

СИБИРСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ РОССИЙСКОЙ АКАДЕМИИ НАУК
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ
БЮДЖЕТНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ НАУКИ
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ОРГАНИЗАЦИИ
ПРОМЫШЛЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА
СИБИРСКОГО ОТДЕЛЕНИЯ РОССИЙСКОЙ АКАДЕМИИ НАУК

Г.В. Жигульский

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА
КАК МЕХАНИЗМ
ЭКОНОМИЧЕСКОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ
РОСТА ЭФФЕКТИВНОСТИ
ПРОИЗВОДСТВА

Под редакцией
В.В. Титова

Новосибирск
2014

УДК 336.2+338.9
ББК 65.050.9(2Р)2
Ж 688

Ж 688 ***Жигульский Г.В. Налоговая система как механизм экономического стимулирования роста эффективности производства*** / под ред. В.В. Титова. – Новосибирск : ИЭОПП СО РАН, 2014. – 172 с.

ISBN 978-5-89665-276-2

Монография посвящена актуальной теме разработки методологического подхода к формированию теоретических и прикладных аспектов изменения налоговой системы для промышленных предприятий как механизма экономического стимулирования роста эффективности производства.

В работе представлен вариант замены страховых платежей налогом на доходы физических лиц без потери общих налоговых отчислений и доходов физических лиц. Рассмотрен механизм замены НДС налогом с продаж. Представлен вариант изменения налоговой системы введением налога на материальные затраты и услуги (НМЗ). Подбирается так ставка НМЗ, чтобы можно было заменить налоговые отчисления по НДС, прибыли, страховым платежам. Данное направление изменения системы налогообложения отличается от других тем, что предприятие будет заинтересовано в снижении затрат. Увеличение прибыли обеспечит более динамичное развитие предприятия, будет способствовать и росту налоговых отчислений.

Рассматриваемые в монографии проблемы представляют интерес не только для научных работников, занимающихся исследованиями в указанном направлении, но и для преподавателей и студентов, специализирующихся в области налогообложения, инновационного, стратегического и производственного менеджмента, для практического использования в управлении фирмами и корпорациями.

ISBN 978-5-89665-276-2

УДК 336.2+338.9
ББК 65.050.9(2Р)2

© Жигульский Г.В., 20014 г.
© ИЭОПП СО РАН, 2014 г.

Введение

В работе представлена актуальная разработка методологического подхода к формированию теоретических и прикладных аспектов совершенствования налоговой системы для промышленных предприятий как механизма экономического стимулирования роста эффективности производства.

В работе дан анализ соотношения налоговой нагрузки и эффективности работы промышленного предприятия. Расчёты представлены на основе оптимизационного перспективного планирования работы машиностроительного предприятия при различных системах налогообложения. Такой анализ практически отсутствует в подобных исследованиях, позволяет наметить пути изменения налоговой системы для уровня промышленных предприятий, стимулирующей повышение эффективности производства.

Целью исследований является анализ влияния налоговой системы на функционирование промышленного предприятия и разработка её вариантов, способствующих повышению эффективности производства и активизации инновационного предпринимательства.

В работе показано, что при существующей системе налогообложения при росте объёмов продаж и эффективности производства налоговая нагрузка на предприятие растёт.

Показано влияние новых технологических процессов на налоговую нагрузку предприятия – она возрастает. При экономии материальных затрат налоговая нагрузка растёт быстрее, чем рост объёмов продаж, что не способствует внедрению новых технологических процессов.

Кроме того показано, что при повышении эффективности производства налог на добавленную стоимость растёт быстрее роста объёмов продаж, что приводит к отвлечению чистой прибыли для устранения рассогласования баланса предприятия.

В работе представлен вариант замены страховых отчислений налогом на доходы физических лиц без потери общих налоговых отчислений и доходов физических лиц.

Рассмотрен механизм замены НДС налогом с продаж. Количественные расчёты показали, что явного преимущества данного направления изменения налоговой системы не просматривается. Тем более оно не связано прямо со стимулированием экономии затрат в производстве.

Представлен вариант изменения налоговой системы введением налога на материальные затраты и услуги (НМЗ). Именно относительно этой величины определяется сейчас входящий НДС. Подбирается так ставка НМЗ, чтобы можно было заменить налоговые отчисления по НДС, прибыли и страховым платежам. Чтобы обеспечить выплату налога, равного НДС, надо увеличить цены на продукцию предприятия на 18%, входящие материальные затраты и услуги также по стоимости увеличиваются на 18%. Данное направление изменения системы налогообложения отличается от других тем, что предприятие будет заинтересовано в снижении затрат. Увеличение прибыли обеспечит более динамичное развитие предприятия, будет способствовать и росту налоговых отчислений.

Таким образом, научная значимость решения проблемы заключается в разработке принципиально новой системы налогообложения предприятий, в которой в основном налоговые отчисления проводятся относительно материальных затрат, а не результатов работы предприятия (добавленной стоимости, прибыли и др.). Предприятия будут заинтересованы в снижении затрат, что обеспечит повышение эффективности их работы (увеличение добавленной стоимости, прибыли, рентабельности активов), снижение налоговой нагрузки на предприятие, повышение активизации инновационной деятельности, упрощению налоговой системы.

Разработка подобного механизма направлена на развитие теории и методологии системы налогообложения.

Глава 1. ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

1.1. Налог как финансовая экономическая и правовая категория

Понятие налога широко используется в экономической теории, политической экономии, финансах, различных конкретных экономических дисциплинах.

В современной российской экономической литературе рассматриваются два подхода к определению круга проблем, относящихся к категории финансов. С одной стороны, финансы рассматриваются как наука о формировании и использовании денежных средств. При этом выделяются государственные и муниципальные финансы, финансы отраслей экономики и предприятий, финансы населения и международные. В основе такой группировки положен принцип собственности на фонды денежных средств. Это направление традиционно сложилось в рамках отечественной экономической литературы и развивается. С другой стороны, для западной экономической литературы характерно развитие и представление проблем управления финансами (финансовый менеджмент, финансовые риски, портфельные инвестиции и другие направления). В рамках обоих указанных направлений исследуются и проблемы налогообложения [6].

Исследование вопросов налогообложения имеет более древнюю историю, чем изучение финансов. Можно даже сказать, что исследование проблем финансов началось именно с рассмотрения и описания налогов.

Подход к оценке экономической природы налога в различных экономических школах непосредственно зависит от отношения того или иного автора к государству. Например, у П. Прудона – «в сущности вопрос о налоге есть вопрос о государстве», а у К. Маркса «в налогах воплощено экономически выраженное существование государства» (Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т. 4, с. 308).

Условно можно выделить следующие варианты принципиально различных подходов к определению налогов:

- налог представляет собой плату, вносимую каждым гражданином за охрану его собственности, в целях сохранения своей личной и имущественной безопасности (С. Вобан, Ш.Л. Монтескье, В. Мирабо, XVII – начало XVIII века);

- налоги представляют собой разновидность страховой премии, а каждый гражданин страхует своё имущество или свой товар от рисков (А. Терье, Д. Мак-Куллох и др., XVIII–XIX века);

- налоги – это оплата фактически предоставленных государством услуг; налоги должны соответствовать тем выгодам, которые граждане получают от государства (Ж.С. Сисмонди, П. Леруа-Болье, Р. Струма и др., вторая половина XIX века);

- налоги – это общие расходы по эксплуатации общественного капитала;

- налог как жертва, приносимая индивидуумом в интересах государства.

Завершение определенного этапа в исследовании вопросов налогообложения нашло отражение в классических исследованиях А. Смита [75] и Д. Рикардо [68]. Они оформили проблему финансов и налогов в самостоятельное научное направление, поставили вопрос об экономическом содержании налога. Значение классических трудов этих учёных сложно переоценить, однако ответ на вопрос о том, что же именно эти авторы понимают под налогами, в явном виде довольно сложно найти в их работах. Однако из проводимого ими развёрнутого анализа налогов можно вывести некоторые важные их характеристики. К числу таких существенных характеристик относятся: связь с государством, принудительный характер изъятия налога, плата за услуги государства. В работах А. Смита встречаются положения, указывающие на то, что он разграничивал понятия налога и пошлины.

Практически каждая научная школа и направление научной мысли на протяжении XVIII–XIX веков вносили свой вклад в исследование теории налогов и налогообложения и отчасти в теорию финансов.

Чёткое определение налогов начинает оформляться только в начале XIX века, поскольку возникает необходимость отграничения налогов от иных сходных с ними по некоторым или многим характеристикам платежей.

К началу XX века в финансовой науке оформляется довольно чёткое разграничение понятий налога, пошлины, государственной монополии и целевых налогов. К числу наиболее значимых признаков налога относились следующие:

1) односторонний характер платежа, т.е. отсутствие некоего обратного движения услуг и товаров;

2) экономический характер платежа, под которым подразумевается фактически денежный или натуральный платеж, поскольку экономический характер противопоставляется личному (взносу собственным трудом, службой);

3) платёж должен быть произведён государству или общественным группам (земствам, городам);

4) платёж предназначается для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек, т.е. для финансирования государственных расходов [46].

Если обратиться к определению налога в Налоговом кодексе РФ (ст. 8 п. 1) [52], то станет очевидным, что там даётся то же самое определение, только сформулированное более современным языком, а именно: законодательная основа, обязательность, индивидуальная безвозмездность с целью финансирования государственных (общественных расходов). Только указание на денежный характер платежа отличает современное определение от определения начала XX века. Такое же отношение к налогам можно найти в отечественной экономической науке начала XX века [7, 99].

В советский период развития финансовой науки уже в конце 20-х годов XX века в отечественной экономической науке происходит сдвиг в сторону «классового подхода» к определению налога. Так, в учебнике «Финансы и кредит» 1938 г. указывается, что налоги сыграли большую роль в системе мероприятий советской власти, направленных на подавление сопротивления эксплуататорских классов [99, с. 222]. Такой классовый подход к проблемам налогообложения сохранился вплоть до конца 70-х – начала 80-х годов XX века, подтверждением чему может служить статья «Налоги» в Энциклопедии политической экономии. [105, Т. 3, с. 20–22]. В этот период экономического развития нашей страны роль налогов вполне логично сводилась к узкому кругу отношений государства с экономическими агентами, не включёнными полностью в сферу государственной собственности. В этот период имело место известное противопоставление платежей предприятий общественного сектора и налогов. «При такой мобили-

зации средств выпадает то основное, что характеризует налог, а именно отчуждение собственности и переход её из одной формы в другую» [48, с. 7]. Однако отдельные виды налогов всё-таки распространялись на предприятия и в этот период.

В настоящее время с определённой долей условности можно выделить три подхода к определению понятия налога в зависимости от того, к какому научному направлению относится тот или иной автор и какие именно явления и процессы этот автор исследует.

Первое направление – это экономическая теория, представленная широким спектром научных школ (Макконел К.Р., Брю С.Л., Якобсон Л.И., Бьюкенен Дж. М. и др. [11, 47, 106]). Словарь Макмилана определяет налогообложение (процесс) как обязательный сбор с частных лиц и организаций, осуществляемый государством с целью получения средств для финансирования общественных благ и услуг, а также для контроля величины частных расходов в экономике [74]. Основные качества налога в этом направлении следующие: процесс его взимания по праву принуждения, а не добровольности; цель взимания – финансирование общественных услуг (услуг, предоставляемых и потребляемых коллективно). Остальные характеристики (регулярность взимания, контроль частных расходов и др.) не несут значимой смысловой нагрузки [11, 47, 74, 106].

Второе направление – это сформировавшееся в зарубежной экономической литературе научное направление теории финансов, представленное в российских изданиях в основном как «управление финансами», использует близкое к приведенному выше определению налога. Так, Оксфордский словарь «Финансы» приводит следующее определение налога: «сбор, взимаемый центральным правительством или местными органами с физических лиц и корпораций для финансирования расходов государства, а также в качестве средства проведения фискальной/бюджетной политики» [96, с. 413]. Авторы большинства работ, относимых к данному научному направлению, не видят необходимости в использовании более детализированного определения налога, не выделяют принцип принудительного взимания, отсутствие возмездности, отличие налога от сбора.

Третий подход к определению налога исповедуется отечественной финансовой наукой и определён в российской финансовой литературе в конце XIX века. Это определение гласит, что налог

представляет собой обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с физических лиц и организаций, установленный органами законодательной власти, предназначенный для финансового обеспечения деятельности государства и органов местного самоуправления. Такое определение в различных вариациях встречается в большинстве современных учебников по финансам и налогообложению [45, 97–98].

Налоговый кодекс РФ даёт следующее определение налога. «Под налогом понимается обязательный индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения, принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» (ст. 8 п. 1 НК РФ). В этом определении заложены не только экономические нормы, но и правовые, порождающие соответствующие правовые и экономические последствия [52].

Различные юридические аспекты, важные для понимания сути налогообложения, отражены в определении налога Налоговым кодексом и заключаются в следующем:

- прерогатива законодательной власти утверждать налоги;
- главная черта налога – односторонний характер его установления;
- налог является индивидуально безвозмездным;
- уплата налога – обязанность налогоплательщика, она не порождает встречной обязанности государства;
- налог взыскивается на условиях безвозвратности;
- целью взимания налога является обеспечение государственных расходов вообще, а не какого-то конкретного расхода.

Таким образом, в определении налога переплелись экономический смысл и конкретная форма правовых взаимоотношений, закреплённых в законодательных актах. Как правовая категория, налог – это система отношений, включающая в себя ряд взаимодействующих составляющих, каждая из которых имеет самостоятельное юридическое значение. В теории права эти составляющие именуются как элементы налога, элементы налогового обязательства: налогоплательщик (субъект налогообложения); объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога – это обязательные элементы каждого налога. Кроме того,

законодательством могут предусматриваться налоговые льготы; ответственность за налоговые правонарушения; установленная отчётность по налогу и др. В совокупности элементы налогового обязательства характеризуют структуру каждого налога. Все элементы налога по каждому налогу должны быть определены Налоговым кодексом. Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной.

Таким образом, используемое определение налога уточняется за счёт включения в него некоторых детализирующих подробностей в зависимости от использования его в экономической теории, управлении финансами, финансового права, учёте и др.

Одним из ключевых вопросов современной экономической теории, связанной с налогообложением, является проблема определения оптимального (допустимого, целесообразного) уровня налогообложения или масштаба налогового бремени в экономике. Предлагается множество подходов к расчёту этого показателя от простых соотношений до сложных математических формул. Самый традиционный показатель налогового бремени или налоговой нагрузки на государственном уровне – это отношение налоговых доходов бюджетной системы к валовому внутреннему продукту. Говоря о налоговых теориях и рассматривая налоговую систему той или иной страны, нельзя обойти вопрос о налоговом бремени. Следует отметить, что в России этот показатель снизился с 36,5% в 2005 г. до 31,7% в 2010 г. Самый высокий показатель налогового бремени в высокоразвитых европейских странах: Дании – 48,2%, Швеции – 46,4, Италии – 43,5, Финляндии – 43,1% в 2009 г. В США этот показатель составлял 24%, в Японии – 28,1%, в Польше – 21,9% в 2009 г. [60, 67] (табл. 1.1.1).

Изучая проблемы определения налогового бремени с некоторой долей условности можно выделить два направления исследований данной проблемы. Первое представляет собой попытки нащупать оптимальный уровень налогообложения исходя из теоретических конструкций с использованием разнообразного (зачастую весьма сложного) математического аппарата. Второе направление представлено также довольно широким кругом исследований, в рамках которых делается попытка определить этот уровень исходя из имеющейся практики налогообложения и налоговых систем различных стран. К числу ключевых вопросов, вокруг которых развёртывается дискуссия, можно отнести вопрос

Таблица 1.1.1

Налоговые доходы в некоторых странах Организации экономического сотрудничества и развития в 1965–2009 гг., % к ВВП [67]

Страна	1965	1975	1985	1995	2000	2005	2009
Австрия	33,9	36,6	40,8	41,4	43,2	42,1	42,8
Великобритания	30,4	34,9	37,0	34,0	36,4	36,3	34,3
Дания	30,0	38,4	46,1	48,8	49,4	50,9	48,2
Италия	25,5	25,4	33,6	40,1	42,2	40,9	43,5
Канада	25,7	32,0	32,5	35,6	35,6	33,4	31,1
Корея		14,9	16,4	20,0	22,6	25,5	25,6
США	24,7	25,6	25,6	27,8	29,5	27,3	24,0
Франция	34,1	35,4	42,8	42,9	44,4	43,9	41,9
Швейцария	17,5	23,9	25,5	27,7	30,0	29,2	30,3
Швеция	33,4	41,3	41,3	47,5	51,4	49,5	46,4
Япония	18,2	20,8	27,1	26,8	27,0	27,4	

о доле налоговых доходов во внутреннем валовом продукте, о применяемых критериях оптимизации, соотношении налогообложения доходов и налогообложения расходов, различные аспекты оптимизации налогообложения доходов, модели налогообложения товаров и многие другие [46].

В научной литературе нет единства в вопросе выбора показателя налоговой нагрузки (налогового бремени) для уровня промышленных предприятий. Так, в работах [53, 64, 91] такой показатель определяется отношением начисленных налогов к выручке с учётом прочей реализации. В [15, 22] расчёт налогового бремени находится как отношение общей суммы налогов к добавленной стоимости, которая создана предприятием. К проблеме определения показателя налоговой нагрузки (налогового бремени) для уровня промышленных предприятий вернёмся при практических расчётах.

На уровне государства – отношение суммы уплачиваемых налогов к валовому внутреннему продукту (ВВП) [64] или к совокупному национальному продукту [50, 102].

Критерии оптимизации, традиционно используемые при таких исследованиях, исходят из принципов налогообложения, сформулированных ещё А. Смитом. Это принципы справедливости, эффективности и минимизации административных издержек. При введении любого налога приходится маневрировать между этими принципами. В рамках теории оптимального налогообложения эти принципы принимают форму критериев оптимизации. Под принципом справедливости обычно понимается соразмерность распределения налогов между налогоплательщиками. Принцип эффективности предполагает минимизацию искажающего воздействия, которое оказывает тот или иной налог на размещение ресурсов в частном секторе. Теоретически предполагается, что размещение ресурсов в системе, не обремененной налогами, оптимально и, соответственно, чем меньший сдвиг в размещении ресурсов приносит налогообложение, тем выше эффективность такого налога.

В рамках любой конкретной национальной системы (а не теоретической конструкции) приходится маневрировать между справедливостью, эффективностью и администрируемостью. Вероятно, можно построить справедливую налоговую систему (или хотя бы один налог), однако в этом случае велика вероятность того, что такая система или налог будут неэффективными или плохо администрируемыми. Попытки построить налоговую систему (налог) на основе принципа эффективности приводят к утрате справедливости. В реальной действительности всегда приходится чем-то жертвовать – справедливостью ради эффективности, эффективностью ради справедливости или и тем и другим ради администрируемости. В российской налоговой системе имеется ряд примеров такого рода жертв. Один из таких примеров – налог на доходы физических лиц в России, когда ради эффективности и повышения качества администрируемости (сокращения уклонения уплаты от налога и прямых издержек его взимания) в значительной мере произошёл отказ от реализации принципа справедливости [46].

Исследования в области оптимального налогообложения, как правило, акцентируют своё внимание на первых двух критериях, которые чаще формализуются в терминах «индивидуальная полезность» и «общественное благосостояние». Моделирование отклонений, связывающих воедино налоговые ставки и административные издержки, очень сложно, поэтому третий критерий вклю-

чается непосредственно в анализ довольно редко. Для теорий оптимального налогообложения является характерным преобразование всех трёх критериев в различные аспекты общественного благосостояния и тем самым приведение их всех к некой единой размерности. Теоретически такой подход довольно удобен, так как позволяет сформулировать рекомендации для проведения налоговой политики с точки зрения динамики общественного благосостояния. На следующем этапе в качестве показателя (или критерия) общественного благосостояния используется некая мера национального дохода, скорректированная на величину предложения труда, и это, казалось бы, приближает оценку соотношения налогов с продуктом или национальным доходом. Однако в большинстве публикаций в рамках теории оптимального налогообложения необходимый объём налоговых доходов, который должен быть получен с помощью оптимальной налоговой системы, фактически представляет собой экзогенную величину и определяется уровнем государственных расходов [46].

Следует отметить, что в работах данного направления разрабатывается оптимальная налоговая система для фиксированного уровня налоговых доходов, а не для исчисления величины этого уровня. В результате вновь возникает проблема определения объёма общественных благ, финансируемых за счёт налогов, но уже на качественно ином уровне исследования.

Однако в некоторых работах, которые с определённой степенью условности можно отнести к теории оптимального налогообложения, всё же делается попытка увязать объём налоговых доходов и расходов государства и выстроить модель, оптимизирующую эти соотношения. В этих работах исследуются проблемы эндогенного роста. Но результаты таких исследований очень сильно зависят от используемых моделей, носят довольно абстрактный характер и не дают конкретного ответа на вопрос об оптимальной величине налогового бремени (доли налогов в ВВП).

Альтернативу теоретическому подходу в определении оптимальной доли налоговых доходов в ВВП составляет подход, учитывающий опыт различных стран, с позиций компаративистики. Такие работы известны и внимательно изучаются российскими специалистами. Однако следует отметить, что разброс значений показателей по налоговой нагрузке при данном подходе довольно широк как в экономически развитых и благополучных странах,

так и в развивающихся странах и в странах с переходными экономиками [46].

При оптимизации налоговой нагрузки, введении новых налогов, установлении ставок по налогам широко используется кривая Лаффера, с помощью которой устанавливается графическое отображение зависимости между налоговыми поступлениями и динамикой налоговых ставок. Попытку доказать наличие такой зависимости предпринял в 1974 г. американский экономист А. Лаффер. Он заметил, что существует некоторая оптимальная величина ставки налога. В качестве доказательства была предложена гипотетическая кривая, в соответствии с которой доходы бюджета растут при не слишком высоких ставках налога. С увеличением ставки налога с предприятий от нуля, при которой поступления в бюджет нулевые, растёт доля дохода каждого предприятия, отчисляемая в бюджет, но подрываются стимулы трудовой активности и развития производства. Была установлена следующая экономическая закономерность: повышение налоговой ставки обеспечивает большую величину налоговых поступлений лишь до определённого момента, а после него дальнейшее повышение ставки налога ведёт к снижению стимулов производства, и таким образом общая сумма налоговых поступлений от предприятий сокращается. Если ставка подоходного налога превышает некий предельно допустимый уровень, равный, по оценкам Лаффера, 50%, это вызывает резкое снижение деловой активности населения и фирм. Вследствие уменьшения стимулов к производственной деятельности сокращается база налогообложения, объём налоговых поступлений и замедляется экономический рост.

Анализ кривой Лаффера основывается на следующих отправных точках: при нулевой ставке налога поступлений в бюджет нет. Если ставка налога равна 100%, то поступления в бюджет также отсутствуют, поскольку в этом случае легальная экономика трансформируется в теневую. Если ставка налога установлена в пределах 50%, то при определённом её оптимальном значении достигается оптимальная величина налоговых поступлений.

Суть так называемого эффекта Лаффера состоит в том, что уменьшение ставки подоходного налога до оптимального уровня приведёт в краткосрочном периоде к временному сокращению налоговых поступлений в бюджет, а в долгосрочном – к их увеличению, так как возрастут стимулы к трудовой и предпринима-

тельской деятельности, сократится теневой оборот, и в связи с этим увеличится сфера легальной экономики [3, с. 320].

Для практического использования идеи Лаффера необходимо решить две задачи. Во-первых, требуется теоретическое доказательство наличия кривой Лаффера не только для общей массы налогов, но и для отдельных их видов. Во-вторых, важно определить, на какой стороне кривой (слева или справа от отметки 50%) находится система налогообложения страны в данный момент. Это далеко не всегда учитывалось при использовании кривой Лаффера, поэтому не всегда были получены ожидаемые результаты. Так, например, расчёты Лаффера послужили теоретическим обоснованием крупного сокращения налогов в начале 1980-х годов после прихода к власти в США администрации Р. Рейгана. Однако широкомасштабное сокращение налогов хотя и стимулировало деловую активность, но отрицательно отразилось на социальных программах, так как ожидаемого роста поступлений в бюджет США не произошло. Эффект Лаффера не сработал и в России. В 2002 г. собираемость налога на прибыль с организаций снизилась на 13 млрд руб. из-за снижения ставки налога на прибыль с 35 до 24% [70, с. 272].

