

УДК 658.14

## **АНАЛИЗ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ КАК ОСНОВНОЙ ЭТАП НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ**

**Т.В. Пащенко, к. экон. наук, доц. кафедры учета, аудита и экономического анализа**

Электронный адрес: [paschenko@econ.psu.ru](mailto:paschenko@econ.psu.ru)

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

В статье рассматриваются вопросы налогового планирования как части общего планирования в организации. Анализируются подходы различных авторов к выделению этапов налогового планирования, предложен свой подход к последовательности налогового планирования. Особое внимание уделено непосредственно анализу налоговых обязательств: изложена последовательность такого анализа, приведены необходимые показатели и порядок их расчета.

*Ключевые слова:* налоговые обязательства; экономический анализ; налоговое планирование.

В современных условиях ведения экономической деятельности функции и сфера деятельности бухгалтера имеют широкие границы. С одной стороны, это зависит от масштабов деятельности организации, с другой – от его отраслевой принадлежности, с третьей – от его места в управленческой структуре организации. Поэтому в зависимости от конкретных условий деятельность бухгалтера может варьировать от простого «счетоводства» до проведения экономической политики организации. Однако, независимо от прочих факторов, одним из важнейших аспектов деятельности бухгалтера будут вопросы налогообложения, а набор решений, которые необходимо принять бухгалтеру, и действий, которые в связи с этим необходимо выполнить, выливаются, так или иначе, в определенную политику. Частью такой политики будет налоговое планирование.

В идеале, налоговое планирование есть часть разработки учетной политики, поскольку именно на основе данных бухгалтерского и налогового учета формируется отчетность организации перед налоговыми органами [12]. В экономической литературе встречаются различные определения налогового планирования в организации.

Так, Э.С. Митюкова понимает под ним комплекс мероприятий, направленных на уменьшение или отсрочку налоговых платежей, в соответствии с нормами гражданского, трудового и налогового законодательства [4]. В представленном понимании присутствует действенная направленность и системный подход к процессу налогового планирования.

Другие авторы связывают данный процесс с возможностью использования каждым налогоплательщиком всех допустимых законом средств, приемов и способов для оптимального

сокращения своих налоговых обязательств, таким образом ограничивая цель налогового планирования только снижением суммы налоговых платежей [5].

Еще один подход к определению налогового планирования основан на его связи с оптимизацией налоговых платежей и решением параметрических задач. Например, в своих работах Н.Н. Селезнева определяет налоговое планирование как функцию управления финансово-хозяйственной деятельностью, которая заключается в установлении предполагаемых параметров будущего состояния объекта, оптимальных способов и методов достижения данного состояния в условиях ограниченности ресурсов и при допустимом уровне налогового риска [10]. Однако данное определение связывает налоговое планирование только с решением оптимизационных задач. В то же время налоговое планирование, как и любой процесс планирования, является более широким по смыслу понятием. Наилучшим образом его сущность отражает определение, данное Н.Г. Зиновьевой: «Налоговое планирование, являясь составной частью финансового планирования, представляет собой процесс разработки системы налоговых планов и показателей по обеспечению эффективности деятельности хозяйствующего субъекта в результате оптимизации налоговых платежей» [1].

Таким образом, наиболее полно отражает сущность налогового планирования его понимание как системы связанных с разработкой и исполнением планов (бюджетов) налоговых обязательств мероприятий, основанных на использовании предусмотренных законодательством льгот, отсрочек и рассрочек налоговых платежей, с целью обеспечения наилучших финансовых показателей деятельности организации.

