**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ**

**КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**КЫРГЫЗСКО** - **РОССИЙСКИЙ СЛАВЯНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**им. Б.Н. ЕЛЬЦИНА**

**КЫРГЫЗСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**им. Ж. БАЛАСАГЫНА**

**Диссертационный совет Д.08.15.519**

На правах рукописи

### УДК 336.22: 338.45 (575.2)

**РЫСБАЕВА АЛЫМБУБУ КАРИМОВНА**

**«СОСТОЯНИЕ И** **ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ (на примере промышленных предприятий Кыргызской Республики**)»

08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит

**Автореферат**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

**Бишкек – 2016**

Диссертационная работа выполнена на программе «Экономика» Бишкекской финансово-экономической академии

|  |  |
| --- | --- |
| **Научный руководитель:** | доктор экономических наук, профессор |
| **Сарыбаев Айылчы Сарыбаевич** |
| **Официальные оппоненты:** | доктор экономических наук, доцент  **Адиева Айнура Абдужалаловна** |
|  | кандидат экономических наук, доцент **Джапарова Эльмира Сапаровна** |
| **Ведущая организация:** | Бишкекский гуманитарный университет им. К. Карасаева, кафедра «Финансов, банковского дела и налогообложение», адрес: 720044, Кыргызская Республика, г. Бишкек, 7 микрорайон, д. 34. |

Защита диссертации состоится «26» февраля 2016 года в «16.00» часов на заседании диссертационного совета Д.08.15.519 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора (кандидата) экономических наук при Кыргызско-Российском Славянском университете им. Б.Н. Ельцина и Кыргызском национальном университете им. Ж. Баласагына по адресу: 720022, Кыргызская Республика, г. Бишкек, проспект Чуй, 6.

С диссертацией можно ознакомиться в научном зале библиотеки Кыргызско-Российского Славянского университета им. Б.Н. Ельцина по адресу: 720022, Кыргызская Республика, г. Бишкек, ул. Киевская, 44.

Автореферат разослан «23» января 2016 г.

Ученый секретарь диссертационного

совета, кандидат экономических

наук, доцент Абдиева А.И.

**ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы диссертации.** Спектр острых проблем развития современной налоговой системы Кыргызстана весьма широк. Перспективным направлением в развитии налоговых теорий остается исследование экономической природы налогового планирования (далее НП) предприятия.

НП вызывает большой интерес у субъектов рынка. Однако современное состояние НП серьезно противопоставляет налогоплательщика органам Государственной налоговой службы КР (далее ГНС КР). Оба и другие участники налоговых правоотношений в искажённом виде понимают сущность НП. НП находится на этапе эмпирического освоения накопленных знаний. Все это требует обобщения и объективной оценки применительно к экономическим и правовым условиям развития промышленных предприятий КР.

Потребность в НП заложено в самом НК КР, а ее возрастающая роль связана с высокой налоговой нагрузкой (далее НН) промышленных предприятий, усложнением форм деятельности, динамизмом изменений внешней среды. Неэффективное государственное НП и налоговое администрирование (далее НА) еще более усиливают необходимость в НП на предприятии.

Существующая конструкция НП на промышленных предприятиях КР не позволяет всесторонне моделировать предпринимательские решения с учетом налогового фактора и выявлять резервы. Целесообразность активизации научного поиска в этом направлении связано, с тем, что большинство промышленных предприятий ведут деятельность по общему налоговому режиму, оказывают смешенные поставки, ведут раздельный учет и т.д. НП должно стать важнейшей функцией управления финансами.

С этих позиций углубление теоретико-методологических подходов НП обусловило актуальность выбранной темы научной работы.

**Связь темы диссертации с крупными научными программами.** Тема диссертации связана с реализацией следующих программ и документов: «Стратегия устойчивого развития КР на период 2013-2017 гг.», «Стратегия развития ГНС КР на 2015 – 2017 гг.», плана-прогноза на 2016- 2017 гг.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является определение теоретических и методических основ организации и структуры НП, методов и моделей оптимизации налогообложения (далее ОН) промышленных предприятий КР и их развитие в современных правовых и экономических условиях управления финансами.

Для достижения указанной цели решены следующие задачи:

* обобщены научные взгляды по следующим вопросам НП: определение цели, задач, роли, место, структуры и ключевых элементов НП;
* расширена система научных представлений и критерии оценки налоговой нагрузки (далее НН) и его влияния на финансовое состояние промышленных предприятий с учетом выбранного ими налогового режима;
* обобщена современная практика организации и обозначены перспективы и направления развития НП для промышленных предприятий КР;
* обоснованы рекомендации по ОН и критерии эффективности деятельности по НП, как способа достижения финансовой цели бизнеса.

**Научная новизна работы состоит в следующем:**

1. В теоретическом аспекте уточнено определение НП, определены цели, место и структура конструкции НП предприятия. Акцентируется внимание на сложный специфический процесс финансовой и налоговой оптимизации с учетом НК КР, миссией и стратегией развития бизнеса;
2. Разработаны подходы к организации НП, определены критерии градации инструментов по НП, последовательность этапов и элементов НП, рационализированы модели ОН, способствующие соблюдению налоговых правил и отвечающие общим интересам государства и налогоплательщика;
3. Проведена оценка состояния НП на промышленных предприятия КР, разработана модель организационной структуры и система показателей эффективности стратегии и тактики НП;
4. Обоснованы предложения по внесению изменений в НК КР правовой нормы деятельности по НП, изменений в структуру раскрытия отчета о движении денежных средств в целях повышения транспарентности, значимости и стимулирования участников рыночного взаимодействия к выработке более обоснованных путей решения проблем;
5. Обоснована целесообразность внедрения регрессивной системы налогообложения, позволяющая стимулировать выход бизнеса «из тени».

**Практическая значимость полученных результатов состоит:**

* в усовершенствовании структуры раскрытия отчета о движении денежных средств и разработки налогового бюджета предприятия, развитие разработок по налоговой статистике, повысит уровень обоснованности налоговых нововведений государства и налогоплательщика;
* результаты работы использовались при разработке УМК «Финансовый менеджмент», «Налоговое планирование» для студентов и слушателей магистратуры КНУ им. Ж.Баласагына, БФЭА и АУПКР, учебном пособии «Практика и методика исчисления и уплаты налогов» и разработке учебного пособия: Учебно-конкретные ситуации: «Финансовая стратегия «Шоро»» (в соавторстве - Байсубанова С.Т.);
* реализация рекомендаций позволило усилить внутреннюю систему НА и снизить уровень налоговых рисков в управленческой деятельности организаций (Учебный центр при ГНС КР, ОсОО «Алтын-Ажыдар», ОсОО «Абдыш-Ата», ОсОО «Интер Гласс», ОсОО «Кит-строй», ОсОО «Тегене», Департамент Лесоохотустройства);
* предложена формулировка определения термина НП, которая может быть использована для внесения изменений в ст. 153, 154 НК КР;
* обосновано внедрение регрессивной системы по налогу на прибыль и взносам в СФКР, основанной на результатах оценки НН и уровня налоговых рисков в целях усиления стимулирующей функции налогов.

**Экономическая значимость полученных результатов диссертации, выносимые на защиту.** Предложенные рекомендации позволят повысить результативность налоговой и финансовой деятельности промышленных предприятий и государства. Показатели оценки НН и уровня развития налоговой статистики могут быть использованы в качестве аналитических процедур и критериев учета, оценки и развития налогового аудита эффективности.

**Основные положения, выносимые на защиту:**

* определение теоретических, организационно-правовых основ организации НП на промышленных предприятиях;
* методика и результаты оценки НН и состояния НП на промышленных предприятиях КР;
* определение основных аспектов налоговой политики и концептуальных основ совершенствования структуры и содержания НП на промышленных предприятиях;
* определение основных подходов к применению моделей ОН в системе НП на промышленных предприятиях КР;
* определение подходов к внедрению регрессивной системы налогообложения (далее н/я).

**Личный вклад автора.** Личное участие автора заключается в сборе материалов, анализе и обобщении полученных результатов исследований. В качестве независимого эксперта участие в мониторинге и разработке рекомендаций по улучшению н/я лесной отрасли КР. Выполнен проект Консорциума экономических исследований и образования в РФ и СНГ на тему: «Анализ социальных и экономических последствий, связанных с изменениями в НК КР и практикой взимания налогов, в т. ч. их влияния на собираемость налогов, рост налоговой базы, формы и масштабы коррупции».

**Апробация результатов исследований.** Основные положения диссертации были доложены на международных и республиканских научно-практических конференциях: «Бизнес и образование взаимодействие и развитие» (БФЭА, 2004); «Экономические и правовые факторы устойчивого развития социальных систем» (Омский экономический институт, 2006); «Инновационная экономика и образование: особенности, достижения, перспективы» (Омский экономический институт, 2007); «Экономика современного общества: актуальные вопросы антикризисного развития» (КНУ им. Ж. Баласагына, 2012); «Формирование государственных управленцев нового поколения КР» (АГУПКР, 2014), «Инновации в формировании стратегического вектора развития фундаментальных и прикладных научных исследований» (Санкт-Петербургский институт проектного менеджмента, 2015); «Стратегия устойчивого развития экономики регионов в условиях глобализации» (КЭУ им. М. Рыскулбекова, 2015) и др.