Таким образом, при рассмотрении налога с точки зрения финансовой, экономической и правовой категорий необходимо учитывать значимость налогов для формирования доходов бюджета с целью покрытия расходов государства. И логика выработки определения экономической сущности налога должна строиться на основе исходного пункта – государства с его обязательствами в отношении круга общественных услуг, а затем уже характера отношений, обеспечивающих финансирование предоставления этих услуг. Исходя из этого подхода, можно дать определение налога с точки зрения его формальных признаков.

Показано, что существует проблема оптимизации системы налогообложения, когда выполняются потребности бюджета и растёт эффективность функционирования налогоплательщиков-организаций и экономики страны в целом. Так, в табл. 1.1 показано, что в наиболее развитых странах мира (США, Япония, Корея, Канада) налоговая нагрузка (налоговые отчисления к ВВП) минимальная. Низкая налоговая нагрузка и в Китае, 25,3%, но в налоговой системе Китая отсутствуют налоги, формирующие систему государственного пенсионного обеспечения и страховых платежей.

1.2. Налоговые системы зарубежных стран

Государства различаются формами государственного устройства: унитарные и федерации, а также разные их модификации. В унитарных государствах их части являются административно-территориальными единицами и не имеют статуса государственного образования. В отличие от федерации, в унитарном государстве есть единые для всей страны высшие органы государственной власти, единая правовая система, единая конституция. На сегодняшний день большинство суверенных государств являются унитарными. Как правило, крупные по численности населения государства являются федерациями (Китайская Народная Республика является исключением). Субъекты федеративного государства не могут быть унитарными, поскольку они не имеют суверенитета в полном объёме, а обладают лишь некоторыми его признаками.

Основными признаками унитарного государства являются: единый для всего государства учредительный нормативный правовой акт (или совокупность таких актов), нормы которого имеют верховенство для всей территории страны; единые для всей страны высшие органы власти; единая система законодательства; единое гражданство; единая денежная единица; единый государственный язык; составные части унитарного государства не обладают признаками суверенитета. Унитарные государства могут быть централизованными и децентрализованными в зависимости от характера взаимоотношений между высшими и местными органами власти и от объёма полномочий, предоставляемых административным территориальным единицам или автономным образованиям в составе унитарного государства. Примером централизованного унитарного государства является Туркменистан, децентрализованного – Королевство Испания. Иногда выделяют: государство с одной автономией (например Украина с автономной республикой Крым); государство со многими автономиями (например Испания с автономными сообществами (областями)); государства с автономиями разного уровня (например Китайская Народная Республика с автономными округами, автономными уездами, автономными районами и особыми административными районами).

В федеральных государствах, исходя из определения федерации как формы объединения ряда государств, сохраняющих опре-

делённую юридическую государственную самостоятельность, создают новое единое государственное образование. Форма федерации предполагает единые: союзное гражданство, армию, союзные государственные органы. В свою очередь, конфедерация – это союз отдельных государств, сохраняющих независимое (суверенное) существование, но объединённых одним или несколькими органами управления. В мировой практике примерами федеративных государств являются США, ФРГ и Канада, а конфедеративного – Швейцария. Различие между этими формами объединения ярко иллюстрируется страницами истории США, когда в войне между Севером и Югом одна часть (северяне) боролась за федерацию, другая – за конфедерацию.

Современный федерализм принято квалифицировать как конкурентный федерализм. Его основой является принцип субсидиарности, означающий, что конкретные задачи сравнительно небольших административных единиц должны решаться на возможно более низком уровне власти. И только такой подход может обеспечить высокую степень независимости и, следовательно, подлинный демократизм управления. В свою очередь, каждое движение в сторону централизации ведёт к ограничению гражданских и избирательных прав населения, когда усиливается «анонимность» власти [54, с. 413].

Принцип субсидиарности включает в себя несколько принципов:

1. Принцип происхождения относится к свободной торговле товарами и услугами и означает, что местные власти не должны проверять и лицензировать подлежащие продаже товары, поставщики которых получили лицензии в другом районе страны. Тогда у местных властей появляются возможности расширения базы налогообложения за счёт привлечения «чужих» предпринимателей и стимул к соперничеству в области установления правил, наилучшим образом отвечающих нуждам граждан.
2. Принцип «исключительности», т.е. эксклюзивное, чёткое и определенное возложение ответственности за коллективные действия на данный уровень власти.
3. Принцип фискальной эквивалентности означает, что каждая административная территория должна финансировать свои властные функции, переданные ей или взятые ею на себя, за счёт средств, полученных от налогов, сборов и заимствований,

за которые она несёт ответственность. Таким образом, государственные расходы «дисциплинируются» благодаря необходимости собирать налоги или брать в долг.

4. Фискальная децентрализация в сочетании с фискальной эквивалентностью (платить за все государственные услуги) создает для местных органов власти стимул к расширению доходной базы и развитию. Этот принцип означает, что все уровни власти имеют большие права в построении собственных налоговых систем.

Перечисленные принципы определяют конкурентный федерализм и имеют тенденцию усиливать друг друга. При нарушении хотя бы одного из них страдает конкуренция между территориями. Например, право центра усиливать все ставки налогов наносит серьёзный удар по независимости и ответственности местных властей и т.д. Таким образом, подлинный конкурентный федерализм может быть понят только как взаимосвязанное целое [40].

Система налогообложения при федеральном государственном устройстве должна быть структурирована на основе указанных принципов и поэтому серьёзно отличается от подхода к её формированию в унитарном государстве, политическая воля которого сосредотачивается в едином центре, а местные самоуправляемые корпорации всё-таки не имеют статуса государственного суверенитета. В федеративном государстве имеются, по крайней мере, два уровня с подлинным государственным суверенитетом – центральный и региональный. Однако для соблюдения целостности государства необходимо обеспечить единое налоговое законодательство с двухканальной системой. Рассмотрим конкретные налоговые системы наиболее типичных представителей унитарных и объединённых федераций государств.

Налоговая система Франции

Одним из крупнейших унитарных государств современной Европы является Франция, в которой в отдельных отраслях доминирует государственная собственность, и Правительство делает серьёзные шаги в изменении налоговой политики. Среди развитых стран Францию отличает высокая доля налоговых поступлений в валовом внутреннем продукте и взносов в фонды социального значения. Основными принципами налоговой системы

являются: системность, гибкость, социальная направленность. Особенность Франции – низкий уровень прямого налогообложения и одновременно высокий уровень – косвенного. Отличительными особенностями являются также стимулирование роста вложений в науку, налогообложение доходов от перепродажи имущества. Налогообложение в этой стране можно условно разделить на три крупных блока: косвенные налоги, включаемые в цену товара, или налоги на потребление; налоги на прибыль (доход); налоги на собственность [54, с. 400].

Основным источником доходов бюджета Французской Республики в настоящее время служат косвенные налоги, которые обеспечивают около 60% доходов общего бюджета, а среди них наиболее важным является налог на добавленную стоимость (НДС), введённый во Франции с 1954 г. Поступления от НДС составляют 45% от всех налоговых поступлений. По НДС применяется стандартная ставка – 19,6%; предельная ставка на предметы роскоши, машины, алкоголь, табак – 22%; 7% – на книги и пониженная – 5,5% (для некоторых видов продуктов, медикаментов, перевозок, культурных мероприятий, туристических гостиничных услуг). Предусматривается законодательством также ряд льгот по освобождению от НДС некоторых малых предприятий; операций с экспортом; банковской и финансовой деятельности; услуг частных врачей и преподавателей; сельского хозяйства и рыболовства и др. [67, 71, 95].

Важным источником доходов бюджета также являются акцизы. Перечень подакцизных товаров во Франции достаточно широк. Акцизы взимаются с нефтепродуктов, электроэнергии, крепких спиртных напитков и пива, табачных изделий, драгоценных и ювелирных изделий, игорного бизнеса и др.

К числу налогов на потребление относятся таможенные пошлины, которые могут взиматься по специфическим или адвалорным ставкам и выступают помимо источников доходов бюджета важным инструментом экономической политики государства, направленной на защиту национальной промышленности и сельского хозяйства.

Среди прямых налогов наибольшую роль играют налог на прибыль (доход) корпораций и физических лиц. Налог на прибыль корпораций взимается с частных и государственных компаний, ассоциаций и партнёрств, занимающихся предпринимательской деятельностью и не освобождённых от его уплаты. Его

уплачивают как резиденты, так и нерезиденты в части прибыли, полученной от деятельности во Франции. Налогооблагаемой базой является годовая прибыль корпорации, декларация по которой представляется в налоговые органы до 2 апреля года, следующего за отчётным. До окончательного расчёта с бюджетом корпорации вносят квартальные авансовые платежи. Ставка налога составляет 34% от налогооблагаемой прибыли и 42%, если этот доход идёт на выплату дивидендов, а не на развитие. Кроме того, пониженные ставки от 10 до 24% применяются к доходам от земельных участков, сельскохозяйственных ферм и ценных бумаг. При соблюдении некоторых условий от этого налога могут быть освобождены сельскохозяйственные кооперативы и инвестиционные компании.

Подходный налог с физических лиц взимается со всех доходов, полученных физическим лицом в течение года, включая заработную плату, пенсию, ренту, вознаграждений, всех видов деятельности как коммерческого, так и некоммерческого характера и составляет 20% налоговых доходов бюджета. Причём облагаются доходы, полученные как во Франции, так и от источников за рубежом. Важная особенность: обложению подлежит доход не физического лица, а доход семьи. Налог уплачивается начиная с 18-летнего возраста. Ставки налога имеют прогрессивный характер – от 0 до 54% в зависимости от доходов. Ежегодно шкала уточняется, позволяя учесть инфляционные процессы. Законодательством предусмотрены необлагаемый минимум, вычеты из налогооблагаемой базы, специальные скидки для инвалидов и пенсионеров.

С начала 90-х годов XX века введены специальные социальные начисления в размере 2,4% от доходов физических лиц-резидентов.

По особым правилам облагаются доходы, полученные от операций с собственностью – недвижимостью, движимым имуществом и ценными бумагами. Объектом налогообложения является прибыль от их продажи.

Работодатели обязаны уплачивать следующие налоги, объектом налогообложения которых служит фонд оплаты труда работников: социальный налог на заработную плату; налог на развитие профессионального образования; сбор на профессиональную подготовку; сбор на строительство жилья.

Третьим крупным источником государственных доходов Франции являются налоги на собственность и имущество – здания, промышленные и сельскохозяйственные предприятия, движимое имущество, фондовые активы. Налог имеет прогрессивный характер, но существует ограничение: сумма подоходного налога и налога на собственность не должна превышать 85% всего дохода. Кроме того, существуют и другие налоги на собственность: налог на доходы, полученные от сдачи имущества в аренду; налог на транспортные средства; регистрационный налог.

Во Франции достаточно развита также и система местного налогообложения. Общий объем местных бюджетов достигает 60% бюджета страны. Местные органы власти могут дополнительно вводить на своей территории следующие местные налоги и сборы: налог на уборку территорий; земельный налог; налог на жилье; профессиональный налог; сбор на установку электроосвещения и др. [67].

Правительством Франции проводятся изменения в налоговом законодательстве, направленные на защиту местных компаний от поглощения иностранными компаниями и на пересмотр некоторых льгот.

Налоговая система Японии

Из унитарных стран особый интерес представляет налоговая система Японии [18, 41, 67, 93]. Для неё характерны следующие особенности:

- относительно невысокий по сравнению с другими промышленно развитыми странами совокупный уровень налогового бремени. Например, доля налогов в национальном доходе Японии в 2009 г. – 28%, тогда как во Франции – 41,9, в Дании – 48,2, в Швеции – 46,4% [67];
- общая ориентация налоговой системы на прямые налоги в отличие от преимущественной роли косвенных в большинстве промышленно развитых странах;
- высокое бюджетное значение налога на доходы физических лиц и на прибыль корпораций; они приносят наибольший доход государству в отличие от стран Европы;
- последовательное проведение политики экономического стимулирования посредством предоставления налоговых льгот;
- щадящий режим налогообложения крупных корпораций;

- в отличие от многих стран в Японии довольно высокая доля неналоговых поступлений в государственном бюджете – более 16% (арендная плата, продажа земельных участков, пени, штрафы, доходы от лотерей, займы и др.);

- более 64% всех налогов образуется за счёт государственных налогов, что характеризует финансовую мощь федерального правительства и сравнительно малую финансовую базу нижестоящих органов власти [54, с. 407].

Налоговая система Японии, как США и стран Европы, включает множество налогов: 25 государственных и 30 местных. Их можно классифицировать по трём крупным группам: первая – это прямые подоходные налоги как с физических, так и с юридических лиц; вторая – прямые налоги на имущество; третья – прямые и косвенные потребительские налоги.

Налог на прибыль корпораций в Японии поступает в национальный и местные бюджеты. Общий объём изъятий по данному налогу составляет около 40% прибыли корпораций, однако для малого бизнеса введены льготные пониженные ставки. В последние годы объём поступлений от налога этого налога в общем объёме доходов национального бюджета составляет около четверти.

Ещё более велико для бюджета Японии значение налога на доходы физических лиц, доля которого в объёме национального бюджета страны в разные годы составляла от 35 до 42%. Средства от этого налога поступают также в бюджеты всех трёх уровней. Подоходным налогом облагаются все доходы физических лиц, однако имеются льготы или освобождения от уплаты налога: «базовая льгота» – необлагаемый минимум дохода налогоплательщика (350 тыс. иен) и аналогичная льгота распространяется на супругу (супруга) и на каждого иждивенца. Кроме того, такие виды доходов, как заработная плата, пенсии и выплаты социального страхования, имеют специальные налоговые освобождения. Необлагаемый минимум для семьи из 4 человек в Японии гораздо выше, чем в США, Германии, Англии, Франции. Семейные пары с одинаковым годовым доходом платят различный подоходный налог в зависимости от того, работает ли один супруг в семье или двое. Современная налоговая система Японии приветствует семьи, где работают оба супруга с примерно одинаковыми доходами, а семейные пары, где работает только один супруг, несут более тяжёлое налоговое бремя, нежели семьи, где работают оба супруга. Кроме того, независимо от величины дохода каждый

житель Японии обязан уплачивать налог на проживание в размере 3200 иен в год [51].

Налоги на имущество в Японии как юридические, так и физические лица уплачивают по единой ставке – 1,4% от стоимости имущества. Подлежит налогообложению также и передача имущества в порядке наследования и дарения, причём стоимость имущества в таких случаях оценивается по рыночным ценам или по цене приобретения. Для родственников предусматриваются различные льготы.

Косвенное налогообложение Японии представлено таможенными пошлинами, налогом на добавленную стоимость, взимаемым по ставке 5%, и акцизами. Косвенное налогообложение в Японии имеет некоторые особенности. Во-первых, целью введения акцизов является увеличение поступлений в бюджет (в США и странах Западной Европы акцизы на алкоголь и табачные изделия вводились для контроля уровнем за потреблением этих товаров). Во-вторых, налогообложение предметов роскоши. В-третьих, существование специальных налогов на нотариат, гербовый сбор, сбор на деятельность фондов и бирж и операции с ценными бумагами.

На протяжении последних лет налоговая система Японии подвергалась существенному реформированию. Целями проводимой реформы были объявлены реструктуризация японских корпораций и повышение их глобальной конкурентоспособности. Для обеспечения поддержки экономического подъема на 2007–2008 гг. были введены дополнительные льготы: продление льготы на прирост капитала для частных инвесторов фондовой биржи; меры, позволяющие инвесторам использовать убытки от продажи акций для вычета из доходов от других видов финансовой деятельности в 2009–2010 гг. финансовых годах; увеличение лимита амортизационных отчислений до 100% от стоимости капитальных вложений в оборудование; возможность снижения срока амортизации отдельных видов основных средств с 8–10 до 5 лет; дополнительные льготы для малых и семейных предприятий [51, 54].

Краткий обзор налоговых систем даже двух унитарных индустриальных стран позволяет сделать вывод об их значительном разнообразии. Каждая страна осуществляет свою налоговую политику, решает задачи её эффективности с учётом собственного опыта исторического развития, особенностей национальной эко-

номики и традиций, взаимоотношений правительства, бизнеса и профсоюзов. Поэтому вопрос гармонизации налоговых систем является проблемой достаточно сложной.

Система налогов в США

В силу того что США являются федеративным государством, налоги на доходы взимаются как на федеральном уровне, так и на уровне штатов, а в некоторых случаях – муниципалитетами. Через налоговую систему США в государственный бюджет в среднем поступает свыше 90% всех доходов. Налоговое бремя в США довольно низкое по сравнению с другими развитыми странами (в 2009 г. составило 24%) [67].

Характерными особенностями системы налогов в США являются:

- налоговое законодательство США, в отличие от российско-го, не содержит перечня федеральных, региональных и местных налогов, более того, штаты США обладают правом на установление на своей территории любых налогов и это право ограничено лишь обязанностью соблюдать при ведении налогов конституционные принципы налогообложения;
- в США не существует налога на добавленную стоимость, но практически все штаты взимают налог с продаж;
- компании являются плательщиками федерального корпоративного налога, но в большинстве случаев они платят и корпоративный налог штатов;
- налог на социальное обеспечение уплачивают как работники, так и работодатели;
- система налогов США в большей степени ориентирована на прямые налоги, а поступления от налога на доходы физических лиц существенно превышают объём средств, получаемых от сбора корпоративного налога.

Основную часть доходов федерального бюджета составляет подоходный налог с населения (около 40%), субъектами которого выступают физические лица, индивидуальные предприятия и партнёрства, не имеющие статуса юридического лица. Подсчёт налога выполняется в три этапа. На первом – подсчитывается валовой доход, включающий зарплату, пенсии, алименты, доходы по ценным бумагам, вознаграждения, бонусы, ренты и роялти и др. На втором – валовой доход корректируется за счёт вычетов

из него разрешённых затрат и льгот (торговые и производственные затраты, пенсионные взносы лиц, алименты, убытки от продажи или обменных операций с ценными бумагами, авансовые налоговые взносы и др.). На третьем – из суммы скорректированного валового дохода исключаются стандартные вычеты: необлагаемый минимум на каждого иждивенца налогоплательщика; дополнительные скидки для лиц старше 65 лет и инвалидов; командировочные; благотворительные взносы и др. Полученная величина составляет налогооблагаемый доход. Ставки устанавливаются по прогрессивной шкале от 15 до 39,6% и зависят от категории налогоплательщика [17].

Следующий важнейший налог в системе подоходного налогообложения – налог на прибыль корпораций. Налог взимается с чистой прибыли. Плательщиками являются акционерные компании. Примерно 85% налога взимается на федеральном уровне, а 15% – штатами и местными органами власти. Налогооблагаемая прибыль определяется в три этапа: на первом – определяется валовой доход компании; на втором – из валового дохода вычитаются расходы компании, которые тщательно оговариваются в налоговом законодательстве; на третьем – вычитаются льготы и решаются вопросы двойного налогообложения, связанные с выплатой дивидендов. Огромные льготы имеют фермерские хозяйства и инвесторы. Для фермеров в неблагоприятные годы налогооблагаемая база сводится к нулю. Фактическая ставка прироста капитала находится на уровне 14%. Особое внимание уделяется также вопросу льготного налогообложения индивидуальных инвесторов, вкладывающих средства в малый инновационный бизнес. Для инвесторов обычная ставка равна 15%, фактически она составляет 7,5%. Основная ставка налога на корпорации установлена в размере 34% и вносится по следующей схеме: корпорация уплачивает 15% за первые 50 тыс. долл. налогооблагаемого дохода, 25% – за следующие 25 тыс. долл., свыше 75 тыс. долл. – 34%. Кроме того, на доходы от 100 до 335 тыс. долл. установлен дополнительный сбор в размере 5%.

Взносы на социальное страхование уплачивают работники и работодатели. Комбинированная ставка составляет 15,3%. Налоги с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения, физические лица платят по ставке от 18 до 55%. Доля их в объёме федеральных налоговых поступлениях невысока (1–2%) [17]. Структура налоговых доходов 50 штатов существенно отличается

от федеративной. В целом собственные поступления составляют приблизительно 80%, оставшиеся 20% – это федеральные субсидии (гранты). Доля в общем объёме поступлений налога с продаж достигает 30–40%. Объектом его налогообложения является стоимость товаров и услуг. Ставки налога устанавливаются штатами в диапазоне 4–8%. Подоходный налог с населения взимается в 44 штатах. Ставки варьируют от 2 до 10%. Налог на прибыль с компаний установлен почти во всех штатах, так же как и налоги на имущество с юридических и физических лиц (ставки от 0,5 до 5%). Кроме того, штатами взимаются всевозможные акцизы, налог на капитал и лицензионные сборы, а работодатели производят обязательные отчисления на выплату пособий по безработице.

Кроме того, муниципальные образования для пополнения местных бюджетов имеют право вводить дополнительно имущественные налоги и местный налог с продаж, доходы которого собираются в штате, а затем возвращаются тому органу местного самоуправления, на территории которого они получены [55].

Налоговая система Швейцарии

Швейцария – конфедеративное государство, состоящее из конфедерации (центрального штата), 26 кантонов и входящих в них 2800 муниципалитетов. Кантоны являются суверенными административно-территориальными единицами, а степень муниципальной автономии определяется законодательством кантона. В соответствии с принципом швейцарского федерализма в стране существует трёхуровневая система налогообложения. Швейцария занимает 2-е место в мире по уровню налогового гнёта после Дании – доля налогов в ВВП в 2009 г. составила 46,4% [67].

Структура налоговых доходов конфедерации примерно такова: НДС – около 30%, прямые налоги – 24, таможенные пошлины – 15, расчётный налог – 10, гербовые сборы – 4,5, прочие – 4,5, неналоговые сборы – 12%. НДС введён с 1 января 1995 г. Налоговые ставки три: стандартная – 5%, специальная – 3% на услуги гостиниц, специальная 3%– для продуктов и др. [56].

Из прямых налогов наибольшее значение имеют подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль и капитал юридических лиц. Подоходный налог с физических лиц платят все лица, осуществляющие прибыльную деятельность в Швейцарии. Ставки налога на прибыль варьируют от 11 до 29%. Федеральный

налог на прибыль является прогрессивным и взимается по трёх-уровневой шкале. Базовый налог взимается по ставке 3,63%. Максимальная ставка не может превышать 9,8% суммарной прибыли. Однако дивиденды облагаются по ставке 35% в отличие от России (9%).

Кантоны сами формируют своё законодательство. В кантонах платят также подоходный налог с физических лиц, налоги на прибыль и капитал, налоги с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения, налоги на недвижимость и на транспортные средства и др. [56].

Таким образом, формированию налоговых систем в федеративных государствах можно дать следующую общую характеристику.

- γ Во всех государствах субъекты федерации (штаты, провинции, кантоны) имеют высокий уровень самостоятельности в налоговых инициативах.

- γ Властные полномочия, обстоятельства по расходам и права на налоговые доходы имеют хорошее правовое обеспечение и четкое разграничение.

- γ Налоги, несущие основную фискальную нагрузку, обычно «повторяются» на всех трех уровнях.

- γ Достаточно сложная система налогообложения с часто высоким суммарным уровнем ставок всегда предполагает стимулирующую роль основных налогов, однозначно фискально-конфискационная направленность отсутствует, а реальная величина оценки налогооблагаемого объекта всегда ниже уровня первоначальной.

- γ Отсутствие реальных источников налогообложения, необходимых для обеспечения достаточного финансирования расходов, всегда дополняется различными методами финансового выравнивания со стороны федерального органа, что обеспечивает тесную взаимосвязь и взаимообусловленность составных частей государства как единого целого.

- γ Во всех государствах ведется постоянная работа в сферах совершенствования теории и практики федерализма, гармонизации налоговых систем [54].

При общих закономерностях в каждой стране, безусловно, имеются свои особенности, специфика, которые учитываются при принятии решений по налогообложению.