Так или иначе, налоговое планирование является неразрывной частью общеэкономического планирования, а значит, оно должно соответствовать процедуре общего планирования в организации. С одной стороны, это обусловлено тем, что деятельность организации определяет объем налоговых платежей (а не наоборот), с другой – тем, что при несогласованности налоговой политики с общей политикой организации планирование налоговых платежей может войти в противоречие с общим планом развития пред-

приятия, что в итоге повлечет возникновение дисбалансов в управлении предприятием, а также увеличение издержек на управление, так как дешевле предусмотреть налоговые последствия для предприятия в общем плане развития предприятия, нежели корректировать утвержденный план в соответствии с налоговыми ожиданиями [12]. Следовательно, налоговое планирование предполагает ряд последовательных этапов, которые, так же как и его понятие, трактуются экономистами по-разному (см. таблицу).

**Подходы к выделению этапов налогового планирования**

Автор и источник	Этапы налогового планирования
Налоговое планирование. Business Toolkits [7]	<p>I этап: знание налогов – точное знание текущего налогового законодательства, его дальнейшего развития; понимание того, какие положительные или негативные стороны оно имеет для предприятия;</p> <p>II этап: соблюдение налоговых законов – своевременная и четкая подготовка налоговых деклараций, отчетов, уведомлений и других документов, полная уплата всех причитающихся налоговых платежей;</p> <p>III этап: представление в налоговых органах – отправка налоговых деклараций, отчетов, уведомлений и других документов в налоговые органы, оказание помощи налоговым органам во время налоговых проверок и на других этапах соблюдения налоговых законов, переговоры с налоговыми и другими органами по вопросам нарушения налогового законодательства, снижения налогов и списания налоговой задолженности, представление предприятия в судебных органах по делам о налоговых правонарушениях;</p> <p>IV этап: налоговая оптимизация – планирование и управление хозяйственными операциями для достижения наиболее выгодной налоговой позиции в стратегической перспективе</p>
А.Н. Медведев [3]	<p>I этап: формулирование целей и задач нового образования, сферы производства и обращения, в связи с чем сразу же решается вопрос о том, следует ли использовать те налоговые льготы, которые предоставлены законодательством для малых предприятий, осуществляющих свою деятельность в сфере материального производства;</p> <p>II этап: решение вопроса о наиболее выгодном с налоговой точки зрения месте расположения предприятия и его структурных подразделений, имея в виду не только страны и регионы с льготным режимом налогообложения, но и регионы России с особенностями местного налогообложения;</p> <p>III этап: решение вопроса о выборе одной из существующих организационно-правовых форм предприятия;</p> <p>IV этап: анализ предоставленных налоговым законодательством льготы по каждому из налогов на предмет их использования в коммерческой деятельности; по результатам анализа составляется план действий в отношении осуществления льгот по выбранным налогам, который является составной частью общего налогового планирования;</p> <p>V этап: анализ всех возможных форм сделок, планируемых в коммерческой деятельности с точки зрения минимизации совокупных налоговых платежей и получения максимальной прибыли;</p> <p>VI этап: решение вопроса о рациональном размещении активов и прибыли предприятия, имея в виду не только предполагаемую доходность инвестиций, но и налоги, уплачиваемые при получении этого дохода</p>
Л.П. Павлова [6]	<p>I этап: анализ хозяйственной деятельности;</p> <p>II этап: вычленение основных налоговых проблем;</p> <p>III этап: разработка и планирование налоговых схем;</p> <p>IV этап: подготовка и реализация налоговых схем;</p> <p>V этап: включение результатов в отчетность и ожидание реакции контрольных органов</p>

Автор и источник	Этапы налогового планирования
Д.Н. Тихонов [11]	<p>I этап: организационно-подготовительный – определяется формированием аппарата, который должен организовать всю работу по составлению плана и подготовить условия для его реализации;</p> <p>II этап: исследовательский – определяется выполнением основных исследований, в том числе действующего налогового законодательства, предшествующих составлению плана. Здесь же осуществляется сбор требуемой информации, разрабатываются аналитические таблицы, выбираются нужные технико-экономические показатели;</p> <p>III этап: плано-разработочный – включает в себя составление самого плана;</p> <p>IV этап: основной – реализация данного плана</p>

Обобщая изложенное, могут быть предложены следующие этапы составления налогового плана:

- сбор информации для расчета налоговой нагрузки организации (фактической и планируемой) и показателей налогового бремени основных объектов обложения;
- анализ налоговой базы (может быть самостоятельным элементом управления);
- балансирование налоговых выплат (применение нормативов, льгот, отсрочек и т.д.);
- составление налогового календаря;
- составление операционного бюджета по налогам [9].

