки Лаффера и их количественная оценка // Мировая экономика и международные отношения. — 1997. — № 12. — С.78–82.

<sup>1</sup> Балацкий Е. В. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // Мировая экономика и международные отношения. — 1997. — № 11. —

С.31–43. Балацкий Е. В. Точки Лаффера и их количественная оценка // Мировая экономика и международные отношения. — 1997. — № 12. — С.78–82. Девере П. Майкл. Экономика налоговой политики. Пер. с англ. — М.: Филинь, 2002. — 328с.

слям народного хозяйства и освобождающих от налога на прибыль средства, направляемые на инвестиционные цели, в размере 50–100% по крайней мере на ближайшие 5 лет.

Помимо решения этой фундаментальной для России проблемы, реформирование налогового законодательства должно быть направлено на реализацию следующих мер.

- более простое и понятное изложение норм налогового законодательства, не требующего специальных знаний для его понимания;
- упрощение режимов налогообложения для субъектов малого и среднего бизнеса;
- приведение к единым нормам, то есть сближение бухгалтерского и налогового учёта;

- поощрение добросовестных налогоплательщиков различными льготами;
- объявление налоговых каникулов для предприятий отдельных отраслей;
- законодательно закрепить ответственность работников налоговых администраций, контрольно-ревизионных аппаратов за необъективное проведение проверок, умышленное сокрытие выявленных нарушений.

Это обеспечит возможность эффективного применения рассмотренных методов налогового регулирования экономики, которые в сегодняшних условиях оказываются не столь эффективными, как того требует экономическая ситуация и вызовы, с которыми столкнулась Россия в современных условиях глобализации.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Акчурина Е. В. Оптимизация налогообложения. Учебно–практическое пособие. — М.: Ось–89, 2003. — 496 с.
2. Балацкий Е. В. Воспроизводственный цикл и налоговое бремя // Экономика и математические методы. — 2000. — № 11. — С.3–16.
3. Балацкий Е. В. Точки Лаффера и их количественная оценка // Мировая экономика и международные отношения. — 1997. — № 12. — С.78–82.
4. Балацкий Е. В. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // Мировая экономика и международные отношения. — 1997. — № 11. — С.31–43.
5. Барулин С. В., Ермакова Е. А., Степаненко В. В. Налоговый менеджмент: Учеб. пособие. — М.: Омега-Л, 2007. — 272 с
6. Брызгалин А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика: Учебное пособие — М, 2010. — 184с.
7. Бутов Д. В. Налоговая нагрузка: расчет и законное снижение // Планово-экономический отдел. 2011. № 5. — С. 15–18.
8. Гираев В. К. Модель оценки эффективности применения критериев самостоятельной оценки налоговых рисков в теневом секторе // Налоги и налогообложение. — 2014. — № 4. — С. 367–382. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.4.11890.
9. Гончаренко Л. И. Методология налогообложения и налогового администрирования коммерческих банков России: Автореф. дис. ... д.э. н. — М.: 2009. — С.
10. Девере П. Майкл. Экономика налоговой политики. Пер. с англ. — М.: Филинь, 2002. — 328с.
11. Джаарбеков С. М. Налоговое планирование = оптимизация налогообложения // Финансовый директор. — 2002. — № 1. — С. 26–28.
12. Джаарбеков С. М. Реорганизация как способ ухода от налогов // Налоговое планирование. — 2003. — № 38. — С.15–18.
13. Игнатьев Д. В. Основы взаимосвязи налоговых баз отдельных налогов // Налоги и налогообложение. — 2010. — № 6.
14. Калаков Р. Н. О налоговых льготах и преференциях // Международный бухгалтерский

- учет. 2011. № 26. — С. 52–62.
15. Каллистова Ю. И. Прибыль как объект налогообложения и источник платежей организаций в бюджет: Дис. ... к.э. н. — М.: 2002. — С. 9.
  16. Миронова Т. Н. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. — «Минск», 2010, — 304с.
  17. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая. — М.: Юрайт-Издат, 2014. — 642 с.
  18. Сергеева Т. Ю. Методы и схемы оптимизации налогообложения: Практическое пособие. — М.: Издательства «Экзамен», 2012–65с.
  19. Тютюрюков Н. Н., Тернопольская Г. Б., Тютюрюков В. Н. Налоговые льготы и преференции: цель одна, а механизм — разный // Налоговая политика и практика. 2009. № 10. — С. 18–23.
  20. Черник Д. Г., Морозов В. П. Оптимизация налогообложения. Учебно-практическое пособие. — М.: ООО ТК Велби, 2002. — 336с.
  21. Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учеб. пособие для вузов / Под ред. Д. Г. Черника. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 517с.
  22. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2003. — 576с. Юткина Т. Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. Монография. — М.: Инфра-М, 1999. — 293 с.
  23. Яковлева Е. Н. Оптимизация налога на прибыль // Консультант предпринимателя. 2010. № 2. С. 22–26.
  24. Karayan J. E., Swenson Ch. W., Neff J. W. Strategic Corporate Tax Planning. — John Wiley & Sons, 2002. — 352 p. Интернет-ресурсы:
  25. [http://reality.newsru.com/article/14may2013/nalog/export\\_lj](http://reality.newsru.com/article/14may2013/nalog/export_lj) Дата обращения 17 сентября 2014 г.
  26. [http://www.vedomosti.ru/politics/news/1518114/15\\_vvp\\_v\\_teni](http://www.vedomosti.ru/politics/news/1518114/15_vvp_v_teni) Дата обращения 21 сентября 2014 г.

#### REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Akchurina E. V. Optimizatsiya nalogooblozheniya. Uchebno–prakticheskoe posobie. — М.: Os’–89, 2003. — 496 s.
2. Balatskii E. V. Vosproizvodstvennyi tsikl i nalogovoe bremya // Ekonomika i matematicheskie metody. — 2000. — № 11. — S.3–16.
3. Balatskii E. V. Tochki Laffera i ikh kolichestvennaya otsenka // Mirovaya ekonomika i mezhdunarodnye otnosheniya. — 1997. — № 12. — S.78–82.
4. Balatskii E. V. Lafferovy efekty i finansovy kriterii ekonomicheskoi deyatel’nosti // Mirovaya ekonomika i mezhdunarodnye otnosheniya. — 1997. — № 11. — S.31–43.
5. Barulin S. V., Ermakova E. A., Stepanenko V. V. Nalogovy menedzhment: Ucheb. posobie. — М.: Omega-L, 2007. — 272 s
6. Bryzgalin A. V. Nalogovaya optimizatsiya: printsipy, metody, rekomendatsii, arbitrazhnaya praktika: Uchebnoe posobie — М, 2010. — 184s.
7. Butov D. V. Nalogovaya nagruzka: raschet i zakonnoe snizhenie // Planovo-ekonomicheskii otdel. 2011. № 5. — S. 15–18.
8. Giraev V. K. Model» otsenki effektivnosti primeneniya kriteriev samostoyatel’noi otsenki nalogovykh riskov v tenevom sektore // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2014. — № 4. — S. 367–382. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.4.11890.
9. Goncharenko L. I. Metodologiya nalogooblozheniya i nalogovogo administrirovaniya kommercheskikh bankov Rossii: Avtoref. dis. ... d.e. n. — М.: 2009. — S.

10. Devere P. Maikl. *Ekonomika nalogovoi politiki. Per. s angl.* — M.: Filin'», 2002. — 328s.
11. Dzhaarbekov S.M *Nalogovoe planirovanie = optimizatsiya nalogooblozheniya // Finansovyi direktor.* — 2002. — № 1. — S. 26–28.
12. Dzhaarbekov S.M *Reorganizatsiya kak sposob ukhoda ot nalogov // Nalogovoe planirovanie.* — 2003. — № 38. — S.15–18.
13. Ignat'ev D. V. *Osnovy vzaimosvyazi nalogovykh baz ot del'nykh nalogov // Nalogi i nalogooblozhenie.* — 2010. — № 6.
14. Kalakov R. N. *O nalogovykh l'gotakh i preferentsiyakh // Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet.* 2011. № 26. — S. 52–62.
15. Kallistova Yu.I. *Pribyl» kak ob'ekt nalogooblozheniya i istochnik platezhei organizatsii v byudzhete: Dis. ... k.e. n.* — M.: 2002. — S. 9.
16. Mironova T.N. *Nalogi i nalogooblozhenie: Ucheb. posobie.* — «Minsk», 2010, — 304s.
17. *Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii: Chasti pervaya i vtoraya.* — M.: Yurait–Izdat, 2014. — 642 s.
18. Sergeeva T. Yu. *Metody i skhemy optimizatsii nalogooblozheniya: Prakticheskoe posobie.* — M.: Izdatel'stva «Ekzamen», 2012–65s.
19. Tyutyuryukov N. N., Ternopol'skaya G.B., Tyutyuryukov V. N. *Nalogovye l'goty i preferentsii: tsel» odna, a mekhanizm — raznyi // Nalogovaya politika i praktika.* 2009. № 10. — S. 18–23.
20. Chernik D. G., Morozov V. P. *Optimizatsiya nalogooblozheniya. Uchebno-prakticheskoe posobie.* — M.: ООО TK Velbi, 2002. — 336s.
21. Chernik D. G., Pochinok A. P., Morozov V. P. *Osnovy nalogovoi sistemy: Ucheb. posobie dlya vuzov / Pod red. D. G. Chernika.* — M.: YuNITI–DANA, 2002. — 517s.
22. Yutkina T. F. *Nalogi i nalogooblozhenie: Ucheb. posobie.* — M.: INFRA–M, 2003. — 576s.  
Yutkina T. F. *Nalogovedenie: ot reformy k reforme. Monografiya.* — M.: Infra–M, 1999. — 293 s.
23. Yakovleva E. H. *Optimizatsiya naloga na pribyl» // Konsul'tant predprinimatel'ya.* 2010. № 2. S. 22–26.
24. Karayan J. E., Swenson Ch.W., Neff J. W. *Strategic Corporate Tax Planning.* — John Wiley & Sons, 2002. — 352 p. Internet–resursy:
25. [http://realty.newsru.com/article/14may2013/nalog/export\\_lj](http://realty.newsru.com/article/14may2013/nalog/export_lj) Data obrashcheniya 17 sentyabrya 2014 g.
26. [http://www.vedomosti.ru/politics/news/1518114/15\\_vvp\\_v\\_teni](http://www.vedomosti.ru/politics/news/1518114/15_vvp_v_teni) Data obrashcheniya 21 sentyabrya 2014 g.