Налоговые системы и налоговые реформы в странах с переходной экономикой к рыночным отношениям

Страны бывшего социалистического лагеря оказались в разной степени готовности к использованию рыночных механизмов в экономике и налоговых механизмов в финансовой системе, что проявилось особенно в первые годы развития рыночных отношений и оказало влияние на успешность проводимых преобразований в налоговой сфере. С точки зрения хода развития и характера реформирования налоговых систем можно выделить основные четыре группы стран, которые не оставались неизменными в ходе рыночных преобразований [46].

1. Страны Центральной и Восточной Европы (страны бывшего социалистического лагеря). Некоторые из них имели возможность и фактически приступили к преобразованиям своих налоговых систем ещё до 1992 г. Для этих стран период социалистического развития был относительно непродолжителен, и восстановление налоговых систем опиралось на не полностью утраченные довоенные традиции. Действенным фактором в странах этой группы было то, что налоговые системы здесь сохранились в большем масштабе и обслуживали существенно более значительные сегменты экономики, чем в республиках бывшего СССР.

2. Страны Балтии. Эта группа стран имела общие черты как с другими республиками бывшего СССР, так и со странами Центральной Европы. В период социалистического строительства налоговая система здесь почти полностью была уничтожена. Однако этот период был относительно непродолжительным, и восстановление налоговых систем происходило в условиях не полностью утраченных налоговых традиций.

3. Республики бывшего СССР (кроме прибалтийских). Эта группа стран очень неоднородна как по уровню экономического развития, так и по характеру политического устройства. Их можно объединить в одну группу по признаку существенно более продолжительного периода социалистического строительства в условиях отсутствия налоговой системы и почти тотального государственствования экономики, локализации налоговых механизмов в узком сегменте взаимоотношений населения с государством (при низком уровне оплаты труда).

4. Страны Дальнего Востока и Юго-Восточной Азии (Китай, Вьетнам, Лаос). Они объединены в одну группу по географии.

ческому признаку. Информация о налоговых системах в этой группе стран относится в основном к Китаю, о других странах бывших социалистических носит фрагментарный и эпизоотический характер.

Остановимся наиболее подробно на ситуации в странах третьей группы, поскольку Россия ближе всего к этим странам в развитии налоговой системы.

К началу рыночных реформ (1991–1992 гг.) в группе стран «социалистического блока» налоговые системы практически отсутствовали. В СССР основным источником формирования бюджетной системы были платежи государственных предприятий, носившие неналоговый характер (только часть этих платежей формировалась по нормативам и имела некоторое сходство с налогами). Вторым важным источником доходов был налог с оборота, который представлял собой фактически два уровня цен, устанавливаемых директивно. Налог на прибыль в СССР был введён только в 1991 г. для союзных предприятий, республики имели право вводить свои налоги на прибыль, что носило конкурентный характер. В 1991 г. в СССР был введён налог с продаж, просуществовавший всего год. Подоходный налог с физических лиц действовал на протяжении всего послевоенного времени (исчислялся по прогрессивной шкале), его роль в формировании доходов бюджетов была невелика.

В странах первой и второй групп (бывшие страны СЭВ) ситуация была несколько иной. Существенным фактором, повлиявшим на формирование налоговых систем в этих странах, оказался факт принятия решения о присоединении к Евросоюзу. С самого начала проведение налоговых реформ было ориентировано на VI Директиву ЕС, предполагающую введение налога на добавленную стоимость, определённый порядок формирования налоговых баз и уровень налоговых ставок, хотя это принималось иногда в ущерб интересам национальных производителей.

В начале 1990-х годов в странах с переходной экономикой стали формироваться и сформировались (первоначально в довольно сыром виде) достаточно близкие по структуре основных налогов налоговые системы, базирующиеся в основном на тех налогах, на которых базируются налоговые системы большинства экономически развитых европейских стран и США. В результате практически всеми странами с переходной экономикой стали использоваться такие налоги, как НДС; налог на прибыль юриди-

ческих лиц (предприятий, корпораций); подоходный налог (налог на доходы физических лиц); акцизы; таможенные пошлины; сборы и платежи (налоги) на социальное страхование; налоги на имущество (собственность, недвижимость); земельный налог; налоги, связанные с эксплуатацией природных ресурсов; специальные налоговые режимы для субъектов малого предпринимательства и сельскохозяйственных товаропроизводителей.

В то же время налоговые системы практически всех стран содержали специфические элементы (в основном это касается стран третьей и четвертой групп). В России к числу специфических элементов можно отнести активное использование оборотных налогов (налог на пользователей автодорог и др.), параллельное с НДС применение налога с продаж, активное использование целевых налогов на финансирование дорожных фондов и специального налога. Последнее было характерно для Беларуси и Таджикистана. В налоговой системе Узбекистана существенную роль играл акциз на хлопок. В Китае параллельно с НДС применяется налог с оборота (налог на предпринимательскую деятельность), действуют различные налоги на прибыль для отечественных предприятий и предприятий с иностранными инвестициями.

Однако для всех стран с переходной экономикой, несмотря на существенные различия и специфику применения тех или иных налогов, общим было то, что основными налоговыми источниками для бюджетных систем стали НДС, акцизы, налог на прибыль и подоходный налог с населения. Для всех этих стран было характерно отсутствие адекватной инфраструктуры и опыта работы с налогами – как со стороны налогоплательщиков, так и налоговых служб. Лучше ситуация была в восточноевропейских странах и Прибалтике, хуже – в бывших республиках СССР. Практически все основные налоги вводились по довольно высоким ставкам, которые впоследствии постепенно снижались. При этом при введении налогов предусматривалось множество налоговых льгот. Это относилось и к индивидуальному подоходному налогу, и к налогу на прибыль, и даже к НДС, не говоря уже о более мелких налогах. Значительную роль в налоговых системах играли целевые налоги.

Практически для всех стран с переходной экономикой в первые годы трансформации было характерно падение объема налоговых доходов относительно ВВП, а также существование

значительного по масштабам теневого сектора экономики [46, с. 392, 394].

По характеру проведения и результатам реформ обычно выделяют три группы стран. Во-первых, страны Восточной Европы и Балтии. Во-вторых, Российская Федерация, Беларусь, Таджикистан и Туркмения. В-третьих, остальные страны – бывшие республики СССР.

В процессе реформирования налоговых систем в указанных странах в разные годы на первое место выдвигались различные цели. Так, для Прибалтийских государств большую роль играли (и продолжают играть) задачи гармонизации их налоговых систем с таковыми стран Евросоюза, а также обеспечение соответствующих требований по дефициту бюджета, хотя периодически эти задачи вступали в противоречие. Для других стран в качестве задач выдвигалось снижение избыточного налогового бремени и необходимость обеспечить экономический рост (Россия, Украина, Казахстан). Для некоторых стран существенную проблему представляло повышение собираемости налогов относительно ВВП для сокращения чрезмерных уровней дефицитов.

Рассмотрим некоторые особенности налоговых реформ в этих странах. Практически для всех этих стран основным налогом при пополнении бюджетов стал НДС: доля его в налоговых поступлениях колебалась от 20 до 50%. В процессе реформирования налоговых систем практически во всех странах наблюдалось понижение налоговых ставок (с 28 до 16%) и сокращение общего числа налоговых льгот. Существенную проблему представляла необходимость исчислять выручку для целей исчисления НДС методом начислений. Практически во всех странах происходило расширение налогооблагаемой базы путём сокращения списков видов деятельности, не подлежащих обложению НДС.

Вторым налогом в большинстве стран является налог на прибыль. Доля этого налога в налоговых доходах бюджетов колебалась от 20 до 5% в разных странах и в разные годы. Ставки по налогу на прибыль варьируют от 31% в Чехии до 24% – в России и Украине и до 15% – в Венгрии [46, с. 398]. Основными направлениями налоговых реформ в области налогообложения прибыли являются подбор фактических ставок и сокращение общего числа налоговых льгот, а также изменение способов начисления амортизации.

Индивидуальное подоходное налогообложение играет различную роль в формировании доходов этих стран. Для поступлений от этого налога в налоговых доходах бюджетов колеблется от 27 до 6%. При установлении ставок используются разные режимы: прогрессивное налогообложение в Беларуси, Армении, Грузии (9–30%); пропорциональное – в России, Украине и Латвии. Во всех странах применяются различные системы вычетов при формировании налогооблагаемой базы. Наиболее сложной является проблема выбора между справедливостью налогообложения физических лиц и его эффективностью. Самостоятельную проблему представляет и в целом низкий уровень доходов основной части населения. В большинстве стран наблюдается тенденция к сокращению ставок по этому налогу.

Как и в большинстве развитых стран в странах с переходными экономиками вводятся самые разнообразные налоги и страховые платежи по социальному и пенсионному страхованию. Ставки варьируют от 35 до 26%. Высокий уровень обложения приводит к существенному удорожанию рабочей силы, что, в свою очередь, повышает эффективность уклонения от уплаты налогов и страховых взносов.

Большинство рекомендаций международных финансовых организаций по формированию налоговых систем для развивающихся стран и стран с переходной экономикой носят довольно общий характер и не всегда увязываются с фактическим состоянием дел соответствующих стран.

Отдельно следует остановиться на развитии налоговой системы Китайской Народной Республики, потому что она существенно отличается от описанных выше налоговых систем. Первой отличительной чертой китайской налоговой системы, в значительной мере результирующей всю налоговую политику этой страны, является низкий уровень налоговых доходов в ВВП – 25,3% (в России снизилось с 36,5% в 2005 г. до 31,7% в 2010 г. [45, 62]). Это является следствием целого ряда специфических элементов.

В налоговой системе Китая отсутствуют налоги, формирующие систему государственного пенсионного обеспечения и страховых платежей. Незначительную роль в формировании доходов бюджетной системы играет подоходный налог – 3%. Спецификой этого налога является установление различных налоговых ставок для различных категорий доходов физических лиц.

На территории страны действуют фактически два налога на прибыль: для отечественных предприятий и предприятий с иностранными инвестициями.

С территориальной точки зрения налоговая система Китая также дифференцирована. Помимо основной налоговой системы фактически полностью самостоятельно существуют налоговые системы Гонконга, а также для отдельных прибрежных особых экономических зон.

В целом налоговая система этой страны имеет и определённые черты сходства с российской налоговой системой – обе они базируются преимущественно на косвенных налогах: за счет НДС и акцизов в Китае формируется около 65% налоговых доходов бюджета [57].

Существенной проблемой большинства переходных экономик является низкий уровень развития или отсутствия в них системы институтов, обеспечивающих эффективное и прогнозируемое функционирование налоговых систем, основанных на рыночных принципах. Так, в переходных экономиках не наблюдается высокой эластичности предложения труда, сбережений и инвестиций, а это, в свою очередь, блокирует большинство эффектов от снижения налоговых ставок и расширения налоговой базы – ограничиваются масштабы эффекта замещения и в меньшей степени эффекта дохода [46, с. 405].

Помимо этого, для развивающихся стран и стран с переходной экономикой в отличие от развитых стран характерно следующее: отсутствие необходимой рыночной инфраструктуры; низкий уровень развития рынков труда и капитала; довольно высокие темпы инфляции; относительно высокая доля сельского хозяйства в валовом выпуске; значительная инфраструктурная безработица и высокие характеристики бедности населения, которые объективно требуют проведения социально-ориентированной политики; значительная дифференциация населения по уровню доходов. Все это искажает результаты и эффекты по применению опыта развитых стран в организации налоговых систем и проведению налоговых реформ.

Таким образом, конкретные налоговые системы наиболее типичных представителей унитарных и объединенных федерацией государств существенно различаются. Такое различие для отдельных стран представлено в табл. 1.2.1. При этом речь идёт о

наиболее важных налогах, связанных с работой предприятий и организаций.

Таблица 1.2.1

**Различие налоговых систем в отдельных странах
(проценты налоговых отчислений к базе налогообложения)**

Налоги	Россия	США	Фран- ция	Япония	Китай
1. НДС	18		19,6	5	13 и 17
2. Страховые платежи	30	6,2–12,4	4–13,6	7	
3. Налог на прибыль	20	15–45	34–42	40	18–33
4. Налог с доходов физических лиц	13	15–50	до 54	до 42	5–45
5. Налог на имущество	2,2	0,5–5	до 1,5	1,4	1,2 и 12
6. Налог с продаж		4–8			

Как показано в табл. 1.2.1, в зарубежных странах велики налоги на прибыль и на доходы физических лиц, при этом минимальны страховые платежи предприятиями, что уменьшает налоговую нагрузку на них. Не все страны используют НДС. Всё это важно для совершенствования налоговой системы в России.

1.3. Развитие налоговой системы России

История налогообложения в России – сложное переплетение и взаимодействие нескольких основных тенденций и особенностей. Некоторые из них встречаются в налоговых системах других стран [5, 8].

Одной из особенностей российской налоговой системы является периодическое постепенное разрастание числа налоговых платежей, заканчивающееся налоговой реформой, цель которой – упрощение податной системы и сокращение общего числа налогов. Спустя некоторое время после завершения реформы число налогов вновь начинает возрастать, давая начало следующему циклу реформирования. Другая особенность – постоянное противопоставление прямых и косвенных налогов, попытки увеличить долю прямого налогообложения, которые, в конечном счете, приводили к обратному результату – росту косвенного обложения.

Третья – постоянные колебания между акцизным обложением алкогольной продукции и винно-водочных изделий, государственной монополией на эту группу товаров и их комбинацией (винные откупа, казенная монополия, акцизы). Ещё одна особенность или характерная черта системы налогообложения в России – существенные различия в режимах налогообложения, типах налогов и способов их исчисления на разных территориях российского государства, имевшая место на протяжении всего хода исторического развития. К числу особенностей российской налоговой системы можно также отнести постоянную, но малоуспешную борьбу с коррупцией и мздоимством в системе сбора дани, податей, налогов на протяжении большей части исторического развития. Характерны также при построении системы налогообложения колебания между общими налогами и целевыми из-за постоянно существовавшей проблемы финансирования отдельных категорий расходов. Постоянный (в некоторые периоды валлообразный) рост недоимки, приводивший к очередному пересмотру отдельных элементов налоговой системы, сопровождавшемуся налоговой амнистией большего или меньшего масштаба, был присущ отечественной налоговой системе на протяжении всего периода её развития [46, с. 42].

В отечественной науке к изучению истории налогообложения обращались такие известные историки, как Д.И. Иловайский, Н.М. Карамзин, В.О. Ключевский, С.М. Соловьев, И.Г. Прыжов, В.Н. Татищев, а также маститые экономисты – Э.Я. Брегель, И.Я. Горлов, В.П. Дьяченко, И.П. Лященко, И.Х. Озеров, В.Т. Твердохлебов. Среди юристов, в той или иной мере обращавшихся к исследованию этих вопросов, – С.В. Завадский, Б.П. Распопов, Г.Ф. Шершеневич, А.Ф. Кисляковский, Ф.В. Тарановский.

В современной науке отдельные периоды истории налогообложения и налогового права рассматриваются в работах М. Буланже, А.В. Брызгалина, И.С. Зуйкова, Л.В. Зуйковой, А.Д. Мельника, Л.Н. Лыковой, В.Г. Панскова, В.А. Парыгиной, С. Г. Пепеляева, А.А. Тедеева, В.А. Тимошенко, Ю.П. Титова, А.В. Толкушкина, И.В. Торопицина, Н.И. Химичевой, Д.Г. Черника и др. Одним из первых системных исследований отечественной истории налогов и налогообложения стала опубликованная в 2001 г. работа А.В. Толкушкина «История налогов в России» [94].

Рассмотрим кратко некоторые этапы развития налоговой системы России [5, 8].

Начало развития налоговой истории России можно отнести к X–XI веку. В XIV–XVII веках налоги взимались в виде даней, податей и различных сборов. В период правления Петра I было проведено множество мероприятий по совершенствованию налоговой и податной системы того времени. Основной особенностью того периода явилось введение подушной подати и акцизного налогообложения алкогольной и табачной продукции. На протяжении второй половины XVIII – начала XIX века продолжалось совершенствование налоговой системы. Наиболее значительные мероприятия были связаны с совершенствованием налогообложения купечества: были введены налог на имущество (фабрик, заводов), частные промысловые сборы с торговых и промышленных предприятий и гильдейский сбор с объявленных капиталов. Основы налоговой системы российского государства конца XIX – начала XX века были заложены при проведении ряда преобразований налоговой системы в 1863–1865 гг. и в 1885–1887 гг. К наиболее существенным из них следует отнести дальнейшее совершенствование промыслового обложения, которое именно в этот период оформилось в самостоятельную модель и приобрело относительно завершенную форму. Были отменены соляной налог (1880 г.) и подушная подать (1882–1886 гг.). Активно совершенствовалась система акцизного обложения и государственного земельного налога. В этот период на долю налогов приходилось менее 33% обыкновенных доходов.

Фактически к началу 1917 г. в России действовали следующие основные налоги: акцизы; поземельный налог, который носил раскладочный характер; поземельные сборы, существовавшие на территории польских губерний, Сибири и некоторых других местностях; налоги с недвижимых имуществ; подымная подать, которая взималась в посадах и селениях польских губерний; кибиточная и оброчная подати в некоторых местностях; квартирный налог; пошлины с застрахованных имуществ; простой гербовый сбор; временный военный налог; промысловый налог; таможенные пошлины и сборы; налог на прирост прибылей и др. Существенной характеристикой российской налоговой системы того времени было разнообразие налогов, применявшихся на различных территориях Российского государства [94].

В налоговой истории России послереволюционного периода можно выделить следующие этапы.

Первый этап – довольно короткий довоенный период, продолжительностью несколько месяцев (конец 1917 г. до осени 1918 г.) относительно мирного существования, прерванного войной. Для этого периода было характерно как использование действовавших в предшествующие годы налогов с некоторым пересмотром основных налогоплательщиков и размеров ставок (акциза, госпошлина), так и введение новых налогов. В этот период были установлены следующие налоги: подоходный налог, который отличался от дореволюционного; промысловый налог, которым облагались мелкие не национализированные предприятия; акцизы; государственная пошлина; 5%-ный сбор с оборота торговых предприятий; сбор с частных предприятий в фонд обеспечения семей красноармейцев; сбор в фонд детского питания.

Второй этап был связан с начавшейся Гражданской войной и мероприятиями военного коммунизма. Его основными характерными чертами были следующие: ориентация на использование натуральных форм обложения, так называемый классовый подход к определению круга налогоплательщиков; принудительные воензированные формы изъятия ресурсов; постепенный отказ от денежных налогов; введение «чрезвычайных налогов» (фактическая экспроприация имущества и средств у городского населения) и натурального налога с сельских хозяев, на практике вылившегося в продразверстку. В 1918 г. доля налоговых доходов составляла 76,5% в общих доходах, причём 64,64% приходилось на чрезвычайные революционные налоги с имущих классов населения [46, с. 56].

Третий этап охватывает годы новой экономической политики, когда активно использовались налоговые инструменты, и постепенно ослаблялась налоговая активность государства, что закончилось проведением налоговой реформы 1930 г., когда роль налоговых механизмов в стране была существенно ограничена. На протяжении всего указанного периода в налоговую систему вносились изменения. Основными налогами этого периода были следующие: натуральные налоги для сельскохозяйственных производителей, позднее частично замененные денежными; промысловый налог, состоявший из патентного и уравнительного сборов; подоходный налог; подворно-денежный налог; косвенные налоги

(в основном – акцизы); гербовый сбор и государственные пошлины; таможенные пошлины; попенная плата и др.

Таблица 1.3.1

Налоговые поступления в бюджет в 1925/26 году

Налоги и сборы	Млн руб.	% к итогу
Акцизы	841,6	38,4
Промысловый налог	482,9	22,0
Подоходный налог	185,9	8,5
Сельскохозяйственный налог	251,8	11,5
Гербовый сбор	131,9	6,0
Таможенные пошлины	150,6	6,9
Прочие государственные налоги и сборы	43,3	1,9
Местные налоги и сборы	104,9	4,8
Итого налогов и сборов	2192,9	100,0

В 1930 г. было издано новое положение по промысловому налогу, уже исключительно для частных предприятий. В результате этих и других мероприятий для большей части отечественной промышленности 53 разных платежа было агрегировано в налог с оборота.

Структура налоговых поступлений в государственный бюджет в 1925/26 хозяйственном году показана в табл. 1.3.1.

В 1926 г. был введён налог на сверхприбыль, если фактически полученная прибыль превышала установленную нормативную. Ставки данного налога составляли от 6 до 50% в зависимости от суммы превышения. Уже после налоговой реформы в 1934 г. режим налогообложения данным налогом предприятий частного сектора был ужесточён.

Логически завершением данного этапа в развитии системы налогообложения стала налоговая реформа 1930–1931 гг., представлявшая собой часть проводимых в этот период мероприятий общей финансовой реформы. К началу 1930-х годов общее количество платежей, которые уплачивало среднее предприятие, достигло 86. Проведение реформы было нацелено на упрощение налоговой системы, унификацию платежей, которые должно было уплачивать предприятие [46, с. 62–63].

Доля налоговых доходов в составе доходов бюджетной системы перед реформой 1930-х годов составляла 51,6%. По сравнению с 1918–1920 гг. роль налогов существенно выросла. По-прежнему основную роль в составе налоговых доходов играли акцизы, а доля прямого обложения существенно отставала от них, несмотря на использование подоходного налога. Существенным отличием от дореволюционной структуры налоговых доходов является рост доли промыслового налога в структуре доходов бюджета.

Основные мероприятия этой реформы были направлены на перестройку отношений между предприятием и бюджетом: предприятия промышленности должны были отчислять в бюджет 81% прибыли, торговли – 84%, водного транспорта – 30%. Таким образом, государство распределяло прибыль предприятий, так как основная их часть находилась в государственной собственности. Это означало переход к качественно иной модели формирования доходов бюджетной системы – отказ от налогообложения и переход к прямому распределению прибыли предприятий.

Однако уже в 1931 г. был изменён принцип определения размеров отчислений от прибыли. Они стали устанавливаться дифференцировано в зависимости от объёмов полученной предприятием прибыли и его потребности в собственных средствах для развития производства, что определялось по финансовому плану предприятия. В результате фактические ставки отчислений от прибыли в этот период колебались в пределах от 10 до 81% прибыли.

Налог с оборота, сформировавшийся в результате объединения промыслового налога, акцизов и ряд других налогов, стал устанавливаться в форме платежа, взимаемого в твёрдых ставках к обороту или валовой выручке. Реальные суммы платежа включались в цену товара и представляли собой разницу между оптовой ценой предприятия и оптовой ценой промышленности. Существенным результатом налоговой реформы 1930–1931 гг. стало чёткое разграничение порядка обложения для общественного и частного секторов.

В результате структура доходов государственного сводного бюджета СССР в 1931–1932 гг. выглядела следующим образом (в процентах ко всем поступлениям в бюджет – табл. 1.3.2).

Таким образом, основную роль в формировании доходной части советского бюджета в этот период начинает играть налог с

оборота, на долю которого приходилось более 60% всех поступлений [46, с. 64].

Таблица 1.3.2

Структура доходов сводного бюджета СССР в 1931–1932 гг., %

Показатель	1931	1932
Всего поступлений в бюджет	100,00	100,00
В том числе:		
налог с оборота	60,20	64, 76
отчисления от прибылей	11,13	6, 69
доходы транспорта и связи	9, 13	9,80
средства соцстраха	11,56	11,82
подоходный налог	0,99	1,18
налог с нетоварных операций	0,15	0,44
поступления от госимущества и угодий	0,40	0,67
таможенный доход	1,45	0, 93
местные налоги и сборы	3,32	2,03
прочие доходы местного значения	0, 53	0,59
прочие поступления	1,14	1, 09

Вплоть до конца 80-х годов XX века в данную систему неоднократно вносились изменения и уточнения, которые, однако, не меняли её существа.

Наиболее значительными событиями в развитии системы налогообложения с конца 30-х годов XX века и вплоть до начала активных рыночных преобразований в 1992 г. можно считать следующие.

1. В период Великой Отечественной войны был принят комплекс мер по увеличению объёма доходов государственного бюджета: новый порядок налогообложения доходов колхозов, надбавки к сельскохозяйственному и подоходному налогам и ряд других мероприятий. Однако в этот период основная нагрузка по формированию доходов бюджетной системы приходилась на неналоговые поступления (займы, денежная эмиссия, изменение режима изъятия налога с оборота и др.).