На *первом этапе* осуществляется систематизация информации о налогах и налоговых платежах за предыдущий год, оценка налоговых платежей в отчетном году в сопоставимых (по отчетному году) условиях налогообложения.

Эти данные используются для расчета налоговой нагрузки организации – отношение сумм начисленных и уплаченных (если не полностью уплачены по причине недостаточности денежных средств, то к уплаченным добавляется сумма недоимки отчетного года) налогов и сборов в течение года к выручке организации.

Другими словами, определяется, какая часть выручки потрачена на уплату налогов. Кроме того, необходимо рассчитать показатели налогового бремени для отдельных налогов по объекту обложения (НДС, акцизы, налог на прибыль, взносы на социальное страхование, налог на имущество). При этом главная цель заключалась в определении не только суммы, но и динамики налоговых платежей, максимально реально отражении предполагаемых налоговых обязательств. Кроме того, можно поквартально рассчитать предполагаемую сумму прибыли, остающуюся в распоряжении организации, и на ее основе спланировать реальное движение денежных средств в течение года.

*Второй этап* – анализ налоговых обязательств организации, содержание которого состоит во всестороннем изучении состояния налоговых расчетов, оптимальности их налаженности и влияния на финансовое состояние организации.

Этот анализ основан на системном подходе и комплексном учете разнообразных факторов.

На *третьем этапе* осуществляется балансирование налоговых платежей. При этом кроме нормативов и льгот следует обратить внимание на использование установленных законодательством отсрочек и рассрочек налоговых платежей в бюджет, которые понимаются как особый порядок исполнения налогоплательщиком обязанностей по уплате налогов (сборов). Налоговый кодекс РФ дает четкое определение, что следует понимать под изменением срока уплаты налога, и устанавливает четыре формы, в которых оно может производиться: отсрочка, рассрочка, налоговый кредит и инвестиционный налоговый кредит.

На *четвертом этапе* налогового планирования составляется налоговый календарь, в котором указывается, когда и какие налоги должна заплатить организация. Это позволит избежать просрочек и пени. Налоговый календарь по основным видам налогов может быть использован с соответствующими корректировками в конкретной организации.

*Пятый этап* – построение налогового бюджета. Бюджет по налогам эффективен не столько сам по себе, сколько в рамках существующей системы финансового бюджетирования. Как один из операционных бюджетов, он должен согласовываться с бюджетом прибылей и убытков и бюджетом движения денежных средств. Увязка с бюджетом прибылей и убытков необходима вследствие того, что база для уплаты основных налогов (налоги на прибыль и НДС) связана с моментом формирования доходов и расходов и определением финансового результата. Увязка бюджета по налогам с бюджетом движения денежных средств нацелена на сбалансированность денежных доходов и платежей в бюджет для обеспечения достаточного уровня чистого денежного потока на момент погашения налоговых обязательств.

По окончании налогового планирования производится расчет следующих показателей:

- коэффициент достаточности денежного потока ( $k_{\text{одн}}$ );

– коэффициент экономической эффективности налоговой оптимизации ( $k_{эно}$ ).

Достаточность создаваемого организацией чистого денежного потока определяется по формуле:

$$k_{\text{одн}} = \frac{\text{ЧДП}}{\text{КиЗ} + \text{МЗ} + \text{Д} + \text{НП}},$$

где ЧДП – чистый денежный поток организации за период;

КиЗ – выплаты по краткосрочным кредитам и займам;

МЗ – прирост запасов товарно-материальных ценностей за период;

Д – сумма дивидендов, выплаченных собственникам организации за период;

НП – сумма налоговых платежей, произведенных в текущем периоде или предстоящих в будущем.

Значение  $k_{\text{одн}} < 1$ , т.е. ниже критериального значения, что означает недостаточность чистого денежного потока, а значение  $k_{\text{одн}} > 1$  свидетельствует о достаточности чистого денежного потока организации вследствие принятых мер.

При этом последовательность расчета предполагает определения коэффициента достаточности чистого денежного потока организации до и после проведения мероприятий по минимизации налоговых платежей для определения их влияния.

Расчет коэффициента экономической эффективности предполагаемой оптимизации производится с учетом издержек на ее осуществление по следующей формуле:

$$k_{\text{эно}} = \frac{\text{НП}_{\text{б/но}} - \text{НП}_{\text{но}} - \text{З}_{\text{но}}}{\text{З}_{\text{но}}} \times 100\%,$$

где  $\text{НП}_{\text{б/но}}$  – сумма налоговых платежей, рассчитанная до проведения мероприятий по их минимизации;

$\text{НП}_{\text{но}}$  – сумма налоговых платежей, рассчитанная после проведения мероприятий по их минимизации;

$\text{З}_{\text{но}}$  – затраты на организацию и проведение мероприятий по минимизации налоговых платежей.

При этом такой расчет проводится как по всей совокупности налоговых платежей, так и по отдельным налогам.

Наиболее существенным из представленных этапов налогового планирования является анализ налоговых обязательств, цель которого – всестороннее изучение состояния налоговых расчетов для определения их влияния на финансовое состояние организации, раскрытие и изучение причин их изменения на основе системного подхода и комплексного учета разнообразных факторов.

Целью анализа налоговых расчетов организации является определение состояния налоговых расчетов организации для выработки способов достижения минимально возможных налоговых платежей посредством подбора методов управления и изменения в организационной и коммерческой структурах организации.

Задачами анализа налоговых обязательств организации являются:

– определение состояния налоговых расчетов в организации;

– определение структуры и динамики в состоянии налоговых расчетов;

– установление основных факторов, вызвавших изменения в состоянии налоговых расчетов организации и учет их влияния на финансово-хозяйственные показатели деятельности организации;

– сравнение размеров налоговых обязательств с показателями по отрасли, предыдущими и плановыми периодами, аналогичными по характеру хозяйствования или масштабам деятельности предприятий;

– расчет планово-прогнозных значений налоговых обязательств.

С учетом поставленных задач анализ налоговых обязательств может проклассифицирован по ряду признаков.

В зависимости от *анализируемого периода* анализ может быть проведен в оперативном (ежедневном, подекадном) и (или) последующем (за избранным отчетный период) порядке.

В зависимости от *содержания исследуемой информации* анализ может быть проведен комплексно по всем налоговым платежам или выборочно по отдельным их видам.

В качестве аналитической информации используются:

– налоговые расчеты (декларации) предприятия,

– его бухгалтерская отчетность

– и данные по счетам бухгалтерского учета по таким счетам, как сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 90 «Продажи», сч. 91 «Прочие доходы и расходы», сч. 99 «Прибыли и убытки» и др.

Методика проведения анализа налоговых расчетов организации включает совокупность конкретных методов (приемов), способов выполнения технико-экономического анализа. В анализе налоговых расчетов организации используется большое число разнообразных показателей (обобщающих, сводных, синтетических, интегральных, частных).

Итак, последовательность анализа состояния налоговых расчетов следующая:

**Этап первый.** Определение налогового поля и основных параметров по каждому налогу.

В налоговом поле приводится весь перечень налогов, сборов, пошлин, а также штрафных санкций, которые нужно платить предприятию. При этом по каждому виду платежа указываются основные параметры: налоговая база, ставка налога и сроки уплаты.

**Этап второй.** Анализ основных показателей налоговых платежей.

В соответствии с составленным налоговым полем определяется структура налоговых платежей и динамика каждого из них как минимум за два года. По материалам исследования формируются выводы о динамике и отклонениях размера каждого из начисленных к уплате налогов от предыдущего периода, плановых или среднеотраслевых значений. Анализ проводится по трем направлениям:

- структурно-динамический анализ;
- обобщенный факторный анализ;
- детальный факторный анализ.

Структурно-динамический анализ предполагает расчет доли каждого вида обязательных платежей в общем их объеме за период и расчет абсолютных и относительных величин изменения всей совокупности платежей и каждого из них в отдельности.

Обобщенный факторный анализ налоговых платежей проводится на основе двух факторов налоговой базы и ставки налога по соответствующему налогу:

$$НП = НБ \times r,$$

$$\Delta НП_{НБ} = \Delta НБ \times r_{баз},$$

$$\Delta НП_r = НБ_{отч} \times \Delta r.$$

При этом формулы расчета влияния изменения налоговой базы и налоговой ставки могут представлять собой не просто мультипликативную, а смешанную, аддитивно-мультипликативную модель, если по отношению к разным частям налоговой базы применяются различные налоговые ставки (например, при анализе НДС при появлении в структуре реализации товаров, облагаемых по ставкам 18 % и 0 % [2]).

При детальном анализе устанавливаются причины, воздействующие на величину каждого из начисленных налогов, рассчитывается размер их влияния на выявленные динамические изменения (отклонения от базовых величин) сумм налогов, т.е. производится факторный анализ налоговых платежей. Так, например, причины изменения налога на прибыль могут быть выявлены на основе следующей модели:

$$НПр = (B - Z + ПД - ПР) \times r,$$

где  $НПр$  – сумма налога на прибыль;

$B$  – выручка от реализации за период, принимаемая в целях налогообложения;

$Z$  – сумма затрат на производство и реализацию, принимаемых в целях налогообложения;

$ПД$  – сумма прочих доходов, принимаемых в целях налогообложения;

$ПР$  – сумма прочих расходов, принимаемых в целях налогообложения.

В случае необходимости проведения углубленного факторного анализа, приведенные комбинированные модели могут быть в аддитивной их части расширены путем детализации каждого учтенного в них фактора-слагаемого. Изучение влияния каждого фактора в дальнейшем может проводиться приемами факторного анализа (цепных подстановок, абсолютных разниц и др.).

Аналогичным образом, исходя из установленного порядка исчисления соответствующего налога, можно построить факторные модели и по другим налоговым платежам.

Факторный анализ позволяет наглядно представлять процесс формирования налоговых платежей, регулировать их размер и изыскивать возможности их снижения.

**Этап третий.** Оценка налоговой нагрузки экономического субъекта.

Налоговая нагрузка – это отношение суммы всех налоговых платежей к величине доходов, которое представляет собой удельный вес обязательных платежей в общем объеме доходов. При расчете этой характеристики основная проблема заключается в выборе конкретной базы, с которой соотносится сумма уплаченных налогов. В современной научной литературе существует несколько подходов к определению такого базового показателя:

- совокупный доход или доход (выручка) от реализации продукции;
- прибыль за период (чистая или до налогообложения);
- добавленная или вновь созданная стоимость;
- источник уплаты налога или соответствующий используемый ресурс.

Всего можно насчитать порядка десяти различных методик, каждая из которых имеет достоинства и недостатки [9]. Выбор конкретной методики, которая будет использоваться в ходе анализа, зависит от видения аналитика, наличия достаточных данных для расчетов и задачи сопоставления рассчитанных показателей.

Полученный результат сравнивается с аналогичными данными прошлых периодов, а также со средними данными по стране, отрасли, организациям такого же уровня и т.д. Такое сравнение требуется для определения рейтинга

анализируемого предприятия, для более полной и объективной оценки уровня налогообложения предприятия. Исходя из этого, рекомендуется выбирать две методики расчета налоговой нагрузки: предполагающую детальный расчет для проведения внутреннего анализа и обобщенный показатель для внешнего сравнения.

Выводы, сделанные по полученным результатам, можно рассматривать как данные для обоснования и принятия управленческих решений в области налогообложения.

**Этап четвертый.** Оценка соблюдения сроков уплаты налогов в бюджет.

Состояние налоговых расчетов с позиций соблюдения установленных законами сроков уплаты налогов следует рассматривать как одну из визуальных характеристик уровня платежеспособности организации. Наличие просроченной задолженности по налогам характеризует платежеспособность предприятия как неудовлетворительную в определенных моменты анализируемого периода и влечет за собой необходимость начисления и уплаты пени в соответствии со ст. 75 НК. На данном этапе рассчитываются:

- коэффициенты исполнения текущих налоговых обязательств перед бюджетами разных уровней и внебюджетными фондами ( $k_{ино}$ );
- коэффициент задолженности фискальным органам ( $k_3$ );
- доля суммы штрафов и пени в общей задолженности по налогам и сборам организации.

Коэффициенты исполнения текущих налоговых обязательств определяются как отношение величины уплаченных налогов (взносов) к величине начисленных налогов (взносов) за тот же период:

$$k_{ино} = \frac{НП_{упл}}{НП_{начисл}},$$

где  $НП_{упл}$  – сумма налоговых платежей, уплаченных в анализируемом периоде;

$НП_{начисл}$  – сумма налоговых платежей, начисленных за анализируемый период.

Общую величину задолженности фискальным органам определяют по формуле:

$$k_3 = \frac{КЗ_{нс}}{V_{ср}},$$

где  $КЗ_{нс}$  – задолженность по налогам и сборам на конец анализируемого периода (по данным баланса);

$V_{ср}$  – выручка, средняя за период, определяемая как отношение валовой выручки по оплате к числу месяцев периода.

Повышение уровня коэффициента задолженности фискальным органам характеризует увеличение удельного веса задолженности по налогам в общей сумме долгов предприятия.

Влияние на прибыль пени и штрафов, начисленных за налоговые правонарушения, определяется через расчет их удельного веса в общей сумме налоговых платежей. Начисление пени в связи с несвоевременным перечислением налогов в бюджет равноценно уменьшает чистую прибыль и свидетельствует о несовершенстве управления денежными потоками предприятия. Начисленные штрафы в связи с налоговыми правонарушениями также равноценно уменьшают чистую прибыль и являются следствием неудовлетворительного состояния внутреннего контроля и низкого качества проведенного аудита бухгалтерской отчетности.

По материалам исследования делаются конкретные предложения и рекомендации по соблюдению сроков уплаты налогов.

**Этап пятый.** Проведенный анализ состояния налоговых расчетов необходимо связать с текущим состоянием финансово-хозяйственной деятельности организации. Причиной такой необходимости является обоснование налоговой выгоды с позиции действующего законодательства: полученные в ходе мероприятий по минимизации налогов выгоды должны способствовать улучшению финансового состояния организации в целом, а не быть самоцелью [8]. Для этого нужно провести *экспресс-анализ текущего состояния финансово-хозяйственной деятельности организации*. Целью такого анализа является оценка текущего состояния, динамики экономического потенциала и рыночной деятельности. Для проведения экспресс-анализа используются данные финансовой отчетности организации. Он включает в себя оценку состояния и динамики экономического потенциала и оценку имущественного положения организации.

Экспресс-анализ текущего состояния финансово-хозяйственной деятельности организации поможет оценить реальную картину состояния организации за анализируемый период.

**Этап шестой.** Оценка эффекта от установленной организацией (предприятием) учетной и налоговой политики.

Учетная и налоговая политики влияют на финансовые результаты работы организации (предприятия). Определение и грамотное применение элементов учетной и налоговой политики – одно из условий эффективного налогового производства. Выбирая позицию, предприятие должно обосновать сделанный выбор расчетами налогов, величина которых зависит от выбора альтернативного способа учета, т.е. снижение

(рост) налоговой нагрузки вследствие избранного способа определения выручки от реализации в целях налогообложения.

По материалам исследования делаются конкретные выводы об экономическом эффекте от установленной предприятием налоговой политики. Даются рекомендации по оптимизации учетной и налоговой политики организации (предприятия).

**Этап седьмой.** *Обобщение результатов проведенного анализа в виде конкретного заключения.*

Содержание заключения должно быть достаточно полным и содержать выводы по всем проведенным этапам анализа. Общая последовательность изложения может быть следующей:

1) характеристика экономического уровня развития предприятия и условий его хозяйствования;

2) характеристика системы налогообложения исследуемой организации (общая, специальные режимы и т.д.), выделение особенностей налогообложения;

3) характеристика динамики показателей налоговой нагрузки, налоговой базы, структуры налогов, налогового производства;

4) отражение взаимосвязи состояния налоговых расчетов и финансовых результатов деятельности организации;

5) формулировка рекомендаций в отношении:

– регулирования и снижения каждого из налоговых платежей и налоговой нагрузки в целом;

– возможностей роста финансовых результатов за счет экономии налоговых платежей;

– совершенствования управления денежными потоками в целях недопущения уплаты пени;

– повышения качества внутреннего контроля и аудита бухгалтерской отчетности в целях предотвращения уплаты штрафных санкций за налоговые правонарушения.

В целом результаты такого анализа дают возможность корректировки налоговой политики организации, механизма налогового влияния на доходы и расходы.

### Список литературы

1. *Зиновьева Н.Г.* Налоговое планирование как способ повышения эффективности функционирования сельскохозяйственных товаропроизводителей // *Управленческий учет.* 2006. № 2. С. 74-84.

2. *К вопросу о методике определения налоговой базы по НДС и налогу на прибыль расчетным методом* // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб. науч. тр. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой; Перм. гос. ун-т. Пермь, 2011. С. 178-189.

3. *Медведев А.Н.* Как планировать налоговые платежи: практическое руководство для предпринимателей. М.: ИНФРА-М, 1996. 192 с.

4. *Митюкова Э.С.* Налоговое планирование. Анализ реальных схем. М.: Эксмо, 2008. 192 с.

5. *Налоговое планирование в бизнесе* / под ред. Ф.Н. Филиной. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2008. 336 с.

6. *Налоговое планирование на предприятиях и в организациях (оптимизация и минимизация налогообложения):* гл. науч. ред. Л.П. Павлова. М.: Издание редакции журнала «Бухгалтерский учет и налоговое планирование», редакции «Библиотека бухгалтера и предпринимателя» и Международного центра сравнительных исследований проблем налогообложения, 1997-1998. 2099 с.

7. *Налоговое планирование.* Business Toolkits, 1996. URL: [www.aup.ru/files/m44/taxes.pdf](http://www.aup.ru/files/m44/taxes.pdf) (дата обращения: 07.10.2013).

8. *Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды.* Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. *Пащенко Т.В.* Анализ и оптимизация налоговой базы: учеб. пособие. Пермь, 2010. 184 с.

10. *Селезнева Н.Н.* Налоговый менеджмент: администрирование, планирование, учет: учеб. пособие. М.: Юнити-Дана, 2007. 224 с.

11. *Тихонов Д.Н.* Основы налогового планирования. М.: Инфограф, 1999. 192 с.

12. *Фишер О.В.* Налоговое планирование на промышленном предприятии. М.: Финансы и кредит, 2003. 96 с.