**Публикация результатов исследования.** По теме диссертации в журналах КР, РК и РФ, рекомендованных ВАК КР, опубликованы 26 работ общим объемом 11 п.л.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, 3 глав, выводов, практических рекомендаций, списка литературы. Работа изложена на 150 страницах, содержит 35 таблиц, 20 рисунков, 10 приложений.

**ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**В первой главе** **«Теоретические аспекты стратегии и тактики налогового планирования на предприятии и их оценка»** раскрыты теоретические и организационные основы НП промышленных предприятий.

В рассмотрение теоретических вопросов НП большой вклад внесли Ю. Бригхем, Л. Гапенский, Ван Хорн, О.В. Фишер, Д.Г. Черник, Т.А. Юткина, А.В. Аронов, И.М. Александров, М.В. Романовский, Э.С. Митюкова, В.А. Кашина, Вылковой Е.С. и другие. Ученые, исследователи и экономисты не дают однозначного определения сущности, состава и структуры НП предприятия. НП в основном рассматривается в практическом аспекте.

Так, ученые: Ю. Бригхем, Л. Гапенский, Ван Хорн, О.В. Фишер и др., подробно рассматривают инструменты повышения эффективности финансового менеджмента, но мало уделяется внимание концепции организации конструкции НП, применение которых требует знаний налоговых законов конкретной страны.

Экономист Д. Фридман рассматривает НП как «систематический анализ налоговых альтернатив, по минимизации налоговых обязательств… Как сдавать отчетность, когда продавать активы…». Экономистом И.М. Александровым НП определяется как «усилия, направленные на достижение оптимального уровня н/я посредством уменьшения размеров налоговых платежей».

В трудах российских ученых Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткина, А.В. Аронова, И.М. Александрова, В.А. Кашина и др., освещение НП носит исключительно прикладной характер, НП рассматривается с позиций предоставления рекомендаций руководителям и бухгалтерам, разъясняется методика исчисления налогов. В трудах Е.Н. Евсегнеева НП определяется как «законный способ обхода налогов…», что сужает сущность НП и тем самым противопоставляет очень серьезно налогоплательщика налоговой службе.

Исследователи В.В. Муравьев и О.В. Фишер также отмечают, что организация НП на российских предприятиях не опирается на теоретическую и научную базу, принципы и методы НП, менее разработаны и мало изучены.

Учёными Вылковой Е.С., Юткиной Т.Ф. отмечаются необходимость выделения НП в самостоятельное направление финансовой науки и его развитие, НП рассматривается как элемент налогового менеджмента.

Работы зарубежных авторов, представляют несомненный интерес, но не учитывают специфику экономической и правовой базы КР.

Теория и практика развития налоговой политики и налоговой системы КР рассматриваются и кыргызскими учеными: Бектеновой Д.Ч., Жылкычиевой Ж.С., Кумсковым В.И., Койчуевым Т.К., Койчумановой Т.Д., Мусакожоевым Ш.М., Сарыбаевым А.С., Турсуновой С., Чаловой К.Ч., Чолбаевой С.Д., Фынчиной Х.А., Шакировой К.К. и другими. Однако научная концепция, методы и состояние НП предприятий рассматриваются недостаточно. Учеными отмечается об отсутствии НП на предприятии, игнорирование ГНС КР необходимости НП и ОН считая, что положения НК КР достаточны, чтобы не заниматься НП и ОН. Теоретическое обоснование НП предприятия, наименее разработаны, НП, отождествляется с понятием «ОН или минимизация налогов». ОН - является только одной из важнейших функций НП. Налог, как категорию, нельзя рассматривать в качестве объекта ОН. При определении объекта ОН, следует исходить из структуры элементов налога (плательщики, объект и налоговая база, налоговый период и ставка и т.д.).

Промышленное предприятие может оптимизировать величину налоговой базы, поскольку остальные параметры налога определены законом и условно постоянны. НП следует рассматривать как управленческий и плановый процесс определения объемов и структур налоговых баз путем распределения факторов производства, обеспечивающих эффективность производственных процессов предприятия в рамках действующего законодательства.

Возможности НП значительно шире, нежели ОН. Для реализации НП следует комплексно анализировать весь спектр элементов и структуру налоговых баз по всем налогам, определить налоговое поле и его параметры.

Соотнесения налогового фактора с конкретным финансовым показателем изучается в ходе налогового анализа. Слабым звеном отраслевого анализа является отсутствие адекватных налоговым режимам данных по статистике.

Практика показывает, что: многие предприятия значительно переплачивают свои налоговые обязательства на несколько месяцев вперед, а ГНС КР отражает перевыполнение плановых показателей. Это приводит к дополнительным затратам времени и ресурсов на урегулирование отношений. ГНС КР на суммы переплат не начисляет проценты, а при их несвоевременной уплаты налогоплательщик несет штрафные санкции и уплачивает пеню в размере 0,09 %, ст. 217. НК КР.

Предприятие обязано по НККР планировать расходы на ремонт, представительские расходы, расходы на обучение и повышение квалификации, расходы по НИОКР и другие, иначе их нельзя будет отнести к вычету.

ОН, должна отвечать стратегическим и финансовым целям предприятия. Эффективность мероприятий по НП следует соотносить с затратами на их проведение, формула (1.1):

**ЗНО < ЭНВ > НБО,** (1.1)

где РНО – расходы на разработку мероприятий по ОН; НБО – налоговые платежи, рассчитанные по схеме без применения ОН, ЭНВ – сумма экономии.

По нашему мнению *НП на промышленном предприятии является одним из самостоятельных функциональных видов финансового планирования, представляющий собой сложный специфический интеграционный процесс финансового и налогового моделирования, упорядочивания экономической деятельности в соответствии с налоговым законодательством, миссией и стратегией развития предприятия.*

НП позволяет уменьшить воздействие внешней среды на краткосрочные и перспективные условия функционирования предприятия.

Ряд исследователей считают, что НП состоит из 4 этапов (рис. 1.1).

**Налоговая оптимизация**

**Знание и понимание налогов**

**Соблюдение налоговых законов**

**Представление в налоговых органах**

Рис. 1.1 **Этапы НП**

На наш взгляд, *НП должно состоять из тех же этапов,* *которое находит свое отражение в процессе составления общего плана предприятия, а именно: организационно - подготовительного, исследовательского, планово – разработочного, оценочного и заключительного этапов.*

Существует мнение, что организация НП и его объемы зависят от величины НН. Многие авторы классифицируют мероприятия по НП, в зависимости от уровня НН в той или иной налоговой юрисдикции. *По нашему мнению инструментарий по НП следует систематизировать в зависимости от уровня принятия управленческих решений: на инструменты оперативного, текущего и стратегического НП.* Если предприятие воспринимает концепцию НП, то его реализация может проводиться при любом уровне НН. Встроенным элементом текущего уровня НП является учет и более конкретизированные оперативные налоговые мероприятия.

**Прогноз и оценка рисков стратегических решений по снижению НН**

**Стратегический уровень НП**

**Текущий уровень НП**

**Оперативный уровень НП**

**Включение налогов в бюджет и их планирование**

**Координация стратегических и операционных систем планирования**

**Налоговый анализ и решение налоговых проблем**

**Правильность расчетов, учет и оформления документации**

**Операционная структура оптимизации налоговых баз**

**Функции прогнозирования и планирования**

**Функции текущего НП, анализа и контроля**

**Операционные функции**

Рис. 1.2 **Структура НП**

НП тактического и стратегического уровней должно тесно взаимодействовать с такими управленческими функциями, как маркетинг, финансы, учет, право, анализ, кадровая политика, снабжение, для обеспечения безопасности предприятия и его должностных лиц. Поэтому в зависимости от уровней НП трансформируется и содержание процесса по НП, рис.1.2.

Основной задачей НП можно считать предварительный расчет вариантов сумм налогов по результатам общей деятельности и по отношению к конкретной сделке (проекту) в зависимости от правовых форм ее реализации.

Исходя из анализа правовых положений,проблематики и литературы можно выделить следующие принципы НП: оптимизация, а не минимизация налогов; презумпция добросовестности; юридического соответствия; минимальное вмешательство в условия бизнеса; подконтрольности; экономической обоснованности; принцип диверсификации.

Применение методов ОН зависит от налоговой политики предприятия, размера, системы н/я, стадии ЖЦП, экономической целесообразности метода, уровня НН, экспертизы соответствия требованиям законодательства, контролирующих органов и арбитражной практике.

Методы, ОН следует сгруппировать следующим образом (рис. 1.3):

* замены налогового субъекта;
* перевода основной деятельности (дробление, умножение);
* делегирования налоговой ответственности и другие

**Методы оптимизации налоговых платежей**

**Внутренние**

**Внешние**

**Специальные**

* оптимизации учетной политики;
* текущий внутренний налоговый контроль;
* применения н/льгот;
* получения отсрочки, рассрочки по уплате налогов;
* оптимизации договорных отношений;
* выбор специальных н/режимов;
* предварительной налоговой экспертизы новых проектов;
* замены отношений;
* разделения отношений;
* прямого сокращения объекта налогообложения;
* смены юрисдикции;
* вариационно – сравнительного анализа.

Рис. 1.3. **Методы налоговой оптимизации**

Научно-обоснованный подход требует развития и всестороннего использования стратегического и тактического инструментария НП в условиях, при которых уклонение от н/я становится нецелесообразным.

**Во второй главе «Современное состояние налогового планирования на промышленных предприятиях Кыргызстана»** исследуются налоговые режимы, практика организации НП промышленных предприятий, ведется поиск оптимальных решений по НП основанных на анализе НН.

Нет официально признанного определения НП на уровне государства, его официально одобренных целей, задач, принципов и методов ОН. Это осложняет взаимопонимание налогоплательщиков, осуществляющих НП и ГНС КР осуществляющих налоговый контроль.

Научные разработки по обоснованию методологии оценки НН, не исчерпывают богатое содержание категории НН. Так, по оценкам Всемирного банка (далее ВБ) рейтинг КР по индикатору «Налогообложение» занимает 138-место из 189 стран, при этом учитываются следующие факторы, табл. 2.1.

Таблица 2.1 – **Международная оценка ВБ за 2015 г. по индикатору «Налогообложение»**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Индикатор «Налогообложение» | Кыргызстан | Европа и ЦА | ОЭСР |
| Платежи (количество в год) | 51.0 | 19.2 | 11.1 |
| Время (часы в год) | 225.0 | 232.7 | 176.6 |
| Общая налоговая ставка (% от прибыли) | 29.0 | 34.8 | 41.2 |
| Зарплатные налоги и отчисления (% от прибыли) | 19.5 | 20.4 | 24.1 |
| Другие налоги (% от прибыли) | 3.1 | 3.1 | 1.7 |

Источник: таблица составлена по данным ВБ. http://russian. doingbusiness. /kyrgyz-republic/

До налоговой реформы (2008 г.) КР в рейтинге занимала 152 место (для сравнения: РК-18; Белоруссия-63, РУз-115; Азербайджан–34 место), т.е. КР не имеет конкурентных преимуществ. Индикатор «Налогообложение» по методике ВБ измеряет общую сумму выплачиваемых налогов, количество и частоту платежей, ведомств, участвующих в налоговом процессе; время для подготовки, подачи отчетности и выплаты налога на прибыль, НДС и налогов с зарплаты. По индексу восприятия коррупции КР в 2014 г. занимало 136 место (в 2011 г. - 164 м.) из 174 стран мира.

По данным НСК КР число хозяйствующих субъектов на 1.10.2015 составляет: 628827 ед., из них крупные 1782, средние 3942, в т. ч. предприятий обрабатывающей промышленности 149 (из них крупные составляют 45 ед.). По данным ГНС КР основную НН несут около 200 предприятий, формирующих примерно 60-80% налоговых поступлений, что говорит о неравномерности распределения НН.

Повышение эффективности отдачи налоговой системы предопределяет формирования эффективных налоговых механизмов стимулирования инвестиционной предпринимательской активности, за счет улучшении государственного и корпоративного финансового менеджмента.

Опережающий рост НН относительно показателей экономического роста сказывается, на производителях, потребителях (делая производство товаров более дорогим и менее конкурентоспособным) работниках и акционерах (в виде сокращения зарплаты и дивидендов). Все это свидетельствует о возрастающем давлении налогового плана, рис. 2.1.

Рис.2.1.  **Соотношение показателей темпов роста ВВП к налоговым доходам бюджета**

Источник: составлено по данным НС КР.

Проблема неэффективного государственного управления налогами тормозит развитие НП предприятий. По данным НСК КР показатель ненаблюдаемой экономики (далее НЭ) в 2014 г. вырос до 21 % к ВВП. По оценкам экспертов размер НЭ превышает 25% от ВВП (исключая с/хозяйство). Если добавить к этой оценке долю с/хозяйства, то размер НЭ может достигнуть более 50%. ГНС КР отмечает, что в КР размер НЭ составляет более 50% ВВП.

Таблица 2.2 - **Доходы госбюджета КР за 2000-2014 годы (***в % к ВВП)*

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель, % к ВВП | Годы | | | | | | | | | | | | | | |
| 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| Всего доходов в т.ч.: | 15,1 | 17,0 | 19,1 | 19,3 | 19,5 | 20,2 | 22,2 | 25,4 | 24,8 | 27,6 | 26,3 | 27,2 | 28,0 | 28,7 | 30,0 |
| Налоговые поступления | 11,7 | 12,4 | 13,9 | 14,2 | 14,9 | 16,2 | 17,7 | 18,7 | 19,1 | 18,4 | 17,9 | 18,5 | 20,6 | 20,5 | 20,8 |
| Налоговые поступления (без учета с/х. сектора в ВВП) | | | | | | 19,1 | 21,1 | 22,8 | 23,4 | 23,0 | 22,8 | 22,6 | 24,7 | 24,0 | 24,4 |

Источник: таблица составлена по данным НСК КР.

Налоговые поступления к ВВП за 2012-2014 гг. не превышают 21,0 % (табл. 2.2). Для сравнения в РФ данный показатель составляет около 35 %*,* абез учета нефтегазовых доходов 24 %,вШвеции 44,31 %, в странах ЕС - около 40%,странах ОЭСР *-* 35 % и более. НН на экономику в КР находится примерно на уровне таких стран, как Мексика и Чили, рис. 2.2. Оценивая НН только по этому показателю, можно отметить, что в КР, как и в РФ, оно покажется невысоким. В отличие от выше указанных стран доля с/хозяйства КР в ВВП превышает в несколько раз, при этом вклад с/хозяйства в формировании доходов госбюджета составляет менее 1 %. Доля налоговых поступлений составила бы в 2014 г. около 25%, если не учитывать долю с/хозяйства в ВВП.

Показатель общей НН страны слабо отражает влияние следующих факторов: степень собираемости налогов по отраслям и режимам, степень социальной защищенности и уровень бедности, структуру производимой продукции и добавленной стоимости (далее ДС), рентабельность производства и ориентированность бюджетной системы и т.д. К ним следует добавить и факторы, включенные в индикатор «налогообложения» по методике ВБ.

Рис. 2.2. **Налоговая нагрузка на экономику**

Расчет НН по секторам экономики, формула (2.1), табл. 2.3. Данный показатель можно расширить за счет исследования НН на экономику отдельного региона, территории и населения.

**НН отрасли = совокупная сумма налоговых платежей отрасли / ВВП (или ВНП) отрасли** *(2.1)*

Таблица 2.3 - **Налоговые поступления по секторам экономики в среднем за 2001-2014 г.г.**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Сектора экономики | Структура ВВП, % | Удельный вес налоговых поступлений, % | НН отрасли |
| **Промышленность** | 21 | 45,3 | 2,2 |
| Сельское хозяйство | 25 | 3 | 0,1 |
| Строительство | 6 | 5,4 | 0,9 |
| **Услуги** | 48 | 44,3 | 0,9 |

Источник: таблица составлена по данным НСК КР.

В среднем за 2001-2014 г.г. (табл.2.3), при удельном весе промышленности в ВВП всего лишь 21%, НН вдвое выше, чем в сфере услуг, доля которой в ВВП почти в 2,2 раза выше. За последние несколько лет попытки государства довести долю промышленности к ВВП до 24,5 % не выполняются. В сфере услуг налогооблагаемая база должна быть расширена за счет легализации ТЭ, совершенствования режимов н/я. Низкие объемы н/я дает строительство, что говорит о существующих резервах пополнения бюджета, за счет развития ипотеки, реконструкции не действующих объектов и т.п.

Результаты анализа налоговых поступлений УГНС по Ала-Букинскому району показывают: высокую зависимость налогового плана от работы золотодобывающих предприятий района (ОсОО «Казакмыс Голд»; Филиал ОсОО «Долина Косана»; ОсОО ГМК Альянс; ОсОО «Фулд Голд Майнинг»; ОсОО «Эвентус»; ОсОО «Хайленд Эксплорейшн»; ОсОО «Чаткал – 17»; ОсОО «ЧК Корпорешн»; ОсОО «Спектор»; ОсОО «ЖЭС»). Единственная крупная угольная компания г. Ташкумыр ОсОО «Тегене» применяющая общий налоговый режим с 2009 г. включена в Гос. реестр субъектов естественных и разрешенных монополий, ее деятельность (ценовая политика) регулируется УГНС и Госагентством по антимонопольной политике и развитию конкуренции при ПКР. Другое предприятие АО «Ташкумыр» прекратила свою деятельность и находится в процессе банкротства. За 2014-2013 г.г. не исполняются планы налоговых поступлений. В районе практически отсутствуют плательщики акцизного налога, но существует теневой оборот алкогольной продукции. Доля прямых и косвенных налогов в налоговых поступлениях составляет: прямых 68,2% и 65,3% и косвенных 31,8%, 34,7%, соответственно по годам, т.е. доля прямых налогов более чем в 2 р. выше. Поступления по патенту, составляют в пределах от 1,9 и 3,2 %. Государство, не обосновывая установила для промышленных предприятий НсП в размере 2 % (для сферы торговли 1%).

Налоговый анализ, играет важную роль для построения общей конструкции налоговой системы и показывает изменения требующие настройки и применение конкретных подходов к н/я по секторам экономики. Данные НСК КР не позволяют провести качественный налоговый анализ. Например, любой из способов расчета НДС, требует информационной базы по методологии налогового учета, табл. 2.4.

Таблица 2.4 - **Способы расчета НДС**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Метод и формула расчета | | |
| По счет фактуре (СФ) | Сложения | вычитания |
| НДСбюджет=СФнапродажи-СФна покупки | НДСбюджет=(t\*зарплата)+(t\*прибыль)=∑t\*элементы ДС | НДСбюджет=ДС\*t |

Потенциал подоходного налога в налоговой системе КР не реализован. Налог оказывает существенное влияние на формирование госбюджета, но слабо влияет на устранение социальных проблем: снижение безработицы и бедности. Многие исследователи считают, что НН по данному налогу невысокой, принимая во внимание размер ее ставки. Налоговые вычеты являются важным инструментом налоговой политики и политики доходов государства. Налоговая экономия от применения стандартных вычетов составляет всего лишь 75 сом. (менее 1,5 % к прожиточному минимуму). В большинстве стран размер необлагаемой базы установлен в размере прожиточного минимума.

Неравномерное распределение НН страховых взносов предприятия также усиливает общий уровень НН, табл. 2.5.

Таблица 2.5 - **Структура отчисления в СФ КР по субъектам хозяйствования**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| Хозяйствующие субъекты | 60,1 | 59,6 | 58,4 | 43 | 42,1 |
| Бюджетные организации | 28 | 27,2 | 27,8 | 25,5 | 23,2 |
| Сельхоз сектор | 2,3 | 2,2 | 1,4 | 9,9 | 12,1 |
| ИТД | 0,6 | 1 | 1,4 | 6,9 | 10,6 |
| Прочие организации | 9 | 10 | 11 | 14,7 | 12 |
| Всего: | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |

Источник: таблица составлена по данным НСК КР.

Правильность действий по введение накопительных элементов и постепенный переход к выбору негосударственной накопительной пенсии, не вызывает сомнений. Интересен опыт НПФ «Кыргызстан», который решает проблему, связанную с предоставлением дополнительного пенсионного обеспечения населения и проблему вкладов (ставка аннуитета 10%).

**Амортизация**

**Расходы на зарплату**, в т. ч. *подоходный налог*

**Прибыль**

*Взносы в СФ*

**2 этап - Производство добавленной стоимости: Т1-П-Т2 («товар-производство-новый товар»)**

**Формирование налогооблагаемых компонентов**

**на этапах производственного цикла**

**НДС**

**Материальные ресурсы, земля и средства пр-ва**

**1 этап - Приобретение ресурсов: Д1-Т1 «деньги-товар»)**

*Акциз к зачету*

*НДС к зачету*

*НсП не подлежащий к возмещению*

*Таможенные пошлины*

**3 этап -** **Реализация и формирование финансового результата: Т2-Д2 («новый товар – деньги с ДС»)**

*НДС на облагаемую поставку*

*НсП*

*Таможенные пошлины*

*Налог на прибыль*

**Выручка от реализации**

**Прибыль**

*Ресурсные налоги*

*Земельный н-г*

*Н-г на имущество*

*НДС в бюджет = НДС на облагаемую поставку – НДС к возмещению*

Рис. 2.3. **Структура налогооблагаемых баз на этапах производственного цикла**

Модель (рис. 2.3) иллюстрирует согласованность налогооблагаемых компонентов ДС промышленного предприятия - основы предпринимательской деятельности и источника уплаты налогов. Взаимосвязь показателей в модели доказывает, что НП является неотъемлемой частью финансовой стратегии и финансового планирования (далее ФП). Налоговый анализ следует проводить, анализируя взаимосвязи факторных и результирующих налоговых показателей.

Высокий уровень штрафных санкций объясняется слабой организацией НП и предупредительного налогового контроля на уровне государства и предприятия. Основная доля задолженности приходится на НДС–63,9%. Уровень налоговой недоимки равен почти 1/3 всех поступлений по НДС или в 2 р. превышает поступления по подоходному налогу и акцизам.

О несовершенстве механизма НП и НА, свидетельствуют факты значительной переплаты по налогам. В целях улучшения показателей исполнения плана госбюджета включаются значительные суммы переплаты по налогам (в 2013 г. она составила 8,0 млрд. сом. без учета НДС), что негативно влияет на поступление будущих доходов и создают риски исполнения прогнозного бюджета. Используемая методика расчета предварительной суммы налога на прибыль только приводит к росту налоговых переплат. На практике бухгалтерская прибыль в 80 случаях из 100 выше, чем налогооблагаемая прибыль. Полезным для управленческих целей будет расчет коэффициента переплаченных налогов, формула (2.2):

**К переплаченных налогов = величина переплаченных налогов / объем налоговых поступлений** (2.2)

Современная налоговая система включает налоги с различной налоговой базой и режимами*.* ДС служит источником прибыли и уплаты налогов. Для предприятия, усредненного по структуре затрат, доля ДС, отдаваемой предприятием государству в виде налогов и отчислений, почти не зависит от рентабельности и составляет около 40%. Исключение из всех типов производств по уровню НН составляет фондоемкое производство, которое должно отдавать 27,4-28,21% ДС, рис. 2.4.

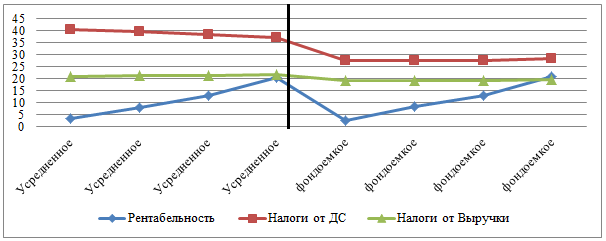


Рис. 2.4. **Влияния рентабельности и типа производства на уровень НН**

Предприятия, относящиеся к материалоемкому типу производства, применять упрощенную систему н/я (далее УСН) не выгодно. Наибольшая величина НН ложится на трудоемкое производство (НН остается почти постоянной даже при росте рентабельности). Такое н/е может иметь справедливое обоснование, если государство берет на себя обязанность по социальному обеспечению нетрудоспособных. Однако, значительный удельный вес «теневой» занятости говорит против этого тезиса.

Часть ДС, уплачиваемая предприятием в виде налогов, зависит от типа производства и структуры выручки. Результаты такой оценки на примере: ГАО «Таш-Кумыр», АО «Кыргызторгтехника», АО «Ореми»; АО «Тулпар», ОсОО «GALENPHARM», ОсОО «БЛЗ», показано в табл. 2.6.

Таблица 2.6 - **Результаты анализа НН по предприятиям**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Предприятие | Налоги, % к | | Предприятие | Налоги, % к | |
| ДС | В | ДС | В |
| ГАО «Таш-Кумыр» (усреднен.) | 44,4 | 22 | АО “OREMI” (фондоемкое) | 28,8 | 20 |
| АО «ТУЛПАР» материалоемкое | 43,2 | 11 | ОсОО «GALENPHARM»  материалоемкое | 21,4 | 8 |
| АО «Кыргызторгтехника» (труд-е) | 43,1 | 17 | ОсОО «БЛЗ» (усредненное) | 39,1 | 20 |

Источник: таблица составлено автором.

Уровень ННна исследуемых предприятиях находится в пределах от 21,38 % и более 44 % к ДС. Достаточно высокий уровень НН и неэффективное регулирование цен является причиной ухудшения финансового состояния в ГАО «Таш-Кумур», АО «Ореми», ОАО «Кыргызторгтехника» и АО «Тулпар. Только уровень НН в ОсОО **«**GALENPHARM» является самым низким. Это связано с освобождением медикаментов (по утвержденному перечню) от НДС.

Применяя такие инструменты анализа и НП как левиридж, эластичность, мультипликатор, рентабельность, предприятие в конечном итоге прямые и косвенные налоги, возмещает через уровень цен с учетом платежеспособности потребителя, который тем, самым испытывает «каскадное» н/я.

О необходимости перехода к НП на всех уровнях управления, имеет эконометрическое подтверждение (модель ниже). Для факторного анализа налоговых поступлений в качестве переменных выбраны: объем производства продукции (Х1), уровень занятости в обрабатывающей промышленности (Х2), объем инвестиций в основной капитал (далее ОК) промышленных предприятий (Х3), как отражение влияния политики государства. Из модели, получили значимое регрессионное уравнение (2.3):

**Y = 0,2288\*X1 + 145,77\*X2 + 0,7337\*X3 – 22020,05,** (2.3)

R2= 0,988; F-статистика=293,0; DW=1,8.

Следующий вывод можно сделать из полученной модели влияния факторов на объем налоговых поступлений: при увеличении на 1 млн. сом. объема производства продукции (Х1), увеличение налоговых поступлений в бюджет составляет 0,228755 млн. сом., при увеличении численности занятых в обрабатывающей промышленности на 1 тыс. чел. (Х2) увеличение объема налоговых поступлений в бюджет составляет 145,7704 млн. сом., а при увеличении на 1 млн. сом. инвестиций в ОК (Х3) объем налоговых поступлений увеличивается на 0,733717 млн. сом. Кроме этого в данной производственной функции большое значение константы (остаток Солоу), говорит о том, что значительное влияние на экономический рост в КР оказывают также факторы неэкономического происхождения.

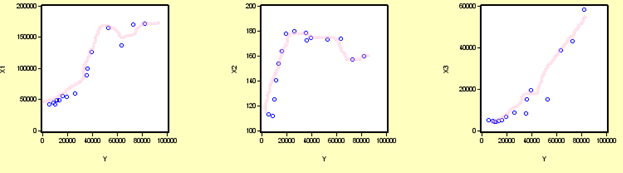


Рис.2.5. **Зависимость налоговых поступлений (Y) от объема производства продукции (Х2), занятости (Х3) и инвестиций в ОК (Х4) промышленной сферы**

Анализ рис. 2.5 показывает, влияние факторов на кривую роста налоговых поступлений и характеризует динамику многих социально-экономических процессов в экономке КР.

В процессе НП модели ОН призванные минимизировать риски приобретают особу актуальность. Введение новых режимов, изменение ставок и условий исчисления налогов, придают НП характер непрерывности. Источником возникновения налогового риска являются внешние и внутренние факторы. Это диверсификация деятельности и увеличение масштабов предприятия, динамизм изменчивости внешней среды и новый стиль руководства, ошибки связанные с неблагоприятными изменениями НК КР и ошибками, допущенными при ОН. Налоговым рискам подвержены как налогоплательщики, так и другие субъекты налоговых правоотношений. Для налогоплательщиков рост уровня НН и финансовые потери, приведут к сокращению финансового потенциала. Для государства налоговый риск приведет к недовыполнению плана налоговых поступлений.

Доля единого налога (далее ЕН) и поступлений налога на патентной основе составляют к ВВП в всего лишь около 0,6 % (в т. ч. по патенту 0,5%) (рис. 2.6). При этом доля МСБ в формировании ВВП составляет около 40 %, а в валовом выпуске промышленной продукции в среднем около 23 %.

Рис. 2.6. **Динамика поступлений по единому налогу и патенту за 2007-2014 г. г.**

Причинами низких объемов поступлений по ЕН и патенту являются: перевод субъектов общепита с уплаты ЕН на налоговый контракт. Большинство промышленных предприятий, имеют невысокую рентабельность и поэтому им не выгодно применять УСН, т.к. размер ЕН в несколько раз превышает размер налога на прибыль. Основным недостатком УСН, является то, что при установлении ставок ЕН были приняты усредненные показатели КР. Низкое качество налоговой статистики, что не позволило, учесть особенности и место осуществления бизнеса. При невысокой доле этих налогов в бюджете, затраты на их администрирование со стороны ГНС КР очень высокие.

Применение УСН для МСБ направлено на создание единства налоговой системы. Основная задача УСН перевести всех потенциальных плательщиков в легальный сектор экономики. С этой целью с 1.01.16 г. снижены 2 р. ставки ЕН, но при условии, что платежи за товары будут вестись в безналичной форме.

В перспективе УСН необходимо сделать, в большей мере отвечающим требованиям современной экономики. Увеличение порога по НДС (с 1.01.2016 г. с 4 млн. до 8 млн. сом.) позволит расширить число МСБ имеющих право перехода субъектов с патентной системы на УСН. Данные меры направлены на обеспечение конкурентоспособности налоговой системы КР в условиях членства нашей страны в ЕАЭС путем поэтапной отмены НсП.

По результатам, полученным в ходе исследований НП на примере ряда промышленных предприятий: ОАО «Арпа», ОсОО «Абдыш-Ата», ОсОО «Алтын-Ажыдаар», ОсОО «GALENPHARM», ОАО «Илбирс», ОсОО «Интергласс», ОАО «Кыргызторгтехника», ОАО «Кыргызмебель», ОАО «Каинды-Кант», АО «OREMI», ОАО «Ташкомур», ОсОО «Тегене», ЗАО «Шоро» и др. можно отметить следующее: слабую взаимосвязь НП и ФП, процесс бюджетирования, остается не завершенным в части НП косвенных налогов. НП не стало частью процесса бюджетирования. НП охвачены только прямые налоги. НП не предшествует процесс налогового прогнозирования. НП косвенных налогов ограничивается, только их учетом, неохваченными остаются этапы разработки бюджета, реализации и контроль. Отмечается преобладание инструментов оперативного уровня НП. В основном применяется стандартный метод уплаты налогов без применения специальных методов НО.

Следует отметить успешную финансовую стратегию ЗАО «Шоро». Это одна из компаний, которая в рамках НП использует проработанные ею методы НП (ЭФР один из методов). Действительная процентная ставка по облигациям ЗАО «Шоро» с учетом налогового фактора составляет: 15,3 % (17 %\*(1-0,1)), где 17 % номинальная ставка, «1-0,1» – налоговый корректор.

На предприятиях алкогольной промышленности установлены камеры видеонаблюдения, данные с которых попадают в ГНСКР. На заводах «Кыргызконьягы», «Кара-Балтинский спирт завод», «Арпа» и «Абдыш-Ата» установлены расходомеры для контроля объемов производства. Указанные предприятия применяют общий налоговый режим, табл. 2.7.

Таблица 2.7 – С**труктура налоговых поступлений компаний в отрасли**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид налога | **ОАО «Арпа»** | | | **ЗАО «Шоро»** | | | **ОсОО «Кыргыз Коньягы»** | | | **ЗАО «Кока-кола Бишкек Ботлерс»** | | |
| уплачено | | переплата | уплачено | | переплата | уплачено | | переплата | уплачено | | переплата |
| 2012 | 2013 | 2012 | 2013 | 2012 | 2013 | 2012 | 2013 |
| **Всего:** | **43,4** | **46,8** | **6,3** | **8,5** | **9,6** | **11,3** | **24,2** | **18,1** | **32,4** | **23,9** | **25,5** | **50,1** |
| *в т. ч.:* |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| подоходный | 17,0 | 18,8 | 16,1 | 9,3 | 11,6 | 0,0 | 8,1 | 10,8 | 14,3 | 65,6 | 58,8 | 69,5 |
| прибыль | 21,4 | 40,2 | 9,6 | -2,0 | 10,9 | 0,0 | 28,4 | 23,1 | 0,0 | 52,1 | 25,8 | 90,4 |
| на % |  | 0,0 | 0,0 |  | 0,0 | 0,0 |  | 100 | 100 |  | 0,0 | 0,0 |
| НДС | 46,5 | 52,1 | 1,6 | 15,8 | 14,7 | 28,9 | 30,0 | 14,9 | 0,7 | 7,7 | 18,3 | 68,8 |
| акцизы | 70,7 | 73,4 | 3,2 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 29,3 | 26,6 | 96,8 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| на недра | 1,2 | 1,0 | 1,1 | 98,8 | 99,0 | 98,9 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| НсП | 19,4 | 15,2 | 3,3 | 8,8 | 8,1 | 95,4 | 15,5 | 10,4 | 1,3 | 56,3 | 66,2 | 0,0 |
| имущ-ва | 17,3 | 15,5 | 17,1 | 49,5 | 56,5 | 82,9 | 4,4 | 9,7 | 0,0 | 27,3 | 18,3 | 0,0 |
| землю | 40,0 | 43,2 | 64,4 | 39,5 | 25,8 | 0,0 | 11,9 | 9,2 | 35,6 | 13,0 | 21,8 | 0,0 |
| прочие | 15,4 | 13,7 | 2,9 | 20,7 | 38,1 | 0,0 | 21,1 | 16,4 | 0,0 | 34,6 | 31,8 | 97,1 |

Источник: таблица составлена по данным налоговой отчетности компаний.

Наибольший удельный вес в налоговых поступлениях отрасли занимают (табл. 2.7): ОАО «Арапа» (46,8%), ЗАО «Шоро» (9,6), ОсОО «Кыргыз Коньягы» (18,1%), ЗАО «Кока-кола Бишкек Ботлерс» (25,5%), предприятия рентабельны, не имеют налоговой задолженности. Высокие значения переплаченных налогов наблюдается практически по всем видам, рис. 2.7.

Рис. 2.7. **Удельный вес 4 компаний в налоговых поступлениях отрасли**

***ОАО «Кыргызторгтехника».*** Налоговая политика КР не способствовала развитию данного предприятия. Это произошло вследствие, не только разрыва экономических связей, но и осуществления непродуманной финансовой и налоговой политики, слабой системы ФП и НП в целях реализации курса по переходу к рынку. В итоге, ОАО «Кыргызторгтехника» в инвестиционном плане, слабо привлекательно, его продукция не конкурентоспособна. Предприятие сократило производство, штат и около 80% доходов, получает от услуг. Предприятие несет убытки, их можно пролонгировать, в течение следующих 5 лет при получении прибыли (ст. 206, НККР).

Ресурсы ***АО «Илбирс»*** формируются за счет переработки хлопка, швейного и ткацкого производства, дистрибуцией и предоставлением в аренду помещений. Доходы от прочей операционной деятельности более чем в 2 р. выше доходы от основной деятельности. Отчетность показывает высокую удельную производственную себестоимость. Это свидетельствует о проблемах в кадровой и маркетинговой политики, а также о не эффективности в целом финансово-налоговой политики компании. Вопросы ОН находятся в компетенции финансового директора. На предприятии утверждена учетная политика, с указанием объектов налогообложения и возможностей по применению налоговых льгот. Специфические способы ОН основаны на учете затрат по методу Direct-Costing. Маржинальный подход, позволил расширить сбыт и оптимизировать частично платежи по налогу на прибыль.

Таблица 2.8 – **Структура налоговых поступлений компаний отрасли «Текстиль …»**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид налога | **ОАО «Илбирс»** | | | **ЗАО «ООО Техноткань»** | |
| уплачено | | переплата | уплачено | переплата |
| 2012 | 2013 | 2013 |
| **Всего:** | **100** | **17,1** | **0,4** | **82,9** | **99,6** |
| *в т. ч.:* |  |  |  |  |  |
| подоходный налог | 100 | 83,8 | 0,3 | 16,2 | 99,7 |
| налог на прибыль |  | 0,0 | 100 | 100 | 0,0 |
| НДС | 100 | 100 | 0,1 | 0 | 99,9 |
| НсП |  |  | 0,5 | 97,2 | 99,5 |
| налог на имущество | 100 | 100 | 100 | 0,0 | 0,0 |
| прочие налоги |  | 63,4 | 100 | 36,6 | 0,0 |

Источник: таблица составлена автором, по данным ГНС КР.

Удельный вес в налоговых поступлениях отрасли занимают ОАО «Илбирс» (17,1%) и ЗАО «ООО Техноткань» (82,9%), табл. 2.8. Компании являются рентабельными, не имеют налоговой задолженности, высокий уровень переплат у ЗАО «ООО Техноткань» (99,6%).

Развитие МНП в условиях ЕАЭС состоит в анализе правил погашения убытков, особенности прогрессии налоговой шкалы в разных странах, амортизации видов активов, системы налоговых режимов и льгот для корпораций. Анализ оптимального маршрута трансграничного перемещения товаров, услуг, капиталов, доходов и производственных ресурсов, комплексная оценка зарубежной бизнес-системы, включая анализ цепочки налогов, условий налоговых соглашений, правового статуса корпоративных структур и т.д.

Налоговые нововведения должны обосновываться в рамках налогового прогнозирования и деятельности по НП. Статистическая база НСК КР в целях НП не позволяет в достаточной мере проводить углубленный анализ по отраслевому признаку н/я, налоговым режимам, облагаемым базам, видам деятельности и налоговому потенциалу регионов.

**В третьей главе «Совершенствование и перспективы развития налогового планирования промышленных предприятий»** даны основные направления и перспективы развития НП промышленного предприятия.

Внедрение НП требует внесения следующих изменений в правовую базу: в ст. 153 НККР включить определение «НП», п.3 ст.154 НККР дать в редакции: Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета…., а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для целей **НП** и контроля….

Методологии НП свойственно соблюдение правовых норм, требований рыночного механизма, технологии бюджетирования и анализа. НП не имеет универсальных решений. Модели ОН требует индивидуального подхода и комплексного рассмотрения именно в рамках НП.

**Коммерческий директор**

Консультационная компания

**Генеральный директор**

**Директор по экономике и финансам**

**Главный бухгалтер**

ПЭО, ФО

Маркетинговый отдел

Бухгалтерия

Юр. отдел

Аудит

Торговый отдел

**Группа планирования мероприятий по оптимизации налогового портфеля**

**Группа реализации мероприятий по оптимизации налогового портфеля**

**Группа контроля и оценки мероприятий по оптимизации налогового портфеля**

Аудиторская компания

Ревизионная комиссия

Рис. 3.1. **Организационная структура НП**

Организационная структура НП должна строиться исходя из методических рекомендаций, разработанных для системы ФП предприятия и основываться на двух принципах: являться неотъемлемой частью структуры бюджетного процесса предприятия и использование навыков и потенциала всех служб предприятия, рис. 3.1. Постановка НП, начинается с изучения миссии, стратегических целей и задач, места и организационно-правовой формы деятельности. Цели НП является частью общего дерева стратегических целей и составляет взаимосвязанный конгломерат.

Поэтому в процессе НП предлагается создание *3 налоговых групп, призванных выполнять 3 функции НП*: составление плана, реализация и контроль за ходом реализации НП. Команды, призванные осуществлять оптимизацию налоговых потоков, должны состоять из сотрудников разных служб предприятия. Это позволяет им ликвидировать разрывы информационного поля и установить обратную связь между подразделениями.

Процесс необходимой координации стратегических и операционных систем НП с последующей трансформацией итоговых данных процесса планирования налоговых платежей в показатели бюджетного процесса отражено на рис. 3.2. Результаты и аппарат НП должны дополнять результаты финансового и оперативного анализа.

Бюджет продаж

Бюджет производства

Бюджет производственных запасов

Бюджет косвенных затрат

Бюджет прямых затрат

Прогноз стоимости активов и амортизационных отчислений

Бюджет затрат на АУП

Бюджет коммерческих затрат

Себестоимость реализованной продукции

Бюджет инвестиционных проектов

***Инвестиционные бюджеты***

***Операционные бюджеты***

Бюджет инвестиций

**Прогнозный налоговый бюджет**

**Бюджет имущественных налогов**

**Бюджет прямых налогов**

**Прогнозный бюджет денежных** **средств**

**Прогнозный баланс**

**Прогнозный бюджет доходов и расходов**

**Бюджет *косвенных* налогов**

**Прочие налоги**

**Налоговый календарь**

*Информационная база для расчёта налогооблагаемых баз по видам налогов предприятия*

Рис. 3.2. **Налоговый бюджет в финансовой модели бюджетирования предприятия**

В структуре денежных потоков предприятия налоги занимают существенный удельный вес. Поэтому важна их оптимизация, по сумме и времени. Отчет о движении денежных средств (далее ОДДС) по МСФО не раскрывает полную картину в отношении объема и движения денег по косвенным налогам. Для пользователей ОДДС, не показана реальная картина и делает «денежный» отчет не совсем полезным для целей НП. Поэтому в целях НП необходимо проводить анализ прогнозного и фактического налогового бюджета, внесения корректировок в пояснительную записку и в ОДДС.

По нашему мнению повысить эффективность налоговой политики КР позволит внедрение регрессивной системы по налогу на прибыль и взносам в СФ КР. Следует рассчитать среднеотраслевые уровни прибыли и на ее основе разработать регрессивную шкалу, условно это отражено в табл. 3.2.

Таблица 3.2 - **Пример регрессивной шкалы по налогу на прибыль**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Размер прибыли в усл. значениях | Шкала | Примечание |
| До 1000 | 10% | Сумма налога на прибыль: 100 у.е; |
| 1001 – 1500 | 7% | Продолжать снижать ставку налога; Налога на прибыль: 7-105 у.е; |
| Не выгодно скрывать прибыль. Выгоды очевидны, они еще более возрастут, т.к. не надо будет платить не законных поборов; |
| 1501 - 2000 | 5% | Снизить ставку в 2 раза; Возможны др. варианты регрессии;  Снижение стимулов к использованию незаконной ОН. |
| Свыше 2001 | 0% |

Источник: таблица составлено автором.

Регрессия ставок будет стимулировать не стремление скрыть налоговую базу, а показать ее в полном объеме. Этопозволит:легализовать прибыль, достичь мультипликативного эффекта роста облагаемых доходов, расходов и ресурсов. Уровень капитализации, будет способствовать развитию фондового рынка, усилению экспортного потенциала, снижению коррупции. Налогоплательщикам невыгодно скрывать реальный размер ФОТ (табл. 3.3).

Таблица 3.3 - **Пример регрессивной шкалы по страховым взносам в СФ КР,** сом.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Размеры зарплаты | Шкала | Взносы в СФ КР | Сумма подоходного налога (10%) | Регрессивная шкала должна быть максимально простой иначе его применение окажется неэффективным |
| от верхней границы зарплаты | |
| 4000-5000 | 17,25 | 862,5 | 413,75 |
| 5001-6000 | 14,38 | 863 | 513,7 |
| 6001-7000 | 12,33 | 863 | 613,7 |
| 7001-8000 и т.д. | 10,79 | 863 | 713,7 |
| **Важным в системе является – обоснование порога регрессии.** | | | |

Источник: таблица составлено автором.

Резюмируя все выше, можно сделать вывод: НП должно рассматриваться как обязательная часть ФП промышленного предприятия, позволяющая эффективно управлять финансовыми ресурсами, налогами и денежными потоками, минимизировать налоговые риски финансовых потерь.

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Теоретическое и аналитическое исследование состояния и перспектив развития НП позволило сформулировать следующие выводы и предложения:

1. Активный процесс реформирования налоговой системы КР, требует признания новых подходов к организации НП, совершенствованию его форм и методов на предприятии и приближения их к наиболее рациональным, эффективным и интегрированным системам управления. Требуется обобщение накопленных фрагментарных теоретических знаний и практического опыта по вопросам НП.
2. В современной финансовой науке недостаточно теоретическая, научная и методологическая проработка концептуальных вопросов НП. НП не рассматривается как самостоятельная, но в тоже время как составная часть управления финансами предприятия и эффективностью производства.
3. Основной целью НП является принятие управленческих решений, обеспечивающее достижение наилучшего финансового и социального результата. Именно НП как инструмент финансового и налогового моделирования оказывает прямое влияние на финансовые результаты и финансовое состояние.
4. Внедрение налогового бюджета в систему ФП промышленных предприятий КР позволит повысить их эффективность и транспарентность ОДДС в части раскрытия налоговых потоков.
5. Внедрение регрессивной системы н/я промышленных предприятий, усилит регулирующую функцию налогов и будет способствовать интенсивному укрупнению МСБ и сокращению ТЭ.
6. НП промышленного предприятия оказывает давление на совершенствование государственного НП и признание того, что именно НП призвано улучшить качество налогового процесса, НА и контроль.
7. НП должно найти свое определение в НК КР, т.к. компетентное НП обеспечивает реализацию НККР и налоговую платежеспособность и не может ассоциироваться с противоправным налоговым уклонением.
8. Развитие методов МНП является перспективным направлением развития управленческой деятельности КР в условиях ЕАЭС в целях координации финансовых и налоговых систем стран.
9. Развитие налоговой статистики является обязательной частью информационного обеспечения НП и налогового прогнозирования (информация о закономерностях развития групп налогоплательщиков, структуре и объемах налогооблагаемых баз в разрезе налоговых режимов, видов налогов и видов деятельности). Совершенствование походов к налоговому анализу в контексте финансовых моделей применяемых в системе управления финансами и денежными потоками предприятия.
10. Перспективным методом развития НП является привлечение инвестиций на развитие инфраструктуры СЭЗ.

**СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ**

1. Рысбаева, А.К. Перспективы налогового планирования в Кыргызстане [Текст] / А.К. Рысбаева // Бизнес и образование: взаимодействие и развитие: сб. материалов межд. конф. – Бишкек, 2004. - С. 90-95.
2. Рысбаева, А.К. Анализ отдельных проблем н/я и ценообразования и их влияния на финансовое состояния предприятия (на примере ОАО «Тулпар») [Текст] / А.К. Рысбаева // Известия Вузов. - 2006. - №3-4. - С. 85-88.
3. Рысбаева, А.К. Анализ соотношения отдельных проблем налогообложения и ценообразования (на примере ГАО "Таш-Комур") [Текст] / А.К. Рысбаева // Наука и новые технологии. - 2006. - № 3-4. – С. 149-152.
4. Рысбаева, А.К. Анализ социальных и экономических последствий, связанных с изменениями в налоговом законодательстве и практикой взимания налогов [Текст] / А.К. Рысбаева // Бизнес и образование: взаимодействие и развитие: сб. матер. II межд. научно-практ. конф. – Бишкек, 2006. - С.142-157.
5. Рысбаева, А.К. Анализ и оценка налогового бремени на макро- и микроэкономическом уровне [Текст] / А.К. Рысбаева // Экономические и правовые факторы устойчивого развития социальных систем: матер. III межд. научно-практ. конф. – Омск, 2006. – Ч.1. – С. 243-255.
6. Рысбаева, А.К. Соотношение налогового бремени на макроэкономическом уровне и уровне хоз. субъекта [Текст] / А.К. Рысбаева // Реформа. – 2007. - №1 (33). – С.26-29.
7. Рысбаева, А.К. Основные принципы и задачи НП на предприятии [Текст] / А.К. Рысбаева // Вестник КГУ им. И. Арабаева. - 2007. - №10. - С.172-174.
8. Рысбаева, А.К. Значение финансового анализа в системе налогового контроля [Текст] / А.К. Рысбаева // Инновационная экономика и образование: особенности, достижения, перспективы: сб. материалов IV межд. научно-практ. конф. – Омск: Омский эконом. институт, 2007. – Т.1. – С. 263-267.
9. Рысбаева, А.К. Финансовая стратегия компании «Шоро» [Текст]: учебное пособие / А.К. Рысбаева, С.Т. Байсубанова. – Бишкек: АУО «EdNet», 2007. – С. 197-232.
10. Рысбаева, А.К. Сравнительный анализ деятельности в рамках упрощенной системы и других режимах налогообложения [Текст] / А.К. Рысбаева // АльПари. – Алматы, 2008. - №1/2. - С. 186-191.
11. Рысбаева, А.К. О некоторых аспектах и способах налогового планирования в условиях мирового финансового кризиса [Текст] / А.К. Рысбаева // Налоги и право. - 2009. - № 7. – С. 33-36.
12. Рысбаева, А.К. О некоторых аспектах и способах налогового планирования в условиях мирового финансового кризиса[Текст]/А.К. Рысбаева.//«Реформа», -№2 (42) -2009. – С. 38-42.
13. Рысбаева, А.К. О некоторых аспектах и способах налогового планирования в условиях мирового финансового кризиса [Текст] / А.К. Рысбаева // Вестник АУП КР. - 2009. - №9. – С. 67-71.
14. Рысбаева, А.К. О некоторых аспектах и способах налогового планирования в условиях мирового финансового кризиса [Текст] / А.К. Рысбаева // Бизнес и образование: взаимодействие и развитие: материалы III междун. научно-практ. конф. – Бишкек, 2009. - С. 465-472.
15. Рысбаева, А.К. Анализ состояния и перспективы развития налогообложения лесного хозяйства [Текст] / А.К. Рысбаева, Т.С. Кошоев // Актуальные проблемы современной экономики и соц. сферы: сб. научных статей ППС КРСУ. – Бишкек, 2012. – С.59-63.
16. Рысбаева, А.К. Анализ состояния и вопросы налогообложения предприятий лесного хозяйства [Текст] / А.К. Рысбаева // Вестник КНУ им. Ж. Баласагына. - 2012. - Спец. вып. - С. 166-169.
17. Рысбаева, А.К. Проблемы развития малого и среднего предпринимательства в КР [Текст] / А.К. Рысбаева, Т.С. Имаралиева // Вестник КНУ им. Ж. Баласагына. - 2012. - Спец. вып. – С. 297-301.
18. Рысбаева, А.К. Основные подходы к анализу оценки налогового потенциала [Текст] / А.К. Рысбаева, Т.С. Имаралиева // Вестник КНУ им. Ж. Баласагына. Спец. вып. - 2013. - Ч.2. - С.226-229.
19. Рысбаева, А.К. Модели налоговой оптимизации и рационализации при планировании экономической деятельности на промышленных предприятиях КР» [Текст] / А.К. Рысбаева // Вестник АГУПКР. - 2014. - №19. – С. 141-150.
20. Рысбаева, А.К. Налоговое планирование и администрирование на уровне государства и предприятия [Текст] / А.К. Рысбаева // Вестник КНУ им. Ж. Баласагына. Спец.выпуск. - 2014. - Ч.2. - С.490-496.
21. Рысбаева, А.К. Налоговое планирование и администрирование на уровне государства и предприятия [Текст] / А.К. Рысбаева // Вестник КРСУ им. Б. Ельцина. - 2015. - № 3, Т. 15. – С. 63-66.
22. Рысбаева, А.К. Основные подходы к анализу налогового потенциала регионов в целях налогового планирования [Текст] / А.К. Рысбаева // Вестник КЭУ им. М.Р. Рыскулбекова. - 2015. - №4(34). - С.95-97.
23. Рысбаева, А.К. Совершенствование системы налогового планирования на промышленных предприятиях КР [Текст] / А.К. Рысбаева // Вестник КЭУ им. М.Р. Рыскулбекова. - 2015. - №3. - С.122-125.
24. Рысбаева, А.К. Модели налоговой оптимизации при планировании экономической деятельности на промышленном предприятии [Текст] / А.К. Рысбаева //Сборник статей по итогам межд. научно-практ. конф. - Санкт-Петербург, 2015. - С.219-222.
25. Рысбаева, А.К. Перспективы налогового планирования КР в условиях ЕАЭС [Текст] / А.К. Рысбаева // Сборник статей по итогам межд. научно-практ. конф. - Санкт-Петербург, 2015. - С.223-225.
26. Практика и методика исчисления и уплаты налогов[Текст]/[А.К. Рысбаева, Б.Б. Есеналиева, А.К.Карабекова и др.]/Учебно-методическое пособие. –Бишкек. - КНУ им. Ж. Баласагына. – 2015. –С. 340.

**Рысбаева Алымбүбүнүн 08.00.10 - каржы, акча айландыруу жана насыя адистиги боюнча экономика илимдеринин кандидаты окумуштуулук даражасын изденип алуу үчүн жазылган «Салыкты пландоонун абалы жана келечеги (Кыргыз Республикасындагы ɵнɵр-жай ишканаларынын мисалында)» деген диссертациялык ишинин**

**РЕЗЮМЕСИ**

***Негизги сɵздɵр:*** ɵнɵр-жай ишканалары, салык жана каржы түзүлүштɵрүн пландоо, салык режими, салык жүгү, салык тɵбɵкели, салыкты оптимизациялоо, моделдер, анализдер, салык статистикасы.

***Изилдɵɵнүн объектиси:*** КР ɵнɵр-жай ишканаларынын абалы жана түзүлүшүн уюмдаштырууда салыкты пландоо.

***Изилдɵɵнүн предмети:*** теориялык жана уюштуруу – укуктун негизинде КР ɵнɵр-жай ишканаларында салыкты пландоонун ɵнүгүүсү, багытталган негизги максат, ишкананын каржысы жетиштүүлүгү.

***Изилдөөнүн максаты:*** теориялык жана усулдук негиздерин түшүндүрүү, жана салыкты пландоонун келечете ɵнүгүүсү, КР ɵнɵр-жай ишканаларында салыкты оптимизациялоонун моделдери жана усулдар.

***Изилдɵɵнүн усулу:*** экономика–статистикалык усулдар, эконометрикалык жана каржы анализинин усулдары.

***Алынган жыйынтыктын натыйжасы:*** аныкталган түшүнүк, максты, ɵнɵр-жай ишканаларында салыкты пландоонун орду жана түзүлүшү, бизнести ɵнүктүрүүдɵ тийиштүү стратегиялар жана окулдугу, уюмдаштырууну жакшыртуунун проблемаларын чечүүчү ыгы жана салыкты пландоонун ишин улантуудагы этаптар жана элементтери, салык эрежелеринин эсебинин негизинде, салык тобокелинде чоңойтулган критерийлер классификасиясы жана салыкты пландоодогу инструменттер, камтылган факторлор, кабыл алынган таасирлер жана салыкты чыгаруунун иштетүү, салык салуунун модели, жалпы мамлекеттин жана салык тɵлɵɵчүнүн кызыкчылыгына жооп берүү, кандайдыр бир милдеттүү шарттарды ɵнɵр-жай ишканаларында эффективдүү функционалдаштыруу, иштелип чыккан моделдердин түзүлүштɵрун жана бааланаган эффективдүү кɵрсɵткучтɵрдүн стратегиялоо жана салыкты пландоонун тактикасы; кɵрсɵтүлгɵн рекомендацияны КР Салык кодексине ɵзгɵртүүнүн киргизип, салыкты пландоо боюнча ишкердүүлүктɵ түрткү берүү максатта катышуучу базарлардын ɵз ара аракетенүүсү салык салуудагы эрежелерди сактоо, сунушалган регрессивдүү салык салуу системасы, бизнестин түрткү берүүсүндɵ мүмкүндүк берет (караңгыдан чыгарат).

***Колдонуу деңгээли:*** бул изилдɵɵдɵ жыйынтык чыгаруу жана рекомендацияда ɵнɵр-жай ишканаларында салыкты пландоодо уюштурулган практикаларды жана жаңылоого уруксат берүү, негизги акыркы жыйынтыкта алардын каржылык системасын туруктуу бекемдеп жана ишкердүүлүгүн эффективдɵɵ. ***Колдонуунун чөйрөсү:*** негизги жыйынтык каржы–экономикалык кызматтардын ата мекендик ишканалардын ишмердүүлүгү колдонулуп, салык аудитинин саясий эффективдүүлүгунүн ɵнүгүүсүү, мындан тышкары кандайдыр бир негизги жогорку окуу жайларындагы «Салыкты пландоо» курсунун окуу-усулдук пособиялар колдонулсун.

**РЕЗЮМЕ**

**диссертации Рысбаевой Алымбубу на тему: «Состояние и перспективы налогового планирования (на примере промышленных предприятий Кыргызской Республики)», представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит**

***Ключевые слова:*** промышленное предприятие, структура налогового и финансового планирования, налоговый режим, налоговая нагрузка, налоговый риск, оптимизация налогов, модели, анализ, налоговая статистика.

***Объект исследования:*** состояние и структура организации налогового планирования на промышленных предприятиях КР.

***Предмет исследования****:* теоретические и организационно - правовые основы развития НП на промышленных предприятиях, направленные на достижение основной финансовой цели предприятия.

***Цель работы:***обоснование теоретических и методологических основ и перспектив развития НП, методов, моделей ОН промышленных предприятий.

***Методы исследования:***экономико-статистические и эконометрические.

***Полученные результаты:*** уточнены понятие, цели и структура НП промышленного предприятия, в соответствии с миссией и стратегией развития бизнеса; усовершенствованы подходы к решению проблем организации и последовательности этапов и элементов НП, с учетом налоговых правил; расширены критерии градации налоговых рисков и инструментов по НП. Раскрыты факторы, влияющие на разработку налоговых решений и моделей налогообложения, которые отвечали бы общим интересам государства и налогоплательщика, и обязательного условия эффективного функционирования промышленного предприятия. Разработана модель система оценочных показателей эффективности стратегии и тактики НП, предложены рекомендации по внесению изменений в НККР деятельности по НП в целях стимулирования участников рыночного взаимодействия; предложена регрессивная система налогообложения для выхода бизнеса из ТЭ.

***Степень использования:*** выводы и рекомендации данного исследования позволят усовершенствовать концепцию и практику организации НП на промышленных предприятиях, что в конечном итоге повысит их финансовую устойчивость и эффективность деятельности.

***Область применения:*** основные результаты могут быть применены в деятельности финансово-экономической службы предприятий, развитии налогового аудита эффективности, а также как основа учебно-методического пособия в ВУЗах по курсу «Налоговое планирование».

**RESUME**

**of Alymbubu Rysbaeva’s dissertation on: "Status and prospects of tax planning (by the example of industrial enterprises of the Kyrgyz Republic)", on competition of a scientific degree of candidate of economic Sciences on the specialty 08.00.10 – Finance, money circulation and credit**

***Key words:*** tax planning, financial planning, industrial enterprise, tax regime, tax burden, tax risks, tax optimization, model, structure, tax planning, tax analysis and tax statistics.

***The object of study*** is the state organization of tax planning at the industrial enterprises of the Kyrgyz Republic.

***The subject*** of research are theoretical foundations and prospects of development of tax planning at the industrial enterprises of the Kyrgyz Republic, aimed at achieving the main financial goals of the company.

***Purpose* *of study:*** substantiation of theoretical and methodological foundations and perspectives of development of tax planning methods and tax optimization models for industrial enterprises CU.

***Research methods:*** comparative and statistical analysis, econometric analysis.

***The results:*** refined the concept, purpose, location and structure of tax planning of an industrial enterprise, in accordance with the mission and strategy of business development; improved approaches to the solution of problems of organization and sequence of the stages and elements of tax planning, tax rules; expanded the classification criteria of tax risks and tax planning; the factors influencing the adoption and implementation of tax solutions and models of taxation, which would be in the General interests of the state and the taxpayer and as an obligatory condition of effective functioning of industrial enterprises; developed the model of the structure and system of estimated figures of efficiency of the strategy and tactics of tax planning; recommendations on amendments to the Tax code of the Kyrgyz Republic the activities of tax planning in order to stimulate participants of the market interaction for observance of the rules of taxation; proposed regressive tax system, thereby stimulating the removal of business "from the shadows".

***Practical importance:*** the findings and recommendations of this study will enhance the concept and practice of the organization of tax planning in industrial enterprises, which ultimately will improve their financial sustainability and effectiveness. ***Scope:*** the main results can be applied in the activities of domestic enterprises, but also as the basis of teaching AIDS in higher education institutions for the course "Tax planning".

**РЫСБАЕВА АЛЫМБУБУ КАРИМОВНА**

**«СОСТОЯНИЕ И** **ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ (на примере промышленных предприятий Кыргызской Республики**)»