2. Экономическая реформа 1965 г. и отдельные мероприятия в 1979 и 1987 гг. были нацелены на сближение действовавших схем распределения прибыли государственных предприятий с моделями налогообложения прибыли. Существенными компонентами мероприятий в эти годы были попытки введения нормативов распределения прибыли.

3. Налогообложение доходов физических лиц и колхозов также неоднократно пересматривались вплоть до конца 1980-х годов, однако качественных изменений оно не потерпело.

С 1987 г. начинается новый этап в развитии механизмов хозяйствования. Центр тяжести переносится на перестройку отношений собственности и осознание необходимости перехода к рыночным условиям функционирования экономики. Законом СССР «О государственном предприятии (объединении)» от 30 июня 1987 г. ряд предприятий переводились на так называемые условия полного хозрасчёта и самофинансирования, разрешалась индивидуальная трудовая деятельность граждан на основе патента. Однако проблема установления специальных нормативов распределения прибыли так и не была решена [35].

Первый крупный шаг к возврату налоговых инструментов, экономическую практику управления отечественной экономикой, был связан с принятием в 1990 г. Закона СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня 1990 г., который вступил в силу с 1 января 1991 г. (отменен с 1992 г.). Центральное место в рамках предлагаемой данным законом налоговой модели отводилось налогу на прибыль предприятий с его максимальной ставкой 45%. При этом ставка отчислений в союзный бюджет жёстко фиксировалась в размере 22%, а ставка отчислений в республиканские и местные бюджеты не должна была превышать 23%. Этот подход к формированию ставок налога на прибыль в общих чертах сохранился до настоящего времени. В соответствии с этим законом налог на прибыль должны были платить предприятия союзного подчинения. Предприятия республиканского подчинения должны были платить налог на прибыль, устанавливаемый аналогичным образом республиканскими законами, по ставке 38%. В течение 1991 г. союзная ставка была снижена до 35%, а республиканская – до 32%. Ставки налога на прибыль были дифференцированы по типам налогоплательщиков (предприятий, банков, совместных предприятий с участием иностранного капитала, общественных организаций, для малых

предприятий). Данным законом устанавливалась система льгот и предельный уровень рентабельности (20–40%) [33].

Одной из особенностей налогообложения прибыли предприятий в 1991–1993 гг. было нормирование расходов на оплату труда, включаемых в себестоимость при исчислении налогооблагаемой прибыли. Средства, направленные на оплату труда, превышающие нормативные значения, фактически увеличивали налогооблагаемую прибыль. Нормативы устанавливались с помощью дифференцированных коэффициентов (от 0,9 до 0,4 по различным отраслям). Это преследовало цель – сдержать рост заработной платы.

Система налогообложения в 1991 г. включала кроме налога на прибыль также косвенные налоги (налог с оборота и налог с продаж), налоги на экспорт и на импорт, индивидуальный подоходный налог и др. В структуре доходов государственного бюджета в 1991 г. наибольшая доля приходилась на налог на прибыль – 28,4%. Доля налога с оборота составляла 22,2% (чуть ниже, чем в 1990 г. – 25,7%), налога с продаж – 5,3%, налоги с населения – 12,6% (подоходный налог с заработной платы и от предпринимательской деятельности) [46, с. 74].

Современная налоговая система России начала формироваться с 1992 г. с началом активных рыночных преобразований в стране. С 1992 г. вступил в действие Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г., а также ряд законов по отдельным налогам: о налоге на добавленную стоимость; об акцизах; практически новые версии законов по налогу на прибыль и подоходному налогу с физических лиц; сформированы поимущественные и другие налоги. Закон «Об основах налоговой системы РФ» был центральным элементом налоговой системы (её нормативно-правовой базы). Он определил ключевые понятия налогового законодательства, установил порядок введения и отмены налогов, определил понятия, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, установил перечень налогов РФ и определил целый ряд других вопросов общего характера. Роль этого законодательного акта в становлении российской налоговой системы трудно переоценить, несмотря на недостатки и критику [34].

На протяжении всего периода рыночных преобразований российская налоговая система подвергалась множеству измене-

ний, уточнений и модификаций, но основные элементы и принципы построения этой системы сохранились и в настоящее время. Остановимся кратко на некоторых особенностях налоговой системы, действовавшей в России в 1992–1999 гг., т.е. до введения Налогового Кодекса РФ.

Система налогов и сборов связана с бюджетным устройством страны. Бюджетная система России включает три уровня: 1) федеральный бюджет, 2) бюджет субъектов федерации, 3) местные бюджеты (бюджеты муниципальных образований). Соответственно, система налогов и сборов состоит из трёх подсистем, включающих в себя федеральные, региональные и местные налоги и сборы – в зависимости на какой территории эти налоговые платежи вводятся и взимаются.

Перечень налогов в России в течение 1992–2005 гг. определялся законом «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [34].

К числу федеральных налогов в 1992 г. относились: налог на добавленную стоимость; акцизы на отдельные группы и виды товаров; налог на доходы банков; налог на доходы от страховой деятельности; налог на доходы от биржевой деятельности; налог на операции с ценными бумагами; таможенная пошлина; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; платежи за пользование природными ресурсами; подоходный налог (налог на прибыль) предприятий; подоходный налог с физических лиц; налоги, служащие источником образования дорожных фондов (на реализацию горюче-смазочных материалов, на пользователей автомобильных дорог, с владельцев транспортных средств, акцизы с продажи автомобилей); гербовый сбор; государственная пошлина; налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения; сбор за пользование наименования «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе словосочетаний.

К налогам республик в составе Российской Федерации и налогам краев, областей, автономных областей и округов были отнесены налог на имущество с предприятий; лесной доход; плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем.

К местным налогам были отнесены следующие: налог на имущество физических лиц; земельный налог; регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица; налог на

строительство объектов производственного назначения в курортной зоне; курортный сбор; сбор за право торговли; целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, благоустройство территории и другие цели; налог на рекламу и ещё 14 различных налогов [34].

В течение рассматриваемого периода перечень налогов во всех трёх группах периодически корректировался. Так, позднее в состав региональных налогов был включён сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц, а перечень местных налогов был пополнен налогом на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы и некоторыми другими.

В период 1992–1998 гг., несмотря на рост общего числа налогов, наблюдалось существенное падение налоговых доходов консолидированного бюджета относительно ВВП – до 20,8% в 1998 г. Следует отметить, что в данный период и вплоть до середины 1999 г. происходило кризисное падение объёмов ВВП, и это, по сути, означало следующее. Во-первых, в действительности расходные возможности бюджета сокращались быстрыми темпами. Во-вторых, налоговая система в значительной мере переносила бремя кризиса с экономики на бюджетную систему и тем самым хотя бы отчасти демпфировала кризисные последствия падения ВВП для экономики.

Сокращение налоговых поступлений относительно ВВП происходило в основном за счёт двух основных налогов – налога на прибыль и НДС, которые являлись основными налогами в российской налоговой системе. Эти два налога на протяжении первых пяти лет анализируемого периода давали более 50% налоговых доходов консолидируемого бюджета (по итогам 1995 г. – 58,9%, а в 1999 г. – 50,5%). Однако если в 1993–1995 гг. доля налога на прибыль в доходах бюджетной системы превышала долю НДС, то с 1996 г. НДС устойчиво занимает первое место среди формирующих бюджет налоговых доходов. Наиболее выраженным было падение относительно ВВП поступлений налога на прибыль (с 1993 г. по 1998 г. на 6%). Поступления НДС сократились за эти годы на 5,27%. Относительная устойчивость поступлений подоходного налога и некоторый рост акцизов не компенсировали сокращение налоговых доходов по двум ключевым доходным источникам [46, с. 79].

Причины такого падения налоговых поступлений были связаны не только с действующей налоговой системой. К факторам, лежащим на стороне налоговой системы и связанным с самим характером её построения, можно отнести следующие. Принципиальная модель налоговой системы РФ формировалась в 1991–1992 гг. на базе структуры доходов хозяйствующих субъектов, сложившейся в рамках экономики административного типа. Эта модель предполагала, что, во-первых, основная масса облагаемого дохода формируется в рамках государственного сектора экономики; во-вторых, основными налогоплательщиками выступают юридические лица; в-третьих, основной источник налоговых поступлений – промышленность (сельскохозяйственное производство имеет налоговые льготы, сектор услуг незначителен, роль строительства невелика); в-четвертых, основными налогами для населения являются косвенные налоги, а прямые носят вспомогательный характер. Переход к экономике рыночного типа повлёк за собой весьма существенные изменения в структуре доходов хозяйствующих субъектов. При создании налоговой системы предполагалось, что основные налоговые доходы будут поступать от промышленных предприятий. Экономический кризис затронул в первую очередь промышленность. Произошло сокращений налоговых поступлений в бюджет.

НДС является косвенным налогом и возможностью уклонения от его уплаты гораздо меньше, чем по налогу на прибыль, хотя в этот период было разработано множество различных схем уклонения от уплаты НДС (создание фирм-однодневок, нерегистрируемого бартера, расчётов наличными и др.). НДС был и остаётся сейчас одним из сложных и тяжёлых налогов для налогоплательщиков. Особенно изначально, когда в налогооблагаемую базу включались все авансовые платежи, пени и неустойки, средства, передаваемые другим предприятиям, доходов от управления ресурсами; постоянный пересмотр облагаемой базы; отнесение НДС на издержки; отсутствие зачёта по нему и ряд других особенностей исчисления налога.

При исчислении налога на прибыль наиболее сложными для налогоплательщиков были авансовые платежи (рассчитываемые исходя из величины планируемой прибыли в условиях высокой инфляции) и невозможность учесть при формировании облагаемой прибыли реальные затраты и убытки ни путём отнесения

этих расходов на себестоимость, ни путём их вычета из налогооблагаемой прибыли.

Обложение доходов физических лиц подоходным налогом в этот период имело ряд особенностей. Во-первых, существовала прогрессивная шкала налогообложения доходов, которая пересматривалась один-два раза в год. Во-вторых, применялся необлагаемый налогом минимум доходов. В-третьих, льготы и налоговые изъятия применялись лишь к доходам от определённых источников. В-четвёртых, практически отсутствовала возможность уменьшить сумму облагаемого дохода на произведенные налогоплательщиком расходы.

Таким образом, основными характерными чертами налоговой системы России в начале рыночных преобразований (1992–1999 гг.) были следующие.

1. Налоговые доходы российского бюджета опирались на два ключевых налога – НДС и налог на прибыль предприятий, которые на протяжении всего рассматриваемого периода и в дальнейшем в течение длительного времени оставались лидерами по объёмам поступлений в бюджет.

2. Доминирующее положение в системе налогообложения начинают занимать косвенные налоги (НДС, акцизы, таможенные пошлины). Эта тенденция продолжает развиваться и в настоящее время.

3. Роль прямых налогов с населения оставалась на относительно невысоком уровне на протяжении всего рассматриваемого периода, что в значительной мере было связано с невысокой долей оплаты труда в ВВП.

4. В эти годы были введены поимущественные налоги, которые ранее в России в явном виде не применялись. Это налог на имущество предприятий, налог на имущество физических лиц, налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

5. В этом периоде начинает формироваться, как и во всех странах с развитыми рыночными отношениями, налогообложение внешнеэкономической деятельности: отменяются налоги на экспорт и импорт, и вводятся таможенные пошлины как основной налоговый инструмент в этой сфере.

6. На протяжении всего рассматриваемого периода существенным элементом налоговой системы было использование край-

не тяжёлых для большинства налогоплательщиков «оборотных налогов» [45, с. 79–80].

Наиболее существенные изменения были внесены в налоговую систему России в 1999–2001 гг., когда были приняты и вступили в действие часть первая Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.) и несколько глав части второй кодекса. В последующие годы и до настоящего времени в Налоговый кодекс РФ были внесены существенные дополнения и изменения в соответствии с особенностями развитием экономики страны в условиях рыночных отношений.

Функционирование и состояние налоговой системы России зависит от состояния экономики страны, а также от дефицита или от профицита бюджета страны. С 2000 г. Россия имела профицитный бюджет, при этом налоговая политика продолжала ориентироваться на изыскание дополнительных возможностей для привлечения налоговых доходов при некотором параллельном снижении налоговых ставок, что частично компенсируется по отдельным налогам сокращением налоговых льгот. За последние годы величина налоговых доходов (рассчитываемая как сумма поступлений всех налогов, сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих платежей) в структуре доходов правительства РФ снизилась с 36,45% в 2005 г. до 35,61% в 2011 г. [61].

Следует отметить, что доля поступления налоговых доходов в бюджет страны в разные годы значительно колебалась. Так, в 1995 г. дефицит консолидированного бюджета составлял 15% налоговых доходов, а в 1997 г. отмечался самый низкий уровень этого показателя – 20,7%. Начиная с 1998 г. ситуация улучшается – общий дефицит составляет 12% налоговых доходов. С точки зрения эффективности налоговой системы это означает, что в середине 1990-х годов налоговая система аккумулировала на 15–20% меньше налоговых доходов, чем требовалось для финансирования расходов. В 2000 г. и объём полученных налоговых доходов уже превышал необходимые размеры на 12%, а в 2004 г. – на 17%. В последующие годы эта тенденция сохранилась [46, с. 90].

В 2004 г. был создан Стабилизационный фонд РФ, целью которого является формирование государственного резерва средств в условиях высоких цен на энергоносители (на нефть) для компенсации последующего сокращения доходов бюджета, когда цены на энергоносители упадут. Возникает естественный вопрос,

может ли и должна ли налоговая система сглаживать или демпфировать зависимость бюджетных доходов от мировой конъюнктуры товарных рынков (фактически рынка одного продукта – нефти). Решение этого вопроса находится за пределами действия налоговой системы и находится на путях структурной перестройки экономики.

Основные направления налоговых преобразований последних лет связаны с попытками сформировать универсальную налоговую систему с относительно невысокими налоговыми ставками и минимумом налоговых льгот. В этом направлении в последние годы проводились реформы налогообложения прибыли, НДС, налога на имущество организации, налога на доходы физических лиц и других налогов. Такой подход к налоговой системе в значительной степени основывается на двух основных положениях налоговых теорий. С одной стороны, это поддержка хозяйственной и инвестиционной активности с помощью маневрирования предельными и средними налоговыми ставками, предложенная и проанализированная основоположниками «экономики предложения» ещё в 80-х годах прошлого века, о чем было изложено выше. С другой – это общий либеральный подход к построению налоговой системы, предполагающий минимизацию роли государства в формировании приоритетов частного сектора при размещении ресурсов.

В современных условиях существенное влияние на развитие налоговой системы, на характер и последствия действия традиционных налоговых механизмов оказывают процессы глобализации экономики. Такие последствия предопределяются следующими обстоятельствами:

- 1) изменением структуры компаний, расширением числа компаний, имеющих филиалы и структурные подразделения;
- 2) увеличением роли этих филиалов в результатах деятельности национальных или уже транснациональных компаний;
- 3) ростом числа экономических субъектов (как юридических, так и физических лиц), связанных с внешнеторговыми операциями, в том числе тех, кто просто использует импортные комплектующие;
- 4) увеличением числа экономических субъектов, выходящих на зарубежные, мировые финансовые рынки (выпуск еврооблигаций, размещение займов в зарубежных банках и в российских банках с иностранным капиталом и др.);

- 5) расширением сферы страхования с использованием зарубежных страховых и перестраховочных компаний;
- 6) активным использованием Интернет-торговли;
- 7) активным использованием услуг зон с пониженным уровнем налогообложения («налоговых оазисов»), несмотря на все усилия мирового сообщества [46, с. 90].

Эти и другие обстоятельства и процессы, связанные с глобализацией, оказывают существенное влияние на проведение налоговых мероприятий. Следствием этого же процесса в налоговой сфере являются международная налоговая конкуренция и налоговая гармонизация.

Сложившаяся к настоящему времени налоговая система России регулируется Налоговым кодексом РФ и состоит из двух режимов налогообложения: общего, в составе которого установлены 8 федеральных, 3 региональных, и 2 местных налогов, и пяти специальных режимов. К федеральным налогам относятся НДС, акцизы, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина. К региональным налогам относятся налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог. К местным налогам относятся земельный налог и налог на имущество физических лиц [52].

Введение в систему налогообложения России специальных налоговых режимов было ориентировано на субъекты малого и среднего предпринимательства – как поддержка их развития. К специальным налоговым режимам относятся: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); упрощённая система налогообложения; система налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности; система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции; патентная система налогообложения, введенная с 1 января 2013 г. [52].

Доходы бюджета правительства Российской Федерации в последние годы в процентах от ВВП представлены в табл. 1.3.3 [61].

Сложившаяся к началу 2005 г. налоговая система России базируется на пяти основных налогах, на долю которых в последние годы приходится около 90% всех налоговых доходов бюджета

расширенного правительства РФ. В число этих налогов входят налог на прибыль организации, налог на доходы физических лиц (НДФЛ), налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). До 2005 г. в состав налогов входили таможенные пошлины, которые в соответствии с внесенными в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом

Таблица 1.3.3

Налоговые доходы в процентах к ВВП, %

Показатель	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Доходы всего	39,7	39,48	40,21	39,17	35,04	35,5	38,37
Налоговые доходы и платежи в том числе	36,45	36,13	36,61	36,15	31,0	32,13	35,61
Налог на прибыль организаций	6,17	6,21	6,53	6,09	3,26	3,93	4,18
НДФЛ	3,27	3,46	3,81	4,04	4,29	3,96	3,67
НДС	6,81	5,61	6,8	5,17	5,28	5,53	5,98
Акцизы	1,17	1,01	0,95	0,85	0,89	1,04	1,2
Таможенные платежи	7,59	8,38	7,06	8,51	6,52	6,91	8,38
НДПИ	4,21	4,32	3,6	4,14	2,72	3,11	3,76
ЕСН и страховые взносы	5,45	5,35	5,96	5,52	5,93	5,49	6,49
Прочие налоги и сборы	1,77	1,79	1,9	1,84	2,11	2,16	1,96

№ 95-ФЗ от 29.07.2004 перестали рассматриваться налоговым законодательством в качестве налогов. В период 1999–2001 гг. доля доходов консолидированного бюджета увеличилась от поступлений НДС, налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, акцизов и таможенных пошлин с 82 до 85% и с 18,29 до 21,94% ВВП. В 2002 г. ситуация несколько изменилась – доля указанных налогов составила всего 69%, главным образом из-за того, что в доход федерального бюджета стал частично зачисляться единый социальный налог (ЕСН), ранее направлявшийся непосредственно в государственные социальные внебюджетные фонды. ЕСН отменён с 1 января 2010 г., и страховые платежи теперь зачисляются в специальные внебюджетные фонды.

На протяжении всего рассматриваемого периода прослеживается зависимость бюджетной системы России от косвенных налогов (НДС, акцизов, таможенных пошлин), за счёт которых формируется более половины всех доходов консолидированного бюджета – в 1999 г. на их долю приходилось 49,98% налоговых доходов, в 2001 г. – 53,93%. С 2002 г. доля косвенных налогов формально сократилась до 42–45% за счёт поступления в федеральный бюджет части единого социального налога (ЕСН) и введения в 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) [2, с. 100–101]. В период 2005–2011 гг. доля этих косвенных налогов в доходах бюджета расширенного правительства колебалась в пределах 12–16%. Для федерального бюджета зависимость от косвенных налогов ещё более значительна, поскольку НДС и таможенные пошлины полностью зачисляются в доход федерального бюджета, а акцизы частично. Причём НДС с наиболее циклически устойчивой налоговой базой полностью поступает в федеральный бюджет. В поступлениях этого налога значительную роль играет составляющая, связанная с внешнеэкономической деятельностью. Так, доля НДС по импорту составляет около 20% всех поступлений НДС.

В последние годы возрастает зависимость федерального бюджета России от колебаний внешнеэкономической конъюнктуры. Доля доходов от внешнеэкономической деятельности увеличивается и составляет более одной трети федерального бюджета (в 2005 г. – 32,8%, в 2009 г. уже – 36,6%) [39, с. 594].

В отличие от федерального бюджета бюджеты субъектов Федерации и местного самоуправления формируются в значительной степени за счёт прямых налогов (налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, налогов на имущество и др.) и на прямую зависят от финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов и их имущественного положения.

В последние годы в России большое внимание уделяется бюджетному планированию на разных уровнях. В соответствии с этим вносятся изменения и дополнения в налоговую систему. Министерство финансов РФ разрабатывает, а Правительство РФ утверждает основные направления развития налоговой системы на очередной финансовый год и в перспективе на двухлетний плановый период. Нормативным правовым актом этот документ не является, однако на его основе разрабатываются изменения, которые вносятся в налоговое законодательство. Следовательно,

именно на этот документ могут ориентироваться субъекты предпринимательской деятельности при долгосрочном налоговом планировании. На сегодняшний день последний вариант такого документа утверждён Правительством РФ – «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов». В документе приводится подробный анализ итогов реализации налоговой политики в прошедшем периоде, а также внесённых изменений в законодательство о налогах и сборах [61].

В трёхлетней перспективе 2013–2015 гг. основными приоритетами в области налоговой политики являются, как и ранее – создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Такая же приоритетная задача поставлена и в основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг. Она одобрена Правительством РФ 30 мая 2013 г. [58].

Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, а также стимулирование инновационной деятельности.

Основными направлениями предусмотрен следующий перечень планируемых мер налогового стимулирования:

- поддержка инвестиций и развитие человеческого капитала;
- совершенствование механизмов налогообложения при операциях с ценными бумагами;
- совершенствование специальных налоговых режимов для малого бизнеса;
- развитие взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях.

Кроме того, в документах изложен ряд мероприятий, направленных на увеличение налоговых поступлений в бюджет, по следующим направлениям:

- налогообложение природных ресурсов;
- акцизное налогообложение;
- введение налога на недвижимость;
- сокращение неэффективных налоговых льгот и освобождений;
- совершенствование налога на прибыль организаций;
- совершенствование налогового администрирования;

- противодействие уклонению от налогообложения с использованием налоговых юрисдикций;
- страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование [61].

В целях поддержки инвестиций и развития человеческого капитала в Основных направлениях предлагаются следующие меры. В первую очередь предлагается освободить от налогообложения некоторые социально значимые выплаты физическим лицам (гранты, выплаты безработным гражданам и др.). Кроме того, планируется скорректировать порядок предоставления имущественного вычета по расходам на строительство и приобретение жилья. Предлагается также изменить порядок предоставления имущественного вычета у родителей в случае приобретения долевого жилья для несовершеннолетних детей.

В целях налогового стимулирования инвестиций предлагается уточнить действующий механизм восстановления амортизационной премии: в случае реализации объектов, по отношению к которым была применена указанная премия, ранее чем пять лет с момента их ввода в эксплуатацию взаимозависимому лицу, суммы указанных капитальных вложений подлежат восстановлению в доходах. Это направлено на создание механизма, предотвращающего злоупотребление указанной льготой.

В целях создания стимулов для обновления основных фондов из объекта обложения налогом на имущество организаций предлагается исключить объекты, относящиеся к движимому имуществу (машины, оборудование). С целью упрощения исчисления налога на имущество предлагается перейти к определению налогооблагаемой базы по налогу на имущество исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости.

В целях упрощения исчисления и подготовки отчётности по налогу на прибыль организаций предлагается внести ряд изменений в главу 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ, направленных на сближение налогового и бухгалтерского учёта (например предлагается отказаться от правил определения используемых при расчёте налоговой базы показателей, отличных от правил бухгалтерского учёта).

Большое внимание уделено совершенствованию специальных налоговых режимов. С 1 января 2013 г. введён новый специальный налоговый режим в виде патентной системы, и отменяется

патентная система в составе упрощённой системы налогообложения. Переход на систему налогообложения в виде единого налога на вменённый доход станет добровольным, и данный налоговый режим по мере расширения патентной системы налогообложения планируется отменить с 2018 г. При этом 90% поступлений от патентной системы налогообложения будет направляться в бюджет муниципальных образований и 10% в бюджеты субъектов РФ. Будут внесены также изменения в упрощённую систему налогообложения и систему налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

С целью увеличения поступлений в бюджет ежегодно проводится повышение акцизов. С 2015 г. должны ускориться темпы роста акцизов на алкогольные и табачные товары.

С этой же целью будет продолжена работа по выработке механизмов налогообложения природных ресурсов на основе результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций. Такая форма изъятия в виде ренты представляется наиболее эффективной с экономической точки зрения и применяется в налоговых системах ряда развитых нефтедобывающих стран. Введение указанных механизмов может повлечь за собой изменение всей системы налогообложения природной ренты – от НДС и вывозных таможенных пошлин до акцизов на нефтепродукты. Будет продолжена работа по повышению уровня налогообложения природного газа путём установления порядка исчисления НДС на добычу природного газа в зависимости от изменения мировых цен на газ.

Основными направлениями планируется также разработать методику оценки эффективности налоговых льгот, учитывающей наряду с выпадающими доходами бюджетной системы РФ создание благоприятных условий для инвестирования, а также результаты реализации налогоплательщиками полученных преимуществ. При этом обновление и актуализация перечня налоговых льгот будут проводиться ежегодно.

В целях развития взаимосогласительных процедур предусматриваются, в частности, введение для всех актов налоговых органов обязательных досудебных процедур, а также увеличение с 10 дней до одного месяца срока на подачу апелляционной жалобы в отношении не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности.

В основных направлениях чётко указано, что контролирующие органы собираются всерьёз взяться за офшорные компании: в ближайшие годы планируется ввести институт налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний. Он заключается в том, что такой доход при расчёте налога на прибыль организаций может рассматриваться как результат деятельности материнской компании. Выводить средства в офшоры при этом будет экономически невыгодно. Однако прежде чем такая система заработает, законодательно предстоит определить статус иностранной контролируемой компании, установить для российских организаций обязанность указывать в налоговых декларациях все свои иностранные аффилированные лица, скорректировать содержание многих действующих двусторонних и многосторонних договоров об обмене информацией по налоговым вопросам (или заключить новые договора), ввести в правовое поле понятия фактического получателя дохода и налогового резидента организаций и т.п.

Влияние мирового финансово-экономического кризиса на российскую экономику выявило ряд проблем в налоговой системе РФ. Особенность современного мирового экономического кризиса – одновременное развитие финансового и экономического кризисов, негативные последствия которых взаимно усиливают кризисные тенденции и во многом обуславливают усугубление друг друга. В этой связи возрастает роль национальной налоговой системы в конкуренции между странами за инвестиционные ресурсы.

Необходимо отметить, что налоговая система в первую очередь является инструментом мобилизации доходов в бюджеты всех уровней. Одним из существенных последствий кризисных явлений в российской экономике является уменьшение налогооблагаемой базы по основным налогам, что привело к сокращению налоговых поступлений в бюджеты разных уровней (особенно заметно по налогу на добавленную стоимость (НДС), налогу на прибыль, налогу на добычу полезных ископаемых – НДПИ). Сократился объём валютной выручки. В настоящее время наблюдается некоторое оживление мировой экономики.

Российская налоговая система должна учитывать национальную специфику экономики страны, способствовать достижению целей социально-экономического развития. В настоящее время налоговая система имеет выраженную фискальную направленность, не учитывает налоговый потенциал регионов.

В настоящее время налоговое бремя в России – вполне умеренное по сравнению с другими странами. С 2004 г. налоговое бремя снижалось неоднократно за счёт снижения НДС – с 20 до 18%, отмены налога с продаж, снижения ЕСН – с 35,6 до 26%. Кроме того, была введена амортизационная премия на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на 10% при постановке на баланс объектов основных средств. Понижены коэффициенты для НДС для выработанных месторождений.

С 2008 г. предприняты следующие антикризисные меры налогового характера.

1. Снижена ставка по налогу на прибыль организаций с 24 до 20%.

2. Увеличена амортизационная премия с 10 до 30% от первоначальной стоимости амортизируемого имущества.

3. Сокращены экспортные пошлины на нефть и продукты её переработки. Сокращен период мониторинга и определения цен для целей исчисления НДС по нефти и экспортных пошлин с 2 до 1 месяца.

4. Разработаны меры, которые должны способствовать сокращению сроков возмещения НДС промышленным предприятиям и сокращению издержек на налоговое администрирование.

5. Регионам предоставлено право существенно снижать величину налогов для малого бизнеса (примерно втрое).

6. Повышена величина социальных и имущественных вычетов по налогу на доходы физических лиц.

7. Увеличены предельные размеры выручки, позволяющие применять упрощённую систему налогообложения для малого бизнеса – с 20 млн руб. до 60 млн руб.

Эти снижения и льготы привели к снижению налоговых поступлений в бюджетную систему РФ за 2009 г. на 1 657, 6 млрд руб. по сравнению с 2008 г. Лидерами снижения поступлений явились налог на прибыль организаций (снижение составило 1 248,6 млрд руб. или 49,7%) и НДС (снижение составило 654,2 млрд руб. или 38,3%). Несколько возросли лишь поступления по НДС, акцизам и налогам, базой которых является фонд оплаты труда за счёт повышения зарплаты бюджетников. В условиях 2010 г. бюджет недополучил доходов в размере 3,9% ВВП или 1,5 трлн руб. Эти средства были оставлены у организаций, чтобы помочь им в преодолении последствий финансового кризиса. Но дальнейшее снижение налогового бремени вряд ли возмож-

но. На сегодня потенциал снижения налогов исчерпан. Возможно лишь введение отдельных стимулов и налоговых льгот для поддержания тех видов деятельности, которые обеспечивают модернизацию и инновационный процесс в России.

Следует отметить, что не все перечисленные меры являются действенными. Например снижение ставки по налогу на прибыль организаций в условиях убыточности деятельности большинства российских организаций не может оказать стимулирующего воздействия. Гораздо значимее для стимулирования производства и инвестиционных процессов было бы снижение оборотных налогов.

В Бюджетном послании Президента РФ о бюджетной политике в 2011–2013 гг. большой интерес представляет раздел об основных направлениях налоговой политики, где отмечено, что доходы бюджетной системы должны увеличиваться прежде всего за счёт улучшения администрирования уже существующих налогов. В то же время по отдельным направлениям возможна оптимизация налогообложения в целях стимулирования и расширения предпринимательской деятельности в первую очередь инновационной направленности.

Необходимо осознавать, что для создания предпосылок развития российской экономики и изменения её структуры недостаточно «пожарных» антикризисных мер – необходима существенная модернизация налоговой системы. Рассмотрим комплекс возможных мероприятий по изменению налогового законодательства на перспективу модернизации налоговой системы, используя при этом мировой опыт и учитывая специфику России [5].

С точки зрения стимулирования развития экономики НДС является оптимальным налогом, снижение которого в самое ближайшее время могло бы высвободить необходимые средства для инвестиций. Во-первых, плательщиками НДС являются практически все предприятия, в том числе и те, которые не имеют прибыли. Во-вторых, известно, что основная доля поступлений НДС приходит от предприятий промышленности, где нехватка инвестиционных ресурсов ощущается особенно остро. В-третьих, снижение НДС особенно благотворно скажется на высокотехнологичных отраслях, интенсивно использующих интеллектуальный труд, что создаст предпосылки для их ускоренного развития. Кроме того, у инвесторов появится возможность реализации тех инвестиционных проектов, которые до этого откладывались вви-

ду заградительного эффекта высокой ставки НДС. Особенно важно подчеркнуть, что текущий существующий уровень собираемости НДС предполагает значительный потенциал для его роста.

Консервативные сценарии увеличения собираемости НДС предполагают полную компенсацию прямых потерь от этого налога уже через 5–7 лет. Это является важным отличием снижения НДС в результате других налоговых инициатив, например, по снижению налога на прибыль организаций. Предлагается снизить ставку НДС (до 12–14%) и тщательнейшим образом рассмотреть вопрос о замене его налогом с оборота (налогом с продаж) [63].

Страны Евросоюза в качестве антикризисной меры снижали в 2009 г. ставку НДС в среднем на 2,5%. Расчёты показывают, что уровень нагрузки по НДС, действующий порядок возмещения этого налога из бюджета существенно сокращают возможности развития производства, инновационных преобразований, так как существенная часть возникающей добавленной стоимости изымается у производителя. В методологическом плане целесообразно рассмотреть возможность перехода от зачетного метода исчисления НДС к методу сложения. При использовании этого метода подлежащая уплате сумма НДС исчисляется предприятием путём сложения компонентов прибавочной стоимости (зарботной платы, начислений на неё, арендной платы, процентов и чистой прибыли) и умножения полученной суммы на налоговую ставку. Кроме того, исчисление НДС методом сложения позволит повысить эффективность администрирования данного налога с одновременным сокращением отчётности [63].

Следует отметить, что введённые вместо единого социального налога страховые взносы являются одними из самых существенных по доле в общей налоговой нагрузке малых научно-исследовательских и инновационных компаний – это связано с высокой долей затрат на оплату труда в данной сфере деятельности, о чём было уже отмечено выше. В соответствии с Бюджетным посланием Президента РФ внесены изменения в ряд федеральных законов, регулирующих порядок исчисления и уплаты страховых взносов, в которых с 2011 г. на ряд последующих лет вводятся пониженные ставки на страховые взносы для таких организаций.

Необходимо стимулировать развитие малого и среднего предпринимательства. Это позволит увеличить занятость и, соответственно, снизить социальную напряжённость в обществе. Малое и среднее предпринимательство является одним из источни-

ков инновационного развития экономики РФ. Следует упростить отчётность для субъектов малого предпринимательства и упразднить обязанность применения кассовых машин при реализации товаров. Также эффективным представляется налоговое стимулирование создания системы бизнес-парков при муниципалитетах российских городов для желающих начать свой бизнес.

В работе [63] предлагается отказаться от определения ставки НДС по нефти на базе мировых цен на нефть. Для этого следует создать систему российских ценовых индикаторов, с помощью которых сформировать справедливую налоговую систему в сфере добычи нефти. Основным источником информации должна стать российская нефтяная биржа. Определённым шагом по совершенствованию механизма исчисления и уплаты НДС по нефти может стать изменение порядка применения коэффициента, характеризующего динамику мировых цен на нефть (K_{ω}). Целесообразно применять коэффициент K_{ω} к базовой ставке НДС только по экспортируемому углеводородному сырью. С точки зрения администрирования несложно отследить направления товарных потоков по добытой нефти, так как транспортная инфраструктура принадлежит государственной компании «Транснефть». Потребуется вменение в обязанность компании-недропользователю подавать соответствующие сведения, необходимые для обоснования применения ставки НДС без увеличения на коэффициент K_{ω} . Для этого необходимо включить соответствующие строки в информационную и расчётную части декларации по НДС. В дальнейшем эти сведения целесообразно сверять с данными центрального производственно-диспетчерского управления «Транснефти». Следует признать, что потребуются компенсация выпадающих доходов бюджета. Сделать это можно путём некоторого повышения базовой ставки НДС и повышения таможенной пошлины на вывоз нефти [63].

Необходимо упростить процедуру предоставления инвестиционных налоговых кредитов (ИНК). Инвестиционный налоговый кредит является самой сложной формой изменения срока уплаты налога (сбора). Он представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии соответствующих оснований предоставляется возможность в течение определённого срока и в определённых пределах уменьшить свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Первостепенным значени-

ем данного вида кредитования является стимулирование деятельности предприятий наукоёмких отраслей. Инвестиционный налоговый кредит является наиболее выгодным в коммерческом плане: предоставляется на срок от одного года и более; ставки по ИНК устанавливаются от 1/2 до 3/4 ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ. Инвестиционный налоговый кредит может являться весьма эффективным средством стимулирования расширения и обновления основных фондов, финансирования перспективных научных программ и инновационной деятельности [9, 52].

Однако в настоящий момент количество организаций, реализовавших своё право на получение ИНК, крайне мало. Причиной этого является излишне сложная административная процедура его получения и необходимость разъяснения многих положений законодательства. Хотелось бы обратить внимание и на то, что поскольку сумма ИНК ограничена суммой налоговых платежей, зачисляемых в бюджет, то, соответственно, организации с высокой рентабельностью, у которых налоговые платежи незначительны, не могут рассчитывать на получение необходимых для инвестиционных проектов сумм кредита. В качестве возможных предложений по совершенствованию подходов к предоставлению налогового кредита и ИНК следует отметить, в частности, следующие: увеличение сроков предоставления ИНК, поскольку установленного срока часто может быть недостаточно для реализации отдельных инвестиционных проектов; ограничение максимальной ставки процентов, начисляемых на сумму кредита по региональным и местным налогам (по аналогии с федеральными – 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ); необходимо закладывать в бюджет суммы предоставляемых кредитов, достаточные для развития стимулирования инвестиционной активности [10].

Следует рассмотреть возможность введения одной из следующих мер налогового стимулирования наукоёмких отраслей промышленности: освобождение до 50% прибыли компаний от налога на прибыль организаций – при условии направления этих средств на инновации в научно-исследовательские разработки и перерабатывающие производства, а также инвестиции в мероприятия по повышению эффективности использования сырья и энергии, финансирование природоохранных мероприятий. Может быть, следует также ввести налоговые каникулы на

срок от 3 до 5 лет (50% от налогооблагаемой прибыли) для вновь создаваемых научно-исследовательских и перерабатывающих компаний, а также независимых инвесторов при обеспечении инвестирования высвобожденных средств в финансирование выпуска новой продукции и модернизации перерабатывающих мощностей.

Для целей начисления амортизации следует пересмотреть срок полезного использования некоторых видов технологического оборудования, используемого в научно-исследовательской деятельности и в промышленности. Также необходимо определить перечень оборудования, эксплуатируемого в агрессивной среде. Данные мероприятия позволят компаниям быстрее формировать амортизационный фонд и проводить реновацию технологического оборудования, что является важным фактором повышения качества выпускаемой продукции и повышению её конкурентной способности [10].

Следует рассмотреть также возможности совершенствования налогообложения физических лиц. В настоящее время налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является основным для большинства граждан России. Модификация его элементов способна оказать положительное действие на уровень жизни населения страны [63].

Необходимо установить на федеральном уровне порядок зачисления платежей по НДФЛ в бюджеты субъектов РФ по месту проживания налогоплательщиков, а не по месту их трудовой деятельности. Это позволит эффективнее реализовывать социальные программы, строить объекты социальной инфраструктуры и, в конечном итоге, качественно повысить уровень жизни граждан, так как основные социальные блага (здравоохранение, образование и пр.) человек потребляет в месте своего проживания.

Крайне необходимо (при современном уровне инфляции) пересмотреть систему и суммы социальных налоговых вычетов на обучение в образовательных учреждениях и лечение в медицинских учреждениях, а главное – порядок их предоставления (возмещения). Необходимо увеличить размеры вычетов до значений реального прожиточного минимума. Следует перейти от предоставления социальных имущественных вычетов по декларации к вычетам у источника выплаты доходов. Возможные выпадающие из бюджета доходы необходимо компенсировать введением про-

грессивного налогообложения. Целесообразно рассмотреть введение прогрессивной шкалы налогообложения по НДФЛ.

Учитывая внимание государства к социальным и демографическим вопросам, следует рассмотреть возможность введения налогообложения доходов по принципу «налогоплательщик-семья»; ввести льготы по НДФЛ для семей, имеющих двух и более детей.

Необходимо стимулировать расширение участия российских инвесторов на рынке ценных бумаг. В условиях дефицита инвестиций и высоких рисков на рынке ценных бумаг создание сильных налоговых стимулов, в значительной мере компенсирующие указанные риски, является одним из наиболее сильных инструментов побуждения населения к вложению накопленных валютных и рублевых сбережений в акции и облигации российских предприятий. Существование налоговой льготы по доходам населения от инвестиций в ценные бумаги положительно повлияет на уровень устойчивости национального финансового рынка к кризисным явлениям на мировом финансовом рынке.

Следует отметить, что любые нововведения в законодательстве по налогообложению требуют тщательного изучения и сопоставления влияния многих факторов на формирование и соблюдение баланса доходов и расходов бюджетов разных уровней.

Современная налоговая система России начала формироваться в 1992 г. С 1992 г. вступил в действие Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г., а также ряд законов по отдельным налогам: о налоге на добавленную стоимость; об акцизах; практически новые версии законов по налогу на прибыль и подоходному налогу с физических лиц; сформированы поимущественные и другие налоги. Роль этого закона в становлении российской налоговой системы трудно переоценить, несмотря на недостатки и критику.

Основными характерными чертами налоговой системы России в начале рыночных преобразований (1992–1999 гг.) были следующие.

1. Налоговые доходы российского бюджета опирались на два ключевых налога – НДС и налог на прибыль предприятий.

2. Доминирующее положение в системе налогообложения начинают занимать косвенные налоги (НДС, акцизы). Эта тенденция продолжает развиваться и в настоящее время.

3. Роль прямых налогов с населения оставалась на относительно невысоком уровне.

4. В эти годы были введены поимущественные налоги, налог на имущество предприятий.

Наиболее существенные изменения были внесены в налоговую систему России в 1999–2001 гг., когда были приняты и вступили в действие часть первая Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.) и несколько глав части второй кодекса.

На протяжении всего рассматриваемого периода прослеживается зависимость бюджетной системы России от косвенных налогов (НДС, акцизов), за счёт которых формируется более половины всех доходов консолидированного бюджета. В период 2005–2011 гг. доля этих косвенных налогов в доходах бюджета колебалась в пределах 12–16%.

В трёхлетней перспективе 2014–2016 гг. основными приоритетами в области налоговой политики являются создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, а также стимулирование инновационной деятельности.

Основными направлениями предусмотрен следующий перечень планируемых мер налогового стимулирования:

- поддержка инвестиций и развитие человеческого капитала;
- совершенствование механизмов налогообложения при операциях с ценными бумагами;
- совершенствование специальных налоговых режимов для малого бизнеса;
- развитие взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях.

Кроме того, в документах изложен ряд мероприятий, направленных на увеличение налоговых поступлений в бюджет.

Однако необходимо осознавать, что для создания предпосылок развития российской экономики и изменения её структуры

недостаточно «пожарных» антикризисных мер – необходима существенная модернизация налоговой системы.

Предлагаются следующие изменения налогового законодательства с учётом мирового опыта и специфики России [5].

С точки зрения стимулирования развития экономики НДС является оптимальным налогом, снижение которого могло бы высвободить необходимые средства для инвестиций. Особенно важно подчеркнуть, что текущий существующий уровень собираемости НДС предполагает значительный потенциал для его роста.

Предлагается снизить ставку НДС (до 12–14%) и тщательнейшим образом рассмотреть вопрос о замене его налогом с оборота (налогом с продаж) [63].

Страны Евросоюза в качестве антикризисной меры снижали в 2009 г. ставку НДС, в среднем на 2,5%.

Введённые вместо единого социального налога страховые взносы являются одними из самых существенных по доле в общей налоговой нагрузке научно-исследовательских и инновационных компаний – это связано с высокой долей затрат на оплату труда в данной сфере деятельности. Поэтому вводятся пониженные ставки на страховые взносы для таких организаций.

Необходимо упростить процедуру предоставления инвестиционных налоговых кредитов (ИНК).

Для целей начисления амортизации следует пересмотреть срок полезного использования некоторых видов технологического оборудования, используемого в научно-исследовательской деятельности и в промышленности.

Следует рассмотреть также возможности совершенствования налогообложения физических лиц.

Необходимо стимулировать расширение участия российских инвесторов на рынке ценных бумаг. В условиях дефицита инвестиций и высоких рисков на рынке ценных бумаг создание сильных налоговых стимулов, в значительной мере компенсирующие указанные риски, является одним из наиболее сильных инструментов побуждения населения к вложению накопленных валютных и рублевых сбережений в акции и облигации российских предприятий.

Глава 2. ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ СУЩЕСТВУЮЩЕЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ НА ЭФФЕКТИВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШ- ЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

2.1. Налоговая нагрузка и эффективность работы предприятия

Итак, целью данной работы является совершенствование налоговой системы, связанной с промышленными предприятиями. В разделе 1.3 частично представлены недостатки существующей системы, предложения по её изменению. Однако в первую очередь необходимо провести количественный анализ различий влияния налоговой нагрузки (на примере промышленных предприятий Новосибирской области с разными видами обрабатывающих производств) и показателей эффективности работы рассматриваемых предприятий.

Ясно, что система налогообложения и налоговая нагрузка существенным образом влияют на эффективность работы промышленного предприятия. Ещё Д. Рикардо считал, что любой налог, падающий на народные массы, в конечном итоге перекладывается на предпринимателей, снижая их прибыль и возможности развития производства.

Уровень налоговой нагрузки определяется отношением общих налоговых отчислений и платежей (без налога на доходы физических лиц – НДФЛ, данный налог не влияет на налоговую нагрузку предприятия) к валовой добавленной стоимости. В 2008 г. в целом по РФ такой показатель был определён в размере 0,412 [73]. Самая значительная налоговая нагрузка легла на обрабатывающие производства. Такой показатель для строительства равен 0,217, для торговли – 0,206, для транспорта и связи – 0,311.

Уровень налоговой нагрузки на предприятие определяется также отношением общих налоговых отчислений и платежей (без налога на доходы физических лиц) к выручке [53]. В научной литературе нет единства по определению данного показателя.

Представим конкретные данные и расчёты по работе шести промышленных предприятий Новосибирской области за 2006–2009 гг. с разными видами обрабатывающих производств [24, 32].

Основные показатели приведены относительно информации за 2006 г.

В табл. 2.1.1 представлены данные по предприятию, деятельность которого относится к производству готовых металлических изделий. Как видим, это достаточно эффективно функционирующее предприятие, сохранившее достигнутую рентабельность даже в кризисный период, когда объём реализации продукции снизился на 25,5%. При этом налоговые начисления в целом без НДС возросли в большей степени, чем объёмы реализации товарной продукции. Налоговая нагрузка относительно объёма реализации на предприятие возросла, а относительно объёма добавленной стоимости такой показатель изменялся (возрастал), но незначительно.

Таблица 2.1.1

**Изменение показателей работы предприятия и налоговой нагрузки,
2007–2009 гг.**

Показатели	2006	2007	2008	2009
Млн руб., коэффициенты		Изменения относительно 2006 г., разы		
Выручка	487,2	1,0636	1,0308	0,7454
Чистая прибыль	18,3	1,9568	0,6947	0,8652
Рентабельность продаж	0,0672	1,5208	0,7812	1,1295
Рентабельность активов*	0,0812	1,7759	0,6231	0,6921
Налоговые начисления в целом без НДС	63,67	1,2917	1,0982	0,8671
Налоговая нагрузка на предприятие относительно объёма реализации	0,1307	1,2142	1,065	1,1614
Добавленная стоимость	145,15	1,2741	1,0364	0,8617
Налоговая нагрузка относительно объёма добавленной стоимости	0,4386	1,0139	1,0597	1,0064

* Экономическая рентабельность активов по прибыли до налогообложения.

Это происходит потому, что добавленная стоимость включает в себя прибыль, заработную плату, с которых и берётся налог, начисления на заработную плату, амортизация. Для налога на имущество и амортизационных отчислений – примерно одна и та же база начислений. Кроме того, в добавленную стоимость входит и НДС. При опережении роста прибыли увеличения объёмов реализации продукции добавленная стоимость может расти быстрее, чем налоговые отчисления и платежи.

Таким образом, при повышении эффективности производства налоговая нагрузка на данное предприятие увеличивается. Этот вывод основан на данных табл. 2.1.1 и рис. 2.1.1. На рис. 2.1.1 налоговая нагрузка (относительно объёма реализации) на предприятие обозначена как «нал. нагрузка 1». Такой показатель зависит от уровня эффективности производства. Так, даже в 2009 г., когда объёмы реализации уменьшились, первый показатель налоговой нагрузки возрос на 16% из-за роста рентабельности продаж (относительного роста прибыли).

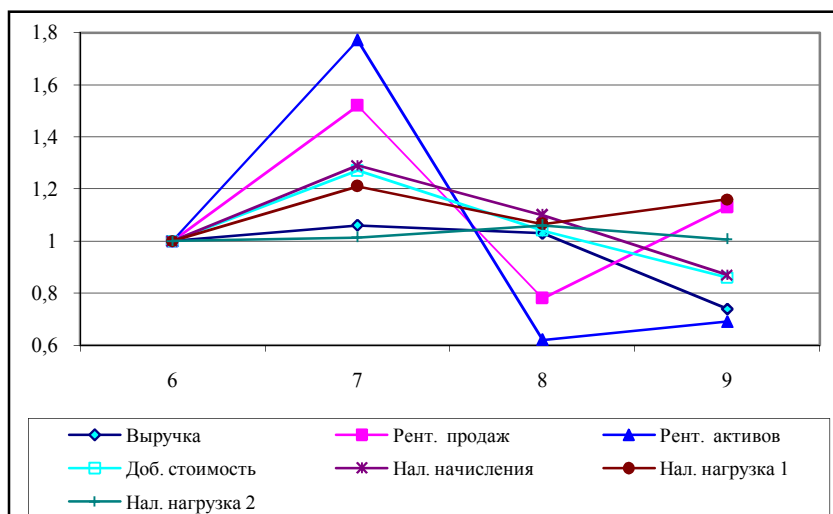


Рис. 2.1.1. Изменение показателей работы предприятия (разы) и налоговой нагрузки на него относительно результатов 2006 г.

Налоговая нагрузка относительно объёма добавленной стоимости обозначена как «нал. нагрузка 2» (налоговые нагрузки двух типов). Как видим, при значительном изменении основных показателей деятельности предприятия и налоговых отчислений второй показатель налоговой нагрузки также показывает её рост, но не в такой степени как первый показатель. Причины этого уже объяснены. Поэтому данный показатель слабо отражает влияние изменений результативности, эффективности деятельности предприятия на величину налоговых отчислений, что затрудняет его использование для указанного анализа. Однако такой показатель зависит от изменения уровня конкретных ставок налоговых отчислений и активно может быть использован при корректировке существующей налоговой системы.

Для более обобщенных выводов следует расширить анализ соотношений налоговой нагрузки на предприятия и результативности (рост, уменьшение объёмов реализации, прибыли), эффективности их деятельности за счёт расширения представительства предприятий в различных видах производств. Результаты такого анализа представлены в табл. 2.1.2–2.1.6.

Таблица 2.1.2

**Изменение показателей работы предприятия
по производству электрооборудования, 2007–2009 гг.**

Показатели	2006	2007	2008	2009
Млн руб., коэффициенты		Изменения относительно 2006 г., разы		
Выручка	265,5	3,2779	5,9363 (1,811)*	6,3424 (1,935)
Чистая прибыль	2,05	16,1415	23,0488	45,3902
Рентабельность продаж	0,0864	0,22	0,526	1,5837
Рентабельность активов	0,0177	2,5763	1,9435 (0,7545)*	2,74 (1,063)
Налоговые начисления в целом без НДС	82,014	1,18	1,955 (1,657)*	2,596 (2,2)
Налоговая нагрузка на предприятие относительно объёма реализации	0,3089	0,111	0,102 (0,919)*	0,1264 (1,139)
Добавленная стоимость	101,504	3,781	6,1616	8,2214
Налоговая нагрузка относительно объёма добавленной стоимости	0,8092	0,2523	0,2564 (1,016)*	0,2551 (1,011)

* Рост показателей относительно 2007 г.

В табл.2.1.2 представлены данные по работе предприятия, связанного с производством электрооборудования. В 2007–2008 гг. предприятие резко увеличило объём продаж (относительно 2006 г.). Показатели налоговой нагрузки также существенно изменились, но в другую сторону. Изменение структуры выпуска продукции привело к относительному значительному уменьшению показателей налоговой нагрузки. Так, при увеличении объёмов выручки за четыре года в 6,34 раза, затраты материальных ресурсов возросли в 23,6 раза. Это привело к существенному относительному уменьшению отчислений НДС, но увеличению прибыли, заработной платы и соответствующих налогов. Однако начиная с 2007 г. структура выпуска и реализации продукции изменяется незначительно (поэтому за базовый можно взять 2007 г.), а показатели налоговой нагрузки (указанные в скобках) показывают их рост с увеличением эффективности производства. По-прежнему в меньшей степени изменяется показатель налоговой нагрузки относительно объёма добавленной стоимости.

В табл. 2.1.3 рассмотрены данные о результатах деятельности предприятия металлургического производства.

Таблица 2.1.3

**Изменение показателей работы предприятия
металлургического производства, 2007–2009 гг.**

Показатели	2006	2007	2008	2009
Млн руб., коэффициенты		Изменения относительно 2006 г., разы		
Выручка	2742,2	1,1821	1,3642	1,2722
Чистая прибыль	2,85	–17,8	0,5298	126,27
Рентабельность продаж	–0,124	– (0,024)	(4,079)*	(8,5587)
Рентабельность активов	0,0148	–	0,6992	11,52
Налоговые начисления в целом без НДС/ФЛ	212,5	1,456	1,442	1,716
Налоговая нагрузка на предпри- ятие относительно объема реали- зации	0,0775	1,231	1,0568	1,3483
Добавленная стоимость	721,9	1,0028	1,168	1,73
Налоговая нагрузка относительно объема добавленной стоимости	0,2943	1,4536	1,2348	0,9918

* Рост показателей относительно 2007 г.

На предприятии идёт рост реализации продукции, хотя кризис и сказался на его деятельности. При этом в 2006 г. продажи были убыточными, а в 2007 г. убытки от прочих доходов и расходов превысили прибыль от реализации продукции. Такая финансовая неустойчивость затруднила относительное сравнение рентабельностей продаж и активов по годам относительно результатов 2006 г. Поэтому при оценке рентабельности продаж рост рентабельности показан относительно 2007 г.

В целом по предприятию оба показателя налоговой нагрузки показывают её рост, но не каждый год. Налоговая нагрузка относительно выручки уменьшилась только в 2008 г. (но была больше, чем в 2006 г.). Налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости немного уменьшилась только в 2009 г. (по сравнению с 2006 г.).

В табл. 2.1.4 представлены данные о результатах функционирования предприятия по производству неметаллических минеральных продуктов. Это было высокорентабельное производство. С ростом объёмов выручки и эффективности производства в 2007 г. налоговые нагрузки первого и второго типов растут.

Таблица 2.1.4

**Изменение показателей работы предприятия,
производящего неметаллические минеральные продукты,
2007–2009 гг.**

Показатели	2006	2007	2008	2009
Млн руб., коэффициенты		Изменения относительно 2006 г., разы		
Выручка	2678,7	1,2721	1,6069	1,1662
Чистая прибыль	542,5	1,376	0,7682	0,3737
Рентабельность продаж	0,3428	1,021	0,6981	0,4961
Рентабельность активов	0,2425	1,0858	0,4791	0,2233
Налоговые начисления в целом без НДС	349,9	1,3329	1,3889	0,9643
Налоговая нагрузка на предприятие относительно объёма реализации	0,1306	1,0482	0,8644	0,8269
Добавленная стоимость	1190,7	1,2672	1,038	0,4196
Налоговая нагрузка относительно объёма добавленной стоимости	0,2938	1,052	1,3383	1,3505

В условиях кризиса показатели налоговых нагрузок изменились по-разному. При уменьшении эффективности производства налоговая нагрузка относительно объёма выручки снижается, но в меньшей степени, чем эффективность производства. Налоговая нагрузка относительно объёма добавленной стоимости возрастает. Как видим, показатели налоговых нагрузок ведут себя по-разному, так как добавленная стоимость изменяется по годам функционирования предприятия не прямо пропорционально росту (уменьшению) объёмов реализации продукции. Характер изменения показателей работы предприятия и налоговых нагрузок показан на рис. 2.1.2.

Как видно из рис.2.1.2, при резком уменьшении всех показателей работы предприятия в 2008–2009 гг. налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости растёт, что в ещё большей степени ухудшает положение предприятия на рынке.

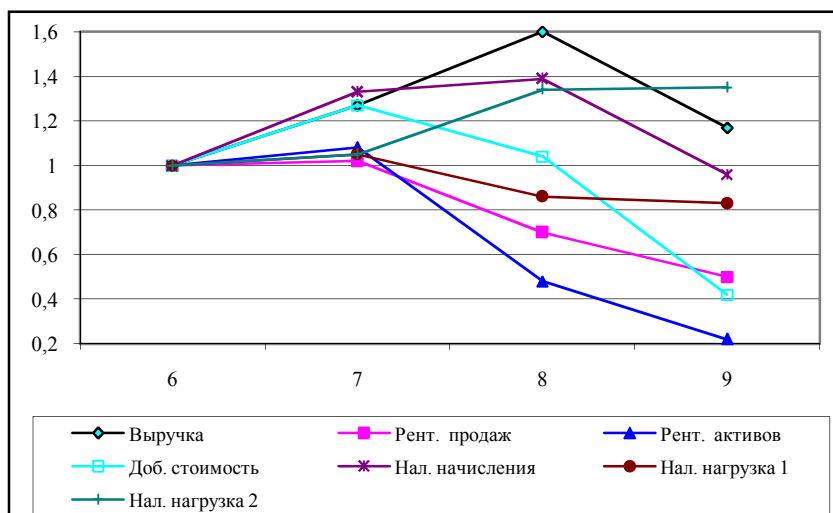


Рис. 2.1.2. Характер изменения показателей (в размах) для рассматриваемого предприятия в 2006–2009 гг.

В табл. 2.1.5 рассмотрены итоги деятельности швейного предприятия и изменения налоговой нагрузки по годам. На предприятии имеет место устойчивый рост объемов реализации продукции. Однако низки рентабельности продаж, активов. Налоговая нагрузка относительно объемов реализации в 2007–2008 гг. снижается, а в 2009 г. она становится больше, чем в 2006 г. Налоговая нагрузка относительно объемов добавленной стоимости также сначала снижается, а в 2009 г. возрастает, но остаётся ниже уровня 2006 г. Таким образом, для данного предприятия нет устойчивой тенденции изменения налоговой нагрузки, так как непрерывно меняется структура затрат и продаж продукции, чистая прибыль росла не за счёт продаж, а за счёт прочей деятельности, существенно увеличивая добавленную стоимость.

Таблица 2.1.5

**Изменение показателей работы предприятия
швейного производства, 2007–2009 гг.**

Показатели	2006	2007	2008	2009
Млн руб., коэффициенты		Изменения относительно 2006 г., разы		
Выручка	361,03	1,2175	1,3857	1,4268
Чистая прибыль	8,02	0,4626	2,4488	2,4015
Рентабельность продаж	0,0702	0,4245	1,1083	0,9174
Рентабельность активов	0,0369	0,5282	1,6738	1,4111
Налоговые начисления в целом без НДС/НДФЛ	67,89	1,0227	1,0997	1,5462
Налоговая нагрузка на предприятие относительно объема реализации	0,188	0,8401	0,7938	1,0839
Добавленная стоимость	154,83	1,1424	1,4041	1,6776
Налоговая нагрузка относительно объема добавленной стоимости	0,4384	0,8953	0,7833	0,9224

В табл. 2.1.6 анализируется деятельность предприятия по производству пищевых продуктов и изменения налоговой на-

грузки по годам. На предприятии имеет место устойчивый рост объемов реализации продукции, хотя в 2009 г. произошло некоторое снижение объемов выручки. Однако низки рентабельности продаж, активов. Значительны колебания таких показателей по годам. Это приводит к колебаниям и параметров налоговой нагрузки по годам. Налоговая нагрузка относительно объемов реализации в 2007–2008 гг. снижается, а в 2009 г. она становится больше, чем в 2006 г. Налоговая нагрузка относительно объемов добавленной стоимости также сначала снижается, а в 2009 г. возрастает, но остается ниже уровня 2006 г. Таким образом, для данного предприятия нет устойчивой тенденции изменения налоговой нагрузки.

Таблица 2.1.6

**Изменение показателей работы предприятия
по производству пищевых продуктов, 2007–2009 гг.**

Показатели	2006	2007	2008	2009
Млн руб., коэффициенты		Изменения относительно 2006 г., разы		
Выручка	2263,2	1,1559	1,3993	1,1766
Чистая прибыль	19,5	0,4759	7,2846	0,7702
Рентабельность продаж	0,0498	0,6566	0,52	0,749
Рентабельность активов	0,0343	0,4377	3,9337	0,5121
Налоговые начисления в целом без НДС/ФЛ	112,61	0,6625	0,2161	0,4182
Налоговая нагрузка на предприятие относительно объема реализации	0,0497	0,5737	0,1546	0,3559
Добавленная стоимость	278,05	0,9558	1,4447	1,0063
Налоговая нагрузка относительно объема добавленной стоимости	0,405	0,693	0,2992	0,4106

Таким образом, анализ работы нескольких предприятий из обрабатывающей промышленности Новосибирской области показал, что в основном налоговая нагрузка на предприятие относи-

тельно объёма выручки продукции и услуг растёт при увеличении результативности (увеличение продаж, прибыли и др.) работы предприятия, эффективности его деятельности (рентабельности продаж, активов и др.). Происходит это потому, что при росте продаж и выручки увеличивается более быстрыми темпами НДС, так как относительно уменьшается входящий НДС (из-за снижения материальных затрат). При росте продаж прибыль увеличивается быстрее, чем изменение объёма продаж на основе операционного рычага, растёт оплата труда и страховые платежи. Всё это приводит и к более быстрому росту добавленной стоимости.

Именно поэтому налоговая нагрузка на предприятие относительно добавленной стоимости уменьшается при росте эффективности производства. Так, показатели роста прибыли и НДС наибольшие (из-за операционного рычага и относительного уменьшения входящего НДС), а коэффициенты налоговых отчислений наименьшие (0,2 и 0,18) по сравнению с коэффициентом страховых платежей (0,3). Это и приводит к уменьшению налоговой нагрузки относительно добавленной стоимости (как показано на рис. 2.1.1). Если эффективность производства падает (рис. 2.1.2), налоговые нагрузки меняют свои направления изменений.

2.2. Оценка влияния различных налогов на эффективность деятельности предприятия

Как показано в разделе 2.1, налоговая нагрузка на предприятие зависит от результативности (рост продаж, прибыли; снижение издержек и другие показатели), эффективности (рентабельность продаж, активов и другие показатели) его функционирования. При этом фактические налоговые отчисления и платежи фиксировались на основе данных о работе реальных предприятий. Если же изменять налоговую систему или показатели работы предприятия, то установить зависимости результатов деятельности предприятия от изменения налоговой системы без моделирования достаточно сложно. Трудно представить и обратную задачу – как при изменении результатов работы предприятия изменятся величины налоговых отчислений и платежей.

Поэтому в дальнейшем при исследовании будет использоваться оптимизационная модель планирования развития предприятия [83–84]. На первой же стадии исследований была использована

упрощённая модель оптимизации для оценки влияния существующей налоговой системы на деятельность промышленного предприятия с использованием данных, представленных в работе [83].

Задача была поставлена следующим образом. Дать сравнительный анализ результатов моделирования планирования деятельности предприятия при разных критериях оптимизации и при существующей системе налогообложения. В этом случае оптимизационный анализ позволяет дать оценку влияния того или иного налога на критериальный показатель функционирования предприятия.

Уже отмечалось, что важнейшим институциональным механизмом для уровня промышленного предприятия является система налогообложения. Предложений по совершенствованию налоговой системы не так много. Однако нет и количественных оценок, которые подтверждали бы эффективность того или иного направления изменения налоговой системы.

Исследования основаны на применении модели оптимизации функционирования и развития предприятия [83]. В модели учтены не только воспроизводственные, финансово-экономические процессы, а и ограничения, отражающие современную систему налогообложения на промышленных предприятиях [31, 82].

Если представить структуру налоговых отчислений и платежей на промышленных предприятиях, то она разная на любом из них. Многое зависит от их финансово-экономического положения. Общее только одно – наибольшую массу отчислений дают основные налоги и платежи. Представим реальные данные за 2007 г. по одному из машиностроительных заводов: налоги начисленные (в млн руб.) на прибыль – 17,65; на добавленную стоимость – 32,32; на имущество – 2,16; на землю – 5,864; на транспорт – 0,425; единый социальный налог (соответствует страховым платежам в настоящее время) – 23,75. Итого: 82,17 млн руб. из 82,32 млн руб. – всего объёма начисленных налогов. В эти объёмы налоговых начислений не входит налог с доходов физических лиц (НДФЛ) – 12,67 млн руб. Так как налоги на землю и транспорт имеют налоговые базы, прямо не связанные с показателями деятельности предприятия, то в дальнейшем мы их рассматривать не будем.

До сих пор в регионах страны 30–35% предприятий убыточны. В сложной экономической ситуации эта цифра возрастает. Та-

ким образом, проблема стабилизация экономического положения предприятий в ещё большей степени усиливает актуальность совершенствования системы налогообложения. Именно налоговая система в значительной степени влияет на рост деловой активности и эффективности производства на промышленных предприятиях. Эффективно работающие предприятия несут основную налоговую нагрузку.

Действующая система представляет собой набор налоговых механизмов. Работать с ней достаточно трудно. Однако главное – не в сложности налогообложения. Необходимо иметь такое налогообложение, которое обеспечивало бы не только поступление финансовых ресурсов в бюджет, во внебюджетные фонды, но способствовало бы и повышению эффективности производства, было бы достаточно просто. Важно, чтобы система налогов приводила к экономии ресурсов, эффективному использованию инвестиций. В основе такой системы необходимо иметь следующий принцип – при увеличении эффективности производства налоговая нагрузка должна относительно уменьшаться [91]. Предприятия в этом случае будут стремиться попасть в область наименьшего налогообложения. В настоящее время такая попытка сделана. В рамках страховых платежей (СП) при достижении определённого уровня оплаты труда уменьшается ставка платежей. Уменьшение ставок НДС, СП, налога на прибыль действительно уменьшает налоговую нагрузку на предприятие, но не изменяет тип кривой роста налогов – по-прежнему темпы роста налоговых отчислений будут расти относительно большими темпами, чем увеличение объёмов продаж и эффективности производства.

В целом совершенствование системы налогообложения в России постепенно идёт. Однако экономические эксперименты на живом теле экономики могут привести и к нежелательным последствиям. Так, снижение ставки ЕСН в 2005 г. привело к определённым трудностям выплаты пенсий, а увеличение этой ставки в 2011 г. привело к трудностям в экономике страны в целом (особенно это затронуло развитие малого бизнеса). Поэтому именно моделирование может помочь в этом процессе. В рассматриваемом исследовании речь идёт только об уровне промышленного предприятия. При наличии модели функционирования предприятия можно дать оценку тем или иным предложениям по совершенствованию налоговой системы. Специально для данного исследования оптимизационная модель функционирования и разви-

тия предприятия, использованная для стратегического планирования развития реального машиностроительного предприятия [83], доработана для изучения влияния существующей налоговой системы на работу предприятия. Учтены также инвестиционные проблемы конкретного предприятия.

Развитие предприятия предусматривалось на пятилетний период. Основные мероприятия (нововведения) на заводе связаны с реконструкцией и расширением мощностей, которые должны обеспечить рост объёмов продаж продукции в связи с увеличением спроса на неё. Задать на пятилетний период всё множество мероприятий (ремонт того или иного оборудования, покупка и установка нового оборудования) практически невозможно. Такую подробную информацию не предоставило и предприятие. В такой ситуации в модели отражались мероприятия по выпуску новой продукции (уже подготовленной к производству), расширения и создания необходимых мощностей. Так как на рассматриваемом предприятии на планируемые периоды основной проблемой являлось воссоздание существовавших мощностей, то этот процесс в модели представлен следующим образом. На основе данных предприятия были заданы удельные капитальные вложения на прирост дополнительных мощностей. За единицу времени принят год, а в течение одного такого периода использовались единые нормативы (но разные по видам мощностей) удельных капитальных вложений на единицу прироста мощности того или иного вида. Это позволило сохранить нелинейный характер затрат инвестиций на прирост мощностей, но остаться в рамках задачи линейного программирования. Примерно также происходит и на предприятии. Технические службы предприятия оценивают объём работ по годам с учётом того, что рост мощностей и повышение качества продукции требуют прироста инвестиций во всё возрастающих размерах. Речь не идёт об инфляционном процессе. Именно замещение морально и физически изношенного оборудования приводит к такому процессу.

Сказанное позволило представить в модели использование производственных возможностей предприятия, ввод и выбытие мощностей за счёт реализации мероприятий, нововведений при их финансировании из чистой прибыли. Таким образом, основные ограничения в модели связаны с учётом использования финансовых ресурсов и наращивания мощностей. Инвестиции определялись величиной чистой прибыли и частью амортизацион-

ных отчислений. Прирост оборотных активов мог финансироваться за счёт кредиторской задолженности, чистой прибыли и использования краткосрочного кредита, но погашаемого также из чистой прибыли, что сокращало объём капитальных вложений.

При долгосрочном планировании, когда учитывается инвестиционный процесс, важно выйти на максимальный чистый денежный поток (чистая прибыль плюс амортизационные отчисления минус объём инвестиций) с учётом дисконтирования. Тогда функцию цели деятельности предприятия можно представить как максимизацию чистого дисконтированного дохода (ЧДД), который находится на основе расчёта чистых денежных потоков. Именно показатель ЧДД в наибольшей степени учитывает воспроизводственный процесс и соответствует глобальному показателю – максимизации стоимости предприятия на рынке [83].

Итак, было осуществлено моделирование функционирования предприятия за пятилетний период с учётом существующей системы налогообложения [31, 82]. Объёмы налоговых отчислений и платежей рассчитывались по 4-м наиболее важным видам налогов, влияющих на экономику предприятия: НДС, ЕСН (СП), налог на прибыль, налог на имущество. Расчёт налоговых начислений в соответствующем ограничении строился так, чтобы он отражал влияние налога на другие показатели деятельности предприятия, на значение функции цели. Тогда для такого ограничения в задаче оптимизации мы получаем двойственную оценку влияния того или иного налога на функцию цели. Так, страховые платежи рассчитываются относительно величины начисленной заработной платы и увеличивают затраты на производство товарной продукции, уменьшая прибыль от реализованной продукции. Налог на имущество уменьшает прибыль до налогообложения. Налог на прибыль уменьшает чистую прибыль, которая идёт на пополнение оборотного капитала и на развитие предприятия. НДФЛ начисляется на заработную плату и поступает в бюджет, т.е. не влияет на экономику предприятия, а поэтому в расчётах не участвует. НДС является косвенным налогом, предприятие является только сборщиком данного налога. Однако НДС существенным образом влияет на экономику предприятия. Во-первых, НДС уменьшает объём продаж, так как продукция предприятия продаётся с НДС. В наших расчётах для определения величины двойственных оценок по НДС учитывается небольшое сокращение НДС и увеличение на ту же сумму объёма продаж. Расчёты покажут, выгодно ли это для пред-

приятия или бюджета. Однако реальная оценка возможного увеличения объёма продаж при снижении НДС не определялась. Во-вторых, при реализации инноваций по сокращению материальных затрат уменьшается «входящий» НДС, но увеличивается «выходящий» НДС, нарушается бухгалтерский баланс предприятия. В этом случае предприятие теряет часть чистой прибыли, а оценка инновационного проекта, его ЧДД, уменьшается [27–28]. Однако эта более сложная ситуация в расчётах не учитывалась, она будет изучена в дальнейших исследованиях (п. 3.2).

Таблица 2.2.1

**Оценка влияния существующих налогов
на показатели деятельности предприятия**

Показатели	Номер критерия (варианта) оптимизации						
	1	2	3	4	5	6	7
1, объём реализации, млн руб.	3137	3134,5	3134,5	3134,9	3128,7	2954	3136,1
2, объём чистой прибыли, млн руб.	436,3	436,73	436,7	436,7	431,4	385,9	436,2
3, объём дисконтированной чистой прибыли, млн руб.	320,8	321,06	321,06	321	317,7	284,1	320,7
4, ЧДД, млн руб.	106,6	106,65	106,66	106,7	105	94,2	106,6
5, коэффициенты $K_{мл}$ ЧРК, млн руб.	1,353 67,7	1,354 67,8	1,351 67,8	1,354 67,8	1,359 68,59	1,355 65,45	1,352 67,7
6, коэффициенты R_A	0,179	0,1797	0,1797	0,1795	0,1786	0,182	0,179
7, объём налоговых отчислений, млн руб.	596,2	596,1	596,1	596,3	593,7	560,1	596,5
Оценка влияния страховых платежей, тыс. руб.	59,6 (19)	17,2 (39,4)	12,74 (39,7)	3,86 (36,2)	1,28 (18,7)	1,86	11,5 (19,3)
Оценка влияния налога на прибыль, тыс. руб.	163,2 (52)	46,2 (105,8)	34,1 (106,2)	10,4 (97,5)	3,46 (50,4)	5,1	32,5 (54,4)
Оценка влияния налога на имущество, тыс. руб.	-59,6 (-19)	-17,2 (-39,4)	-12,74 (-39,7)	-3,86 (-36,2)	-1,28 (-18,7)	-1,86	-11,5 (-19,3)
Оценка влияния НДС, тыс. руб.	27,6 (8,8)	7,8 (17,9)	5,73 (17,8)	1,75 (16,4)	0,59 (8,6)	0,89	5,7 (9,55)

Использование модели функционирования предприятия для расчётов оценки существующих налоговых отчислений представ-

лено в табл. 2.2.1. При этом учитывались расчёты четырёх указанных налогов и семи показателей деятельности предприятия в качестве критериев оптимизации: максимум 1) объёма реализации, 2) чистой прибыли, 3) дисконтированной чистой прибыли, 4) чистого дисконтированного дохода, 5) чистого рабочего капитала (коэффициента текущей ликвидности $K_{мл}$), 6) рентабельности активов по чистой прибыли R_A , 7) объёма налоговых начислений (по указанным четырём налогам).

В табл. 2.2.1 представлены семь вариантов расчётов с разными критериями, они зафиксированы по столбцам. В первых семи строках даны значения соответствующих показателей во всех вариантах расчётов. Как видим, с точки зрения развития предприятия наихудшими являются варианты с критериями максимизации рентабельности активов и чистого рабочего капитала (ЧРК), что равнозначно определению коэффициентов текущей ликвидности $K_{мл}$.

Показатель ликвидности, выраженный коэффициентом текущей ликвидности $K_{мл}$, в линейной задаче не может быть рассчитан. Поэтому максимизировалась разность значений оборотных активов и краткосрочных обязательств (отношение которых и определяет значение $K_{мл}$) в последнем году планирования, а затем вне модели рассчитывалось значение $K_{мл}$.

Коэффициент рентабельности активов по чистой прибыли R_A определялся отношением чистой прибыли $P_{чп}$ в последнем году планирования к среднегодовой стоимости активов C_A . Так как такое отношение не может быть использовано в линейной модели, то максимизируется выражение $P_{чп} - R_A C_A$. При оптимальном значении $R_A = R_{онм}$ значение $P_{чп} - R_A C_A = 0$. Следовательно, на основе нескольких итераций подбирается такое значение R_A , при котором указанное выражение близко к нулю.

В следующих четырёх строках показаны двойственные оценки в оптимальных планах для ограничений, в которых учитываются расчёты влияния соответствующих налогов на затраты, прибыль, объём продаж. Такие оценки показаны для первого года планирования из пяти. Так, возьмём оценки влияния страховых платежей (ЕСН). Для первого варианта расчётов на максимум объёма реализации продукции двойственная оценка ограничения, в котором учитывается увеличение себестоимости продукции от начисления страховых платежей, равна 59,6 тыс. руб. Это означа-

ет, что при уменьшении (увеличении) страховых платежей на 1 тыс. руб. в первом году планирования объём реализации продукции может возрасти (уменьшиться) на 59,6 тыс. руб. Почему так происходит? Увеличение прибыли на 1 тыс. руб. в первом году функционирования предприятия позволит увеличить финансовое обеспечение развития производства (наращивание мощности под имеющийся спрос на продукцию), увеличить объём продаж. Это приведёт к росту дополнительной прибыли и т.д. За пять лет рост объёмов реализации продукции и составит 59,6 тыс. руб. Для второго года двойственная оценка такого ограничения равна 5,69 тыс. руб., для пятого – 0,099 тыс. руб. Таким образом, оценка в 59,6 тыс. руб. учитывает системный эффект от уменьшения налоговых отчислений на 1 тыс. руб. в первый год реализации оптимального плана.

Аналогичным образом можно представить интерпретацию двойственных оценок по каждому варианту расчётов и по каждому виду рассматриваемых налогов. Однако следует обратить внимание, что для ограничения по налогу на имущество двойственные оценки совпадают по величине с оценками влияния страховых платежей, но со знаком минус. Дело в том, что налог на имущество также уменьшает прибыль до налогообложения, что приводит к тем же последствиям, что и уменьшение СП. Однако это справедливо только при увеличении ставки налогообложения. Когда же речь идёт об уменьшении налоговых отчислений, то двойственная оценка отражает последствия от уменьшения стоимости основных средств, т.е. мощности и уменьшение объёмов продаж. Уменьшение налога на прибыль приводит к эффекту почти в три раза большему, чем рассмотренные налоги. Это говорит о приоритете снижения налога на прибыль при совершенствовании налоговой системы.

Как показывают расчёты, снижение НДС также приводит к повышению эффективности производства, если учесть увеличение объёмов продаж на величину снижения НДС.

Рассматриваемые налоги по-разному влияют на планы, построенные с разными критериями оптимизации. Чтобы это различие показать, надо двойственные оценки, зафиксированные в таблице для семи вариантов расчётов, представить в виде относительных параметров. Следует двойственные оценки разделить на значение соответствующих критериальных показателей. Так, в первом столбце, где представлены результаты расчётов с критери-

ем максимум объема реализации продукции, двойственные оценки следует разделить на величину 3137000 тыс. руб., во втором столбце – на величину 436730 тыс. руб. и т.д. Чтобы удобнее показать полученные результаты, умножим указанные соотношения на 1 000000. В соответствующих строках таблицы в скобках показаны результаты данных расчётов.

В пятом столбце отношения определялись относительно ЧРК, а не коэффициента $K_{мл}$. В шестом столбце указанные отношения не рассчитывались, так как минимизировалась функция $Pчп - R_A C_A \geq 0$.

В целом расчёты показали (относительные параметры, указанные в скобках), что существующая налоговая система в наибольшей степени влияет на такие показатели деятельности предприятия, как чистая прибыль, дисконтированная чистая прибыль, ЧДД. В свою очередь, вариант плана (седьмой) с критерием оптимизации максимум налоговых отчислений приближается к наилучшим планам, подтверждая тем самым вывод о том, что именно эффективное функционирование предприятия обеспечивает наибольшие налоговые отчисления.

Представленные исследования могут быть использованы для совершенствования системы налогообложения.

2.3. Модель оптимизации планирования развития промышленного предприятия как основа исследований влияния налоговой системы на эффективность производства

Опыт расчётов с помощью модели оптимизации [31, 82–83], представленных в разделе 2.2, показал, что следует использовать данные предприятий, работающих в текущих уже изменившихся условиях. Следует также уточнить модель и представление в ней системы налогообложения. Кроме этого модель должна быть уточнена относительно особенностей производства конкретного предприятия. В модели необходимо предусмотреть возможность изменения системы налогообложения и платежей в соответствии с предложениями по корректировке налоговой системы.

Объект исследования, налоговая система промышленного предприятия связывается с одним из новосибирских машино-

строительных предприятий, с планом его перспективного развития. Формирование такого плана наиболее эффективно с помощью оптимизационной модели. Представим такую упрощённую модель (по сравнению с моделью, представленной в [83–84], и использованной здесь), но в которой основные моменты технико-экономического и финансового управления на промышленном предприятии должны быть учтены [1–2, 4, 13–14, 19–21, 36, 39, 49, 72, 85, 100–101, 104].

Предприятие выпускает товарную продукцию в четырёх товарных группах, $i = 1, \dots, 4$. Обозначим через X_{it} объём продаж, выраженный величиной стоимости продаж (с учётом прогнозной инфляции, отражённой в оценке спроса на продукцию) продукции i в году t , $t = 1, 2, \dots, 5$. При этом предполагается, что объём продаж по годам равен объёму производства товарной продукции в этом же году. Это условие выполняется при равенстве переходящих запасов готовой продукции. Через X_t обозначим объём продаж продукции в году t :

$$X_t = \sum_i X_{it}.$$

Значительное изменение объёмов продаж предусматривается в первой и второй товарных группах за счёт выпуска усовершенствованной продукции и по новым технологиям производства. При этом затраты (основной заработной платы и материалов) на рубль товарной усовершенствованной продукции снижаются. Этот эффект можно учесть следующим образом.

Определяется прирост продаж ΔX_{it} относительно базового года (2010 г.) в первой и второй товарных группах:

$$X_{it} - \Delta X_{it} = X_{i0}, \quad i = 1, 2,$$

где X_{i0} – объём продаж в базовом году.

В третьей товарной группе из-за незначительного объёма продаж изменения не планируются. В четвёртой товарной группе планировался выпуск только новой продукции с 2012 г.

Тогда объёмы прямых затрат заработной платы с начислениями Z_t и материальных затрат M_t в году t определялись так:

$$Z_t = \sum_i z_i X_{it} - \sum_{i=1}^2 z^i \Delta X_{it}; \quad M_t = \sum_i m_i X_{it} - \sum_{i=1}^2 m^i \Delta X_{it},$$

где z_i – затраты основной заработной платы с начислениями на рубль товарной продукции i ;

z^i – экономия основной заработной с начислениями на рубль товарной продукции I за счёт изменения технологии производства и усовершенствования продукции;

m_i – материальные затраты на рубль товарной продукции i ;

m^i – экономия материальных затрат на рубль товарной продукции i за счёт изменения технологии производства и усовершенствования продукции.

Таким образом, основной экономический эффект связан с увеличением выпуска и продаж усовершенствованной и новой продукции, что существенным образом повлияет на налоговые отчисления и платежи.

Объём реализации продукции R_t по годам планируется с учётом дебиторской задолженности:

$$R_t = X_t (1 - w_{\partial 3}) + w_{\partial 3} X_{t-1},$$

где $w_{\partial 3}$ – уровень дебиторской задолженности относительно годового объёма продаж продукции.

Для уточнения оценок накладных расходов определяются коэффициенты прироста $w_{t, \text{прир}}$ продаж продукции относительно базового года: $w_{t, \text{прир}} = X_t / X_0 - 1$.

Уровень постоянных накладных расходов по годам планирования с учётом инфляции задан предприятием относительно таких затрат в базовом периоде – $C_{n,t}$. При этом объём переменных накладных расходов корректируется с учётом прироста объёмов продаж. Представим такую корректировку на примере 2011 г. В общем объёме накладных расходов в 2010 г. переменные накладные расходы составили 32,9 млн руб. При росте объёмов продаж на 1% переменные накладные расходы возрастают в среднем на 0,7% (статистика за прошедшие 2 года). Следовательно, при росте объёмов продаж на 100% переменные накладные расходы возрастут на 24,4 млн руб. ($32,9 \cdot 1,06 \cdot 0,7$; 1,06 – индекс инфляции). Аналогичным образом определяется прирост условно-постоянных накладных расходов. В 2010 г. условно-постоянные накладные расходы составили 35,4 млн руб. При росте объёмов продаж на 1% условно-постоянные накладные расходы возрастают в среднем на 0,3%. При росте объёмов продаж на 100% условно-постоянные накладные расходы возрастут на 11,3 млн руб.

(35,4*1,06*0,3). Общий прирост накладных расходов – 35,7 млн руб. при удвоении объёмов продаж.

Таким образом, оценка уровня накладных расходов $C_{t,нр}$ по годам в модели определяется следующим образом:

$$C_{t,нр} = C_{n,t} + 35,4 w_{t,нрп}.$$

Себестоимость проданной продукции C_t в году t :

$$C_t = M_t + (1 + w_{t,cmp})Z_t + C_{t,нр} + C_{t,ам},$$

где $w_{t,cmp}$ – уровень страховых платежей (0,34 – в 2011 г., 0,3 – в последующие годы);

$C_{t,ам}$ – амортизационные отчисления от стоимости вновь введённых основных средств за годы 1, 2, ..., t нарастающим итогом.

Себестоимость реализованной продукции $C_{t,реал}$ в году t определяется с учётом переходящего уровня дебиторской задолженности:

$$C_{t,реал} = C_t (1 - w_{дз}) + w_{дз} C_{t-1}.$$

Оценка прибыли до налогообложения в году t :

$$P_{t,днал} = R_t - C_{t,реал} - k_{кк} Q_{t,кк} - k_{ок} K_{t-1} - N_{t,им} - C_{t,НДСинв} + 0,5 k_{деп} (P_{t,ост} + P_{t-1,ост}),$$

где $k_{кк}$ – коэффициент ставки процентов за среднегодовой уровень краткосрочного кредита;

$Q_{t,кк}$ – среднегодовой уровень краткосрочного кредита в году t ;

K_t – величина долгосрочного кредита в году t ;

$k_{ок}$ – коэффициент ставки процентов за использование долгосрочного кредита в году $t-1$;

$N_{t,им}$ – налог на имущество в году t ;

$k_{деп}$ – коэффициент годовой депозитной банковской ставки;

$P_{t,ост}$ – остаток неиспользуемой чистой прибыли на конец года;

$C_{t,НДСинв}$ – затраты на финансирование содержания входящего НДС по инвестициям.

Далее рассчитывается чистая прибыль от реализации продукции $P_{t,чп}$:

$$P_{t,чп} = 0,8 P_{t,днал};$$

за все годы планирования – $P_{\text{чп}} = \sum_t P_{t,\text{чп}}$.

Налог на прибыль: $N_{t,\text{приб}} = 0,2 P_{t,\text{днал}}$;

за все годы планирования – $N_{\text{приб}} = \sum_t N_{t,\text{приб}}$.

Уровень оборотных активов определяется относительно уровня продаж (дебиторская задолженность) и себестоимости продукции (запасы и незавершённое производство):

$$Q_{t,\text{оба}} = w_{\text{дз}} X_t + P_{t,\text{ост}} + w_{\text{оба}} C_t,$$

где $w_{\text{оба}}$ – уровень запасов незавершённого производства, запасов готовой продукции относительно себестоимости проданной продукции (определяется по фактическим данным бухгалтерских балансов).

Прирост оборотных активов $\Delta Q_{t,\text{оба}}$ в году относительно предыдущего периода, значение $Q_{t,\text{оба}}$ задано в балансе предпланового, базового года:

$$\Delta Q_{t,\text{оба}} = Q_{t,\text{оба}} - Q_{t-1,\text{оба}}.$$

Уровень внеоборотных активов $Q_{t,\text{внеоб}} = Q_{t-1,\text{внеоб}} + I_{t,\text{инв}} - C_{t,\text{ам,инв}}$,

где $I_{t,\text{инв}}$ – объём инвестиций в основные средства в году t , при этом предполагается, что амортизационные отчисления идут на инвестиции и на восстановление производственных фондов;

$C_{t,\text{ам,инв}}$ – амортизационные отчисления на инвестиции.

Раздел баланса «Капитал и резервы» формируется так:

$$Q_{t,\text{кр}} = Q_{t-1,\text{кр}} + P_{t,\text{чп}} + P_{t,\text{до}} - P_{t,\text{чп,ндс}},$$

где $P_{t,\text{до}}$ – величина погашения долгосрочных кредитов из чистой прибыли;

$P_{t,\text{чп,ндс}}$ – использование чистой прибыли на финансирование разницы более быстрого роста НДС в пассиве баланса по сравнению с ростом НДС в оборотных активах. Объяснение этой проблемы представлено более подробно в п. 3.2.

Уровень краткосрочных обязательств $Q_{t,\text{кобяз}}$ определяется исходя из того, что активы должны быть равны пассивам (при

этом предполагается, что все остальные основные параметры баланса определены):

$$Q_{t,кобяз} = Q_{t,оба} + Q_{t,внеоб} - Q_{t,кр} - Q_{t,до},$$

где $Q_{t,до}$ – долгосрочные обязательства, которые будут определены далее.

Для финансового управления важно определить уровень кредиторской задолженности $Q_{t,кз} = Q_{t,кобяз} - Q_{t,кк}$, а также прирост её уровня относительно предыдущего года: $\Delta Q_{t,кз} = Q_{t,кз} - Q_{t-1,кз}$.

Прирост уровня оборотных активов в первую очередь финансируется за счёт прироста кредиторской задолженности (беспроцентного коммерческого кредита) [1, 72, 100–101, 104]. Отсюда определяется величина прироста оборотного капитала за счёт краткосрочного кредита и чистой прибыли:

$$\Delta Q_{t,обк} = \Delta Q_{t,оба} - \Delta Q_{t,кз}.$$

Представим количественно источники финансирования прироста оборотного капитала:

$$\Delta Q_{t,обк} = Q_{t,кк} - Q_{t-1,кк} + P_{t,обк},$$

где $P_{t,обк}$ – объём чистой прибыли, направляемой на финансирование прироста оборотного капитала, возврата краткосрочного кредита, если он был использован на прирост постоянной части оборотного капитала.

Далее представим баланс распределения чистой прибыли по элементам её использования:

$$P_{t,чп} = P_{t,обк} + P_{t,инв} + P_{t,до} + P_{t,чп,ндс} + P_{t,ост},$$

где $P_{t,инв}$ – отчисления чистой прибыли на инвестиции.

Определяются все источники финансирования инвестиций в году t :

$$I_{t,инв} = P_{t,инв} + K_t + C_{t,ам,инв}.$$

Фиксируется уровень долгосрочных обязательств на конец года t :

$$Q_{t,до} = Q_{t-1,до} + K_t - P_{t,до}.$$

Объём амортизационных отчислений $C_{t,ам}$ от стоимости вновь введённых основных средств нарастающим итогом определяется следующим образом:

$$C_{I,ам} = 0,5w_{ам} I_{I,инв},$$

$$C_{2,ам} = w_{ам} I_{I,инв} + 0,5w_{ам} I_{2,инв}, \text{ и т.д.}$$

$$\text{При этом } C_{I,ам} = C_{I,ам,инв} + C_{I,ам,рем},$$

$C_{I,ам,рем}$ – амортизационные отчисления на ремонт основных средств.

Здесь учитывается то, что в течение года инвестиции осваиваются не сразу с начала года, а примерно равномерно во времени, $w_{ам}$ – средний коэффициент амортизационных отчислений.

Далее представим расчёт налоговых отчислений и платежей. Налог на прибыль $N_{t,приб}$ определён.

Налог на имущество $N_{t,им}$ определяется относительно среднегодовой его стоимости (при годовой ставке 0,022): $N_{t,им} = 0,011Q_{t,внеоб} + 0,011Q_{t-1,внеоб}$. При этом предполагается, что длительность капитального строительства не превосходит одного года – в основном это закупка оборудования, его установка и освоение. Налог на имущество за плановый период

$$N_{им} = \sum_t N_{t,им}.$$

Исходящий НДС находится относительно объёма продаж: $N_{t,НДСвсх} = 0,18X_t$. Остаток уровня исходящего НДС в кредиторской задолженности $Q_{t,НДСвсх} = 0,25N_{t,НДСвсх}$. Оплата НДС идёт по месяцам с квартальной задержкой. Прирост исходящего НДС в году t относительно предыдущего года $\Delta Q_{t,НДСвсх} = Q_{t,НДСвсх} - Q_{t-1,НДСвсх}$.

Для определения входящего НДС $N_{t,НДСвх}$ необходимо дать оценку материальных затрат. Для основного производства такие затраты определены – M_t . В накладных расходах доля материальных затрат $w_m = 0,222$ (определяется на основе фактических данных за прошедший год). Отсюда $N_{t,НДСвх} = 0,18(M_t + w_m C_{t,пр}) + 0,18 I_{t-1,инв}$. Как уже отмечалось, ввод мощностей и новых технологий происходит примерно через год после инвестиций. Поэтому входящий НДС по инвестициям принимается к вычету с лагом в один год. По этой причине входящий НДС в размере $0,18I_{t,инв}$ увеличивает только в году t прирост оборотных активов, который финансируется за счет краткосрочного кредита. Финансовые затраты составят следующую величину: $C_{t,НДСинв} = 0,18k_{кк} I_{t,инв}$ (учитывается при определении прибыли).

Остаток уровня входящего НДС в оборотных активах $Q_{t, \text{НДСвх}} = 0,25Q_{t, \text{НДСвх}}$. Прирост входящего НДС $\Delta Q_{t, \text{НДСвх}}$ в году t относительно предыдущего года определяется из следующего ограничения: $\Delta Q_{t, \text{НДСвх}} \leq Q_{t, \text{НДСвх}} - Q_{t-1, \text{НДСвх}}$. Здесь учтено, что $Q_{t-1, \text{НДСвх}}$ может быть больше $Q_{t, \text{НДСвх}}$, например, при принятии к вычету входящего НДС, связанного с инвестициями.

Входящий НДС растёт медленнее, чем исходящий, тем более при экономии материальных затрат. В этом случае кредиторская задолженность по НДС растёт быстрее, чем оборотные активы по НДС. Возникает рассогласование бухгалтерского баланса (см. п. 3.2), которое может быть устранено только за счёт чистой прибыли: $P_{t, \text{чп, ндс}} = 0,5(\Delta Q_{t, \text{НДСисх}} - \Delta Q_{t, \text{НДСвх}})$, на такую же величину уменьшается кредиторская задолженность.

Начисленный НДС в году t $N_{t, \text{НДСнач}} = N_{t, \text{НДСисх}} - N_{t, \text{НДСвх}}$. Оплаченный НДС в году t $N_{t, \text{НДСопл}}$ определяется, исходя из того, что оплата НДС идёт с квартальной задержкой: $N_{t, \text{НДСопл}} = 0,75(N_{t, \text{НДСисх}} - N_{t, \text{НДСвх}}) + 0,25(N_{t-1, \text{НДСисх}} - N_{t-1, \text{НДСвх}})$. Оплаченный

НДС за все года планирования $N_{\text{НДСопл}} = \sum_t N_{t, \text{НДСопл}}$.

Для того чтобы определить значение страховых платежей, необходимо дать оценку величины оплаты труда. Основная заработная плата с начислениями (часть прямых затрат в себестоимости) определена – Z_t . Заработная плата с начислениями, входящая в накладные расходы, $Z_{t, \text{нр}}$, составляет 29% (определено на основе анализа фактических расходов) от общего объёма накладных расходов, $w_{\text{зпл, нр}} = 0,29$, $Z_{t, \text{нр}} = w_{\text{зпл, нр}} C_{t, \text{нр}}$.

Отсюда страховые платежи $N_{t, \text{СП}} = w_{t, \text{спр}} (Z_t + Z_{t, \text{нр}})$,

за весь период планирования $N_{\text{СП}} = \sum_t N_{t, \text{СП}}$.

Налог на доходы физических лиц $N_{t, \text{НДФЛ}} = 0,13(Z_t + Z_{t, \text{нр}})$,

за все годы планирования $N_{\text{НДФЛ}} = \sum_t N_{t, \text{НДФЛ}}$.

Таким образом, все виды налоговых отчислений и платежей, учитываемых в модели, определены.

Представим расчёты, связанные с функциями цели.

Максимум объёма продаж: $X = \sum_t X_t$.

Максимум чистой прибыли: $P_{чп}$.

Максимум чистого дисконтированного дохода (ЧДД):

$$D = \sum_t kd_t(D_{t,+} - D_{t,-}),$$

где kd_t – коэффициент дисконтирования, равный $1/d_t$;

$$d_t = \prod_{\tau=1}^t (1 + b_\tau + r), \quad 1 + b_t = (1 + p)(1 + IN_t);$$

b_t – ставка рефинансирования ЦБ РФ;

IN_t – прогнозный коэффициент инфляции по годам планирования;

p – коэффициент безрисковой нормы прибыли по государственным ценным бумагам;

r – коэффициент, отражающий риск неосуществления программы развития предприятия;

$D_{t,+}$ – величина положительного денежного потока в году t ;

$D_{t,-}$ – величина отрицательного денежного потока в году t ;

$D_{t,+} - D_{t,-} = P_{t,чп} + C_{t,ам} - I_{t,инв} - \Delta Q_{t,обк}$.

Таким образом, модель оптимизации, хотя и упрощена, позволяет использовать её для планирования перспективного развития промышленного предприятия с расчётом основных технико-экономических и финансовых показателей, налоговых отчислений и платежей, построения бухгалтерского баланса, проведения оптимизационного анализа ситуаций, который не может быть получен при традиционных методах анализа.

Итак, покажем, как именно модель оптимизации может быть использована для решения поставленных задач на примере стратегического планирования развития действующего машиностроительного предприятия [80, 86–88].

Предприятие осуществляет производство и продажу продукции по 4-м товарным группам. Дана оценка роста спроса на продукцию в каждой товарной группе с учётом прогнозной инфляции. Этому возможному росту продаж поставлены в соответствие объёмы капитальных вложений. Будем исходить из того, что рассчи-

танные объёмы продаж и реализации могут быть достигнуты при условии выполнения планов инвестиций. Достижение этих условий может быть с разной эффективностью, которую мы поставим в зависимость от системы налогообложения. В табл. 2.3.1 представлена часть стратегической программы развития предприятия до 2015 г.

Как показано в табл. 2.3.1, инвестиционная нагрузка на предприятие велика. При этом следует учесть, что при таком росте объёмов продаж существенно возрастает и необходимый объём оборотного капитала, который также следует финансировать. Требования и условия финансирования, которые следует учесть при расчётах, заключаются в следующем. Предполагается использование в основном чистой прибыли. Использование краткосрочных кредитов (под 15% годовых) направлено на пополнение оборотного капитала. Долгосрочные кредиты берутся под 16% годовых. Ясно, что в такой сложной инвестиционной ситуации очень многое будет зависеть от налоговой системы [53, 73, 88 и др.].

Будем учитывать только наиболее важные налоги – НДС, налог на прибыль, страховые платежи (СП), налог на имущество, налог на доходы физических лиц (НДФЛ).

Таблица 2.3.1

Прогнозные объёмы продаж (по спросу) и инвестиций, 2011–2015 гг.

Товарные группы продукции	Показатели, млн руб.	2011	2012	2013	2014	2015
1	Продажи	127	168	212	235	260
	Инвестиции	15	5,6	5,9		
2	Продажи	307	507	779	1116	1470
	Инвестиции	64	45	24		
3	Продажи	19	26	38	42	47
	Инвестиции					
4	Продажи		45	106	118	130
	Инвестиции	21	33	12		
В целом по предприятию	Продажи	453	746	1135	1511	1907
	Инвестиции	100	83,6	41,9		

Представим несколько вариантов стратегических решений развития предприятия с учётом существующей налоговой системы. В расчётах использована представленная модель оптимиза-

ции функционирования предприятия, для которой заданы верхние границы спроса на продукцию и объёмы требуемых инвестиций для реализации инвестиционных проектов по освоению реализации новой продукции. Используются реальные данные по затратам с учётом инфляции по годам и эффектов от реализации нововведений. Основным критерий оптимизации – максимум чистого дисконтированного дохода [83, 89–90]. Используются также критерии максимизации объёмов продаж и чистой прибыли.

При критерии оптимизации максимум объёма продаж за пять лет он составит 5741,7 млн руб.; чистая прибыль – 397,4 млн руб.; за пять лет общие налоговые отчисления и платежи (вместе с НДС) могут составить 667,8 млн руб.; ЧДД отрицательный, –38,6 млн руб. Следовательно, общий срок окупаемости инвестиций по ЧДД составляет более пяти лет.

При оптимизации величины чистой прибыли достигается меньший объём продаж – 5732,6, но чистая прибыль возрастает до 414 млн руб., налоговые отчисления и платежи возрастают до 671,9 млн руб.; ЧДД увеличивается до –12,468 млн руб. Прибыль возрастает за счёт более рационального распределения потока финансовых средств по годам.

При максимизации ЧДД он возрастает до –11,269 млн руб., что и послужило основанием выбора этого варианта базовым для сравнения с последующими вариантами расчётов, тем более что именно такой показатель определяет прирост стоимости компании [90]. Чистая прибыль уменьшается до 382,8 млн руб. Общий объём налоговых отчислений и платежей – 648,3 млн руб. Объём продаж также снижается до 5632,4 млн руб., объём выручки – 5396,4 млн руб. При этом наиболее рационально строятся финансовые потоки, уменьшается прирост оборотного капитала, что в значительной степени и способствует приросту ЧДД. Снижение же уровня продаж говорит о том, что дальнейшее увеличение объёмов продаж не приводит к повышению эффективности производства (из-за роста оборотного капитала) – снижается ЧДД и стоимость компании. Конечно, для расчёта ЧДД следовало бы увеличить длительность планирования (с 2016 г. ЧДД станет положительным), но нет данных о последующих новациях на предприятии. Оценить же варианты развития и их относительную эффективность достаточно и 5-и лет. Результаты расчётов с учётом существующей системы налогообложения и критерием оптимизации ЧДД представлены в табл. 2.3.2.

Таблица 2.3.2

**Прогноз изменения технико-экономических показателей
работы предприятия и налоговой нагрузки
на пятилетний период, млн руб.**

Показатели	2011	2012	2013	2014	2015	Рост показателей относительно 2011 г., разы
Продажи	433,6	746	1135	1411	1907	4,4
Выручка	418,6	699	1077	1369	1833	4,38
НДС (уплачиваемый)	23,95	24,5	43,86	67,7	105,9	4,42
Материальные затраты	297,6	510	772	960,4	1258	4,23
Оплата труда без СП	57,7	91,5	133,5	156,9	198,2	3,43
Страховые платежи	19,6	27,5	40,1	47,1	59,4	3,03
Прибыль до налогообложения	16,88	30,6	77,3	126,6	227,1	13,45
Налог на прибыль	3,38	6,13	15,46	25,3	45,4	13,45
Чистая прибыль	13,5	24,5	61,8	101,3	181,7	13,45
Налог на имущество	1,38	1,99	2,24	2,24	2,24	1,62
Налоги в целом без НДС	48,3	60,1	101,6	142,3	213	4,41
Добавленная стоимость, ДС	126,1	191,8	318,9	424,7	616,9	4,89
Налоговая нагрузка к ДС	0,383	0,313	0,318	0,335	0,345	0,9
к выручке	0,115	0,086	0,094	0,104	0,116	1,01
НДС	7,5	11,9	17,34	20,39	25,76	3,43
Финансирование прироста оборотного капитала из прибыли	0	0	0	50,3	146,7	
Долгосрочный кредит	81,5	44,9	1,07	0	0	
Рентабельность продаж	0,039	0,041	0,068	0,09	0,119	3,05
Экономическая рентабельность активов (коэффициент)	0,082	0,085	0,14	0,179	0,273	3,33
Коэффициент текущей ликвидности	1,3	1,16	1,09	1,186	1,5	1,15
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-0,27	-0,33	-0,11	0,094	0,332	
Коэффициент автономии	0,24	0,2	0,23	0,334	0,481	2,0

Как видим из табл. 2.3.1 и 2.3.2, для промышленного предприятия реализовать несколько инвестиционных проектов достаточно сложно. Необходимо освоить 225,5 млн руб. капита-

ловложений (в основном это оборудование), профинансировать из прибыли прирост оборотного капитала в объёме 197 млн руб. Как показано в табл. 2.3.2, моделирование позволило оптимизировать денежные потоки – в первую очередь финансируется возврат долгосрочных кредитов, потом – прирост оборотного капитала. При этом активно использован коммерческий кредит, кредиторская задолженность, но коэффициент текущей ликвидности не уменьшается ниже единицы. При выполнении проектов объём реализации может возрасти в 4,38 раза. Экономическая рентабельность (прибыль до налогообложения к среднегодовой стоимости активов) изменится с 8,2 до 27%, рентабельность продаж – с 3,9 до 11,9%. Коэффициент текущей ликвидности может увеличиться с 1,3 до 1,5. У предприятия есть ещё возможность снизить уровень оборотных активов, что существенно улучшит его технико-экономические показатели. Значительно возрастает финансовая устойчивость предприятия – коэффициент автономии изменится с 0,24 до 0,48, т.е. почти до норматива. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами возрастёт с отрицательного значения до трёхкратного превышения норматива. Структура баланса в этом случае будет удовлетворительной.

Рассмотрим ситуацию с налогообложением. Рост НДС – в 4,42 раза. По сравнению с коэффициентом роста реализации продукции прирост небольшой – 0,9%. Это происходит из-за того, что уменьшается доля материальных затрат в себестоимости продукции, а отчисления НДС увеличиваются из-за уменьшения входящего НДС. Однако при закупке основных средств (оборудование, оплата сторонних строительно-монтажных работ, СМР) предприятие также оплачивает входящий НДС, но при вводе мощностей (через год) НДС принимается к вычету, уменьшая отчисления НДС в бюджет.

Из-за большего прироста уровня остатков в балансе исходящего НДС (в кредиторской задолженности), чем прирост в оборотных активах уровня остатков входящего НДС, структура баланса предприятия нарушается на 10,8 млн руб. (к концу 2015 г.). Такое рассогласование баланса придется оплачивать из прибыли предприятия [28]. Подробно эта проблема будет рассмотрена в п. 3.2.

Относительно коэффициента роста реализации продукции меньше коэффициенты увеличения страховых платежей (относительно уменьшается объём оплаты труда, а в 2011 г. страховые платежи были увеличены до 34%, в 2012 г. уменьшены до 30%), налога на имущество. Более чем в 13 раз возрастает прибыль и налог на прибыль. В большей степени, чем рост выручки, возрастают общие налоговые отчисления, величина добавленной стоимости (ДС). При этом ДС растёт быстрее, чем налоговые отчисления. По этой причине и налоговая нагрузка относительно ДС уменьшается. Здесь следует отметить, что методически выбор коэффициента налоговой нагрузки на предприятии относительно ДС не удачен. В основе расчётов ДС и налоговых отчислений лежат одни и те же величины: прибыль, величина оплаты труда с начислениями, НДС определяется с части ДС и входит в ДС. Показатель налоговой нагрузки относительно объёмов реализации продукции более информативен, а в данном случае он увеличивается, но незначительно.

Таким образом, подтверждается вывод о том, что при увеличении эффективности производства уменьшается налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости, но увеличивается налоговая нагрузка относительно объёмов выручки продукции. В среднем за пять лет она составит следующую величину – 0,103.

На рис. 2.3.1 представлена динамика основных показателей по годам планирования относительно их значений в 2011 г.: объёмов выручки, налоговых отчислений, добавленной стоимости, налоговой нагрузки к добавленной стоимости, налоговой нагрузки к выручке.

Используя двойственные оценки ограничений и продукции оптимального плана для 2011 г., покажем важность количественного влияния отдельных показателей на величину ЧДД. Почему берутся оценки 2011 г. Потому, что они учитывают системный (синергический и синергетический) эффект за пять лет, который возникает по следующим причинам. Возьмём оценку ограничения по чистой прибыли, она для 2011 г. равна 0,4788. Это значит, что если увеличить чистую прибыль на 1 тыс. руб., то критерий оптимизации, ЧДД возрастет на 478 руб. за пять лет. За 2012 г. такая оценка равна 322 руб., за 2013 г. – 180 руб., за 2014 и за

2015 гг. оценка близка к нулю. Вложение в 2011 г. 1 тыс. руб. чистой прибыли в инвестиции даёт эффект, который будет использован в последующих годах при развитии предприятия. Так возникает системный эффект. Чем позже вложения, тем меньше эффект. Тем более что в исходных данных предприятия в 2014 и 2015 гг. не предусматривается реализация новых проектов.

Оценка ограничения по чистой прибыли говорит о том, что снижение ставки налога на прибыль существенно повлияет на финансово-экономические показатели предприятия.

Велика и оценка ограничения по заработной плате – 0,487. Это связано с тем, что в себестоимость продукции попадают не только затраты заработной платы с начислениями, но и страховые платежи как доля (0,3) к таким затратам. Таким образом, величина страховых платежей максимально влияет на изменение стоимости предприятия. Недаром, когда доля страховых платежей была увеличена с 26 до 34%, эффективность работы предприятий (особенно предприятий малого бизнеса) значительно снизилась, и пришлось уменьшать долю платежей до 30%.

Значительна оценка ограничения, в котором формируется величина себестоимости реализованной продукции, – 0,364. Экономия затрат на 1 тыс. руб. увеличивает ЧДД на 364 руб. Следовательно, велико и влияние налога на имущество, отчисления которого снижают прочие доходы предприятия.

Оценка ограничения, в котором рассчитывается величина исходящего НДС, велика – 0,844. Увеличение остатков исходящего НДС в кредиторской задолженности на 1 тыс. руб. приводит к снижению ЧДД на 844 руб. Это происходит из-за рассогласования баланса предприятия (о чём будет сказано в п. 3.2), которое приходится устранять за счёт чистой прибыли. Снижение ставки НДС увеличивает спрос на продукцию и объём продаж, что приводит к росту прибыли. Однако для оценки такого роста объёма продаж нет статистики. Последнее снижение ставки НДС с 20 до 18% было в 2004 г.

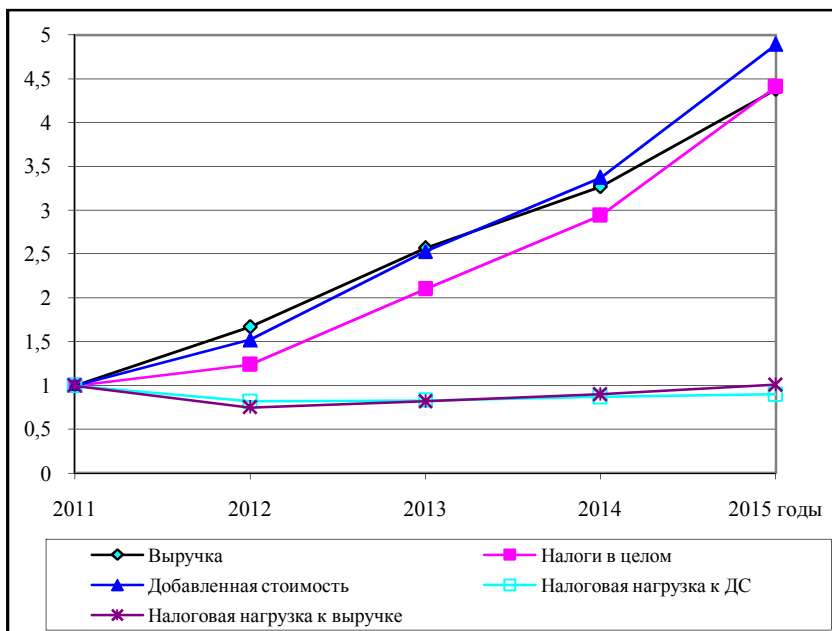


Рис. 2.3.1. Изменение (в размах) основных показателей предприятия по годам относительно 2011 г.

Таким образом, в работе показано, что перспективное планирование функционирования и развития промышленного предприятия наиболее успешно и качественно может быть организовано с помощью модели оптимизации. При этом в модели следует учесть расчёт не только традиционных технико-экономических показателей, но и тех, которые являются базой налогообложения и платежей. Проведённые практические расчёты с помощью модели оптимизации показали, что она действительно может быть основой исследований взаимного влияния налоговой системы на эффективность производства, и наоборот, основой расчёта налоговой нагрузки предприятия.

Глава 3. ВЛИЯНИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ НА ИННОВАЦИОННУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПРЕДПРИ- ЯТИЯ

3.1. Налоговое стимулирование инновационной деятельности

Важнейшим направлением развития экономики России на перспективу признан перевод её на инновационный путь развития. Поэтому в данном разделе работы представим, как налоговая система (государственный механизм регулирования) может способствовать этому процессу [9].

Концепцией долгосрочного социально-экономического развития России на период до 2020 г. предусмотрен переход к инновационному и социально ориентированному типу экономического развития.

Решение задачи повышения инновационной активности обеспечивается рынком и механизмом регулирующего воздействия государства на инновационный процесс. При этом государственное вмешательство в этот процесс необходимо только для того, чтобы переломить неблагоприятные тенденции, инновационную непривлекательность регионов и отраслей, пассивность хозяйствующих субъектов в сфере инновационной деятельности.

Здесь перед государством неизбежно встаёт проблема поиска и выбора форм и методов воздействия на инновационную активность и формирование инвестиционных ресурсов хозяйствующих субъектов для этих целей. В этой связи важна роль системы налогообложения, с помощью которой государство влияет на объём финансовых ресурсов, остающихся в распоряжении предприятий и которые могут быть распределены между учредителями и (или) использованы как инвестиции в форме вложений в основной капитал, и в ценные бумаги.

Роль налоговой системы в поддержке инновационной активности заключается в создании условий для спроса на инновационную продукцию, для модернизации, т.е. для инвестиций в новые технологии. Также налоговая система не должна создавать препятствий для предложения инноваций – деятельности налогоплательщиков, направленной на внедрение в производственные процессы результатов научных исследований и опытно-кон-

структурских работ (далее – НИОКР), приводящих к увеличению производительности труда. При этом целесообразно говорить не о новых налоговых льготах, а о корректировке механизма налогообложения, настройке налоговой системы с учётом современных вызовов, а также потребностей инновационных предприятий. Речь идёт об уточнении налогообложения сделок с интеллектуальной собственностью и некоторыми видами имущества, упрощении процедур администрирования налогов, в том числе при экспорте, изменении подходов к налоговому администрированию в целом. Часть мероприятий в этом направлении совершенствования налоговой системы уже реализована в последние годы, часть – планируется к реализации в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Налоговая система должна функционировать и совершенствоваться таким образом, чтобы обеспечивать дополнительные стимулы в виде:

- создания новых производств, развития бизнеса с высокой добавленной стоимостью, развития малого предпринимательства, прежде всего в высокотехнологичных секторах;
- обновления и технического перевооружения основных фондов в экономике;
- проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, внедрения их результатов.

Налоговый механизм регулирования инновационной деятельности должен обеспечивать равновесие между фискальной и регулирующей функциями налогов.

Это может проявляться в различных формах: специальных налоговых режимах (в форме соглашений о разделе продукции); изменениях сроков уплаты налогов (в форме предоставления инвестиционного налогового кредита); налоговых льгот, связанных со стимулированием инвестиций в основной капитал и научно-технические разработки (налоговые стимулы инвестиционной активности).

Совокупность налоговых льгот представляет собой часть механизма налогового регулирования, включающего различные формы, виды и инструменты, призванные способствовать увеличению прибыли хозяйствующих субъектов, росту объёма их собственных финансовых ресурсов. Налоговые стимулы, уменьшающие денежные обязательства хозяйствующих субъектов перед государством, включают:

- освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налога в течение определенного периода (так называемые налоговые каникулы, например, на 2 года или более);

- освобождение (полное или частичное) объекта от налогообложения;

- льготы в виде уменьшения налоговой базы (вычеты, скидки);

- льготы в виде пониженной налоговой ставки.

Общепризнано, что именно прямые налоги, в том числе налог на прибыль, предоставляют наибольшую возможность для регулирующего воздействия на темпы, масштабы и направления инновационной деятельности.

В последние годы одним из важнейших направлений по изменению налогового законодательства является стимулирование инновационной активности хозяйствующих субъектов. Это отражено в главе 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, в соответствии с которой организациям предоставляется право выбора разнообразных способов уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на суммы средств, направленных на увеличение инвестиций, в виде амортизационной премии; разных способов начисления амортизации; особого порядка налогового учёта процентов по долговым обязательствам и на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и др.; а также снижения налоговой ставки по налогу на прибыль.

В результате законодательство о налогах и сборах уже сегодня содержит большое количество инструментов, направленных на поддержку инноваций, включая поддержку активности налогоплательщиков в области осуществления НИОКР. Приведём лишь краткий перечень мер поддержки, принятых в последние годы:

- сокращён до одного года срок принятия к вычету расходов на НИОКР при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

- отменено ограничение по списанию расходов на НИОКР, не давших положительного результата (ранее расходы на безрезультатные НИОКР не уменьшали налогооблагаемую базу по налогу на прибыль);

- увеличен до 1,5% от выручки (втрое по сравнению с действовавшим ранее) норматив расходов на НИОКР, осуществляемых в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и других отраслевых фондов;

- введён повышающий коэффициент, позволяющий учесть в расходах по налогу на прибыль организаций в 1,5 раза больше затрат на НИОКР, чем было фактически осуществлено; при этом утверждён перечень более чем 120-ти направлений исследований, затраты на которые принимаются с повышающим коэффициентом;

- предоставлена возможность применения нелинейного (ускоренного) метода начисления амортизации, позволяющей отнести на расходы до 50% первоначальной стоимости основных средств, в течение первой четверти срока их полезного использования;

- введена возможность ускоренной амортизации основных средств, с помощью «амортизационной премии» – немедленного списания на расходы до 10% (30% – для 3–7 амортизационных групп) первоначальной стоимости в момент их ввода в эксплуатацию;

- разрешён перенос убытков на будущее для организаций, применяющих общий и специальные налоговые режимы;

- установлены льготные условия деятельности для фондов целевого капитала, созданных с целью финансирования деятельности некоммерческих организаций;

- действует льгота по НДС, налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций, земельному налогу и страховым взносам для резидентов особых экономических зон;

- существует возможность применения инвестиционного налогового кредита, в том числе при проведении НИОКР, технического перевооружения, осуществления внедренческой или инновационной деятельности;

- расширены условия для принятия в состав расходов затрат на профессиональную подготовку и переподготовку работников;

- освобождена от НДС передача исключительных прав и прав на основе лицензионного договора на изобретения, промышленные образцы, программы для ЭВМ, ноу-хау;

- освобожден от НДС и таможенных пошлин ввоз технологического оборудования, аналоги которого не производятся в России;

- сняты ограничения для срока принятия к вычету НДС, уплаченного поставщикам и подрядчикам при капитальном строительстве;

- введена возможность возмещения НДС в заявительном порядке (до завершения камеральной налоговой проверки) для крупнейших налогоплательщиков либо при предъявлении банковской гарантии.

При подготовке системы мер, направленных на поддержку инновационной деятельности в экономике, был проведён анализ основных инструментов налоговой поддержки спроса и предложения инноваций, используемых в развитых государствах с инновационным сектором экономики. Результаты такого анализа показали, что основные инструменты поддержки в странах с развитой экономикой включают в себя следующее:

- ♦ вычет с повышающим коэффициентом расходов на НИОКР и аналогичных расходов из налогооблагаемой базы корпоративного налога на прибыль;

- ♦ предоставление налогового кредита на сумму затрат на проведение НИОКР; при этом различают абсолютный налоговый кредит, который представляет собой вычет полной суммы осуществленных затрат на НИОКР из суммы налога на прибыль, а также приростной налоговый кредит, который связан с вычетом из суммы налога на прибыль по итогам года не всей суммы на НИОКР, а лишь её прироста по сравнению с некоторым базовым периодом;

- ♦ ускоренная амортизация (вплоть до немедленного списания и включения в текущие расходы) для отдельных видов оборудования, используемых в инновационной деятельности;

- ♦ перенос убытков в прошлое и в будущее для всех налогоплательщиков или отдельных инновационных компаний;

- ♦ освобождение от имущественных налогов инновационных компаний или отдельных видов имущества, используемых для проведения НИОКР;

- ♦ налоговые каникулы по налогу на прибыль и (или) социальным платежам для отдельных налогоплательщиков (по деятельности, связанной с НИОКР, либо для компаний, осуществляющих НИОКР);

- ♦ инвестиционные налоговые кредиты (отсрочка уплаты налога на прибыль на сумму осуществленных инвестиций) для инвестиций в высокотехнологичное оборудование.

Все эти инструменты в той или иной степени используются в России. Однако для эффективного применения этих инструментов необходима развитая система идентификации – как налогоплательщиков (с точки зрения осуществляемой ими деятельности), так и отдельных видов расходов (с точки зрения их приоритета для применения налоговых льгот). В отсутствие эффективно функционирующей системы идентификации по этим направлени-

ям возможны как дискредитация самой идеи налоговой поддержки применения инноваций (поскольку применяемые инструменты не приведут к желаемому результату), так и к массовым злоупотреблениям, связанным с применением льгот и преференций налогоплательщиками, для которых они изначально были предназначены.

С учётом проведённого анализа поддержка инноваций в России с помощью инструментов налоговой политики должна быть реализована по двум направлениям:

во-первых, необходима поддержка спроса на инновации (создание стимулов для предприятий к модернизации и потреблению инноваций и научных разработок);

во-вторых, необходима поддержка предложений инноваций (создание стимулов для эффективной деятельности предприятий, формирующих предложение инновационной продукции).

При этом целью налоговой политики должно стать устранение имеющихся препятствий для модернизации и инновационной деятельности – как с точки зрения величины налоговых обязательств, так и сложности их исполнения.

Одновременно элементом налоговой политики должно стать регулярное проведение анализа ранее установленