

## НАЛОГОВАЯ ОПТИМИЗАЦИЯ КАК СОСТАВНОЙ ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТА ОРГАНИЗАЦИИ

### **Аннотация.**

*Актуальность и цели.* В современных условиях бюджет организации является не только элементом эффективного планирования, но и способом гармонизации финансово-хозяйственных процессов. В связи с этим использование схем налоговой оптимизации в рамках системы бюджетирования позволит экономическим субъектам создать грамотную с юридической и экономической позиции структуру управления налоговыми потоками, которая одновременно будет отвечать требованиям учетного и налогового законодательства и соответствовать целям деятельности организации. Цель работы – обобщение и развитие практических подходов к формированию налогового бюджета организации на основе оценки альтернативных схем налоговой оптимизации с учетом требований российского законодательства и международного опыта.

*Материалы и методы.* Реализация цели исследования была достигнута посредством изучения существующих научных и прикладных вопросов функционирования системы налогового планирования, а также проблемы взаимодействия ее элементов во внутренней и внешней среде экономического субъекта. Методологическую основу исследования составляют системный и структурный подходы, для которых характерно целостное рассмотрение, установление взаимодействия составных частей или элементов бюджетного процесса на уровне организации.

*Результаты.* Исследована и обоснована роль налогового планирования в системе разработки бюджета организации, конкретизированы и структурированы способы оптимизации налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта, ориентированные на достижение сбалансированных показателей деятельности экономического субъекта.

*Выводы.* Проведенное исследование позволяет определить в рамках бюджетного процесса комплекс аналитических процедур, направленных на повышение эффективности деятельности экономического субъекта посредством применения рациональных схем налоговой оптимизации.

**Ключевые слова:** налоговое планирование, оптимизация налоговой нагрузки, бюджетирование, налогообложение.

А. А. Goldina

## TAX OPTIMIZATION AS A COMPONENT OF ORGANIZATION'S BUDGET

### **Abstract.**

*Background.* In modern economic conditions the organization's budget is not only an element of effective planning, but also the way of harmonization of financial and economic processes. In this regard the use of tax optimization schemes within a budgeting system will allow for economic subjects to create a structure of tax streams management, competent from a legal and economic position, which will meet the requirements of the accounting and tax law and, at the same time, to an-

swer the purpose of organizational activity. The goal of the study is to generalize and to develop the practical approaches to organization's tax budget formation on the basis of assessment of alternative schemes of tax optimization taking into account the requirements of the Russian legislation and the international experience.

*Materials and methods.* Implementation of the research objectives was achieved on the basis of studying the existing scientific and applied questions of tax planning system functioning, and also the problem of its elements' interaction in internal and external conditions. The methodology included the system and structural approaches which are characterized by complete consideration, establishment of interaction of components or elements of organization's budgeting.

*Results.* The author investigated and substantiated the role of tax planning inside the system of organization's budget development. Moreover, the researcher concretized and structured the ways of optimization of company's tax burden focused on achievement of balanced indicators of economic subject's activity.

*Conclusions.* The study determines a complex of analytical procedures within budgeting, aimed at increasing of company's efficiency by means of rational schemes of tax optimization.

**Key words:** tax planning, optimization of tax burden, budgeting, taxation.

Как известно, основополагающей целью деятельности любой коммерческой организации является получение и максимизация прибыли. Эффективность функционирования организации оценивается на базе абсолютных и относительных значений прибыли, а также с помощью сопоставления динамики доходов и расходов по направлениям и сферам деятельности. В связи с этим залогом стабильной работы и процветания организации является своевременная разработка и внедрение способов увеличения прибыли, которые в большинстве случаев сводятся к сокращению расходов.

Оптимизация налогообложения представляет собой одно из направлений, позволяющих снизить налоговую нагрузку, сокращая тем самым расходы организации.

При этом действенность и эффективность любой оптимизации определяется предварительным обоснованием и оценкой последствий каждого мероприятия, планируемого к реализации. Иными словами, при реализации схем налогового планирования, должны быть рассмотрены разные варианты и выбран лучший с позиции снижения налоговых платежей и роста доходов экономического субъекта.

Данные задачи непосредственно согласуются с направлениями процесса бюджетирования организации. Поскольку формирование базовых экономических показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации невозможно без учета налоговых начислений и платежей, одной из важнейших частей бюджета предприятия является налоговый раздел, в рамках которого прогнозируются суммы налоговых платежей в планируемом периоде. Без налогового бюджетирования сложно добиться реальности и эффективности общего бюджетирования предприятия [1].

Таким образом, в целях составления полноценного сводного бюджета организации, обеспечивающего ее долгосрочную финансовую стабильность и возможность максимизации прибыли, необходимо рассмотреть способы оптимизации налоговой нагрузки и оценить степень их влияния на формирование итоговых показателей деятельности.

Оптимизация налогообложения, как правило, проводится по двум основным направлениям:

- прямая минимизация налогов (выбор тех способов учета, которые дают минимальную базу налогообложения);
- отсрочка (откладывание) уплаты налога (выбор тех способов, которые позволяют признавать налоговую базу в самый поздний из возможных моментов времени) [2].

При этом следует выделить несколько позиций с точки зрения законности схем налогового планирования:

1) законное уменьшение налогооблагаемой базы путем налогового планирования, т.е. выбор того или иного метода определения налогооблагаемой базы в соответствии с законами РФ;

2) законное избежание уплаты налогов, заключающееся в проведении разнообразных схем, формально не нарушающих законодательства, но лишенных экономического смысла. В данном случае действия налогоплательщика нарушают налоговое законодательство, но не образуют состава налогового преступления, в результате чего невозможно применить к данному налогоплательщику меры уголовной ответственности;

3) незаконное уклонение от уплаты налогов, заключающееся в умышленном нарушении норм НК РФ, которые классифицируются как криминальные и должны оцениваться с позиций уголовного законодательства.

В связи с вышесказанным при определении направлений налоговой оптимизации следует исходить из следующего положения: оптимизация налогообложения (налоговая оптимизация) представляет собой целенаправленные правомерные действия налогоплательщика, направленные на уменьшение величины налоговых обязательств, заключающиеся в использовании всех предоставленных законодательством налоговых льгот, освобождений и иных законных приемов и способов минимизации налогов [3].

Оптимизация налогообложения включает следующие направления:

- выбор режима налогообложения;
- применение льгот и освобождений по закону;
- трансфертное ценообразование;
- оптимизация налогообложения через договор;
- специальные методы оптимизации налогообложения (метод прямого сокращения объекта налогообложения, метод разделения отношений, метод замены отношений, метод офшора, метод отсрочки налогового платежа).

*Выбор режима налогообложения* является, как правило, наиболее значимым вопросом, стоящим перед налогоплательщиком, благодаря которому организация может существенно снизить свои налоговые платежи (табл. 1).

*Применение льгот и освобождений по налогу* является одним из самых эффективных инструментов оптимизации налогообложения. К ним относятся пониженные ставки, более поздние сроки уплаты налогов, изъятие из облагаемой базы части объекта налога и т.д.

Одним из способов оптимизации налогообложения является *трансфертное ценообразование*. Трансфертное ценообразование представляет собой реализацию товаров, работ или услуг взаимозависимым лицам по внутренним, отличным от сложившихся на рынке ценам, позволяющую перераспределять совокупную прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в более выгодном положении относительно налогообложения.

Таблица 1

## Характеристика систем налогообложения в РФ [4]

| Наименование                                         | Характеристика                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Условия применения                                                                                                                                                                                                                                                           |
|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Традиционная (общая) система (режим) налогообложения | Уплачиваемые налоги:<br>- налог на прибыль, уплачиваемый юридическими лицами;<br>- НДФЛ для индивидуальных предпринимателей и физических лиц;<br>- налог на добавленную стоимость;<br>- страховые взносы и прочие налоги                                                                                         | Традиционная система в обязательном порядке применяется теми налогоплательщиками, чьи условия не подходят ни под одну систему налогообложения, либо они не приняли решения о применении других систем налогообложения                                                        |
| Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН)             | Объектом налогообложения ЕСХН признаются доходы, уменьшенные на величину расходов                                                                                                                                                                                                                                | Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ |
| Упрощенная система налогообложения (УСНО)            | Уплата единого налога, исчисляемого на базе следующих объектов:<br>- доходы (ставка налога 6 %);<br>- доходы, уменьшенные на величину расходов (ставка налога 15 %)                                                                                                                                              | Для применения необходимо, чтобы условия осуществления предпринимательской деятельности отвечали определенным законодательством правилам и ограничениям, установленным гл. 26.2 НК РФ                                                                                        |
| Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)               | Расчет ЕНВД не зависит от конкретной суммы полученных доходов, а рассчитывается по иным усредненным показателям                                                                                                                                                                                                  | Применение ЕНВД обязательно для тех налогоплательщиков, которые осуществляют виды деятельности, попадающие под действие данной системы налогообложения (гл. 26.3 НК РФ)                                                                                                      |
| Патентная система налогообложения (ПСН)              | Предполагает собой получение патента, заменяющего собой уплату налога на получаемые предпринимателем доходы на определенный срок. Объектом налогообложения признается потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности | Эту систему налогообложения могут применять только индивидуальные предприниматели в отношении определенных видов деятельности (гл. 26.5 НК РФ)                                                                                                                               |

Трансфертное ценообразование целесообразно выделить в отдельную группу оптимизации налогообложения, хотя, по сути, оно относится к специальным методам налоговой оптимизации.

*Оптимизация налогообложения через договор* заключается в том, что юридически грамотно составленный договор является гарантом достижения различных целей экономического субъекта, в том числе и оптимизация налогообложения. Оптимизация договорных отношений является одним из ключевых инструментов налоговой оптимизации. Как правило, она осуществляется в виде экономико-правовой экспертизы договоров по следующим направлениям:

- оценка участников (сторон) договора (является ли плательщиком НДС, необходимо ли исполнять функции налогового агента и т.д.);
- анализ предмета договора;
- анализ вида деятельности по договору;
- анализ даты совершения операций, исполнение которых предусмотрено договором;
- оценка порядка определения и формирования цены сделки;
- анализ ответственности сторон по договору;
- анализ специальных положений и действий, которые стороны обязаны исполнить.

Ярким и нестандартным примером оптимизации налогообложения через договор явились действия компании-ритейлера X5 Retail Group (сети «Пятерочка», «Перекресток», «Карусель» и др.), которые попытались «застраховать» свои налоговые риски за счет поставщиков: они предложили своим контрагентам подписать дополнительное соглашение к договору, которое обяжет поставщиков компенсировать ритейлеру подтвержденный судом НДС с премий за объем поставленного товара [5].

Суть данной ситуации заключается в том, что налоговое законодательство и судебная практика в отношении порядка налогообложения премий еще однозначно не определена. X5 рассчитывает закрепить дополнительным соглашением к договору понятие вознаграждения: и поставщик, и сеть должны будут его рассматривать в качестве премии, которая «не является разновидностью скидки, не влияет на цену товара», а значит, не учитывается при определении налоговой базы по НДС.

При этом в дополнительном соглашении компания «страхует» собственные налоговые риски и прописывает: «если налоговым органом будет признано, что вознаграждение является формой торговых скидок, а X5 Retail Group не сможет отстоять свою позицию в суде, то поставщик обязуется возместить сумму НДС, пени, штрафы» [5].

Суть данной проблемы в конечном итоге восходит к сложившейся путанице в понятиях, что есть премия или вознаграждение (не облагаются НДС, потому что не влияют на цену товара), а что – торговая скидка (облагается НДС, так как корректирует цену товара).

В таких ситуациях каждая проблема должна рассматриваться индивидуально, опираясь на профессиональное суждение учетных работников экономического субъекта и сложившуюся судебную практику.

*Метод замены отношений* основывается на том, что форма и условия сделки, предусматривающие обременительное налогообложение, заменяются

на форму и условия сделки, позволяющие достичь ту же или максимально близкую цель и при этом использовать более выгодный порядок налогообложения. Примерами могут служить замена договора купли-продажи основного средства на договор лизинга или аренды, замена разовых стимулирующих выплат премией по результатам работы, предусмотренной системой оплаты труда экономического субъекта и т.д.

*Метод разделения отношений* строится на методе замены, но в этом случае заменяется не вся форма факта хозяйственной жизни организации, а только ее часть, либо одна хозяйственная операция разделяется на несколько. Этот метод используется в случаях, когда полная замена не позволяет достичь результата, близкого к цели первоначальной операции. К примеру, данный метод может выражаться в разделении операции по реконструкции здания на собственно реконструкцию и капитальный ремонт, разделение договора купли-продажи имущества на собственно договор купли-продажи и договор на оказание информационно-консультационных услуг и т.д.

*Метод прямого сокращения объекта налогообложения* основывается на сокращении налоговых платежей путем избавления от объекта налогообложения (налогооблагаемых операций или налогооблагаемого имущества), при этом не оказывая негативного влияния на эффективность функционирования организации-налогоплательщика. Примерами могут служить разукрупнение объектов основных средств (разделение на составные части стоимостью менее 40 000 руб.), своевременное проведение инвентаризации с целью исключения из состава налогооблагаемого имущества объектов, не участвующих в хозяйственной деятельности организации.

*Метод офшора* – метод, заключающийся в переносе объекта налогообложения под юрисдикцию более мягкого налогового режима, в том числе:

- метод территориального офшора (в классическом понимании перенос на территорию, имеющую максимально возможные льготы), т.е. иностранные офшоры (Андорра, Бермуды, Бахрейн, Белиз и др.) и российские офшоры (свободные экономические зоны «Алтай», «Калмыкия» и др.),

- перевод объекта налогообложения в более льготный режим, связанный с организационно-правовыми особенностями отдельных категорий хозяйствующих субъектов и т.д. (к примеру, организация инвалидов, налогоплательщики, уплачивающие ЕНВД, УСН и др.).

Перечень офшорных государств закреплен в приказе Минфина России № 108н от 13.11.2007, что свидетельствует о намерениях федерального налогового ведомства проводить жесткую политику в сфере борьбы с незаконной минимизацией налоговой нагрузки с помощью государств и территорий с льготным режимом налогообложения.

Возможность применения отдельных способов налоговой оптимизации зависит от условий хозяйствования конкретной организации и, безусловно, требует аналитического обоснования, что может быть реализовано через механизм бюджетирования.

Внедрение в систему бюджетирования блока, связанного с детальным налоговым планированием, упростит принятие решений в области формирования налоговых расходов и позволит оптимизировать процесс генерирования финансовых результатов деятельности организации.

**Список литературы**

1. **Голдина, А. А.** Информационно-аналитическая основа налогового бюджета организации / А. А. Голдина // Региональные особенности рыночных социально-экономических систем (структур) и их правовое обеспечение : сб. ст. V Всерос. науч.-практ. конф. – М., 2014 – С. 89–95.
2. **Ануфриева, Е. М.** Теоретические аспекты налогового льготирования / Е. М. Ануфриева // Известия Пензенского государственного педагогического университета им. В. Г. Белинского. – 2012. – № 28. – С. 191–194.
3. **Башкатов, В. В.** Налоговые расчеты в системе управленческого учета : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Башкатов В. В. – Краснодар, 2013. – С. 17.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СПС «ГАРАНТ». – URL: [www.garant.ru/](http://www.garant.ru/)
5. **Перцева, Е.** X5 премировала поставщиков налогом / Е. Перцева // Коммерсантъ. – 2012. – № 131. – С. 5.

**References**

1. Goldina A. A. *Regional'nye osobennosti rynochnykh sotsial'no-ekonomicheskikh sistem (struktur) i ikh pravovoe obespechenie: sb. st. V Vseros. nauch.-prakt. konf.* [Regional features of market socioeconomic systems (structures) and legal support thereof: collected articles of V All-Russian scientific and practical conference]. Moscow, 2014, pp. 89–95.
2. Anufrieva E. M. *Izvestiya Penzenskogo gosudarstvennogo pedagogicheskogo universiteta im. V. G. Belinskogo* [Bulletin of Penza State Pedagogical University named after V.G. Belinsky]. 2012, no. 28, pp. 191–194.
3. Bashkatov V. V. *Nalogovye raschety v sisteme upravlencheskogo ucheta: avtoref. dis. kand. ekon. nauk* [Tax calculations in the system of management accounting: author's abstract of dissertation to apply for the degree of the candidate of economic sciences]. Krasnodar, 2013, p. 17.
4. *Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast' vtoraya): feder. zakon ot 05.08.2000 № 117-FZ* [Internal revenue code of the Russian Federation (part two): federal law from 05.08.2000 № 117-FZ]. "ConsultantPlus" reference system. Available at: [www.garant.ru/](http://www.garant.ru/)
5. Pertseva E. *Kommersant* [Businessman]. 2012, no. 131, p. 5.

---

**Голдина Анна Александровна**

кандидат экономических наук, доцент,  
кафедра бухгалтерского учета,  
налогообложения и аудита, Пензенский  
государственный университет  
(Россия, г. Пенза, ул. Красная, 40)

E-mail: [anna3103@rambler.ru](mailto:anna3103@rambler.ru)

---

**Goldina Anna Aleksandrovna**

Candidate of economic sciences, associate  
professor, sub-department of accounting,  
taxation and audit, Penza State University  
(40 Krasnaya street, Penza, Russia)

---

УДК 336.228.3

**Голдина, А. А.**

**Налоговая оптимизация как составной элемент системы формирования бюджета организации** / А. А. Голдина // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Экономические науки. – 2015. – № 1. – С. 72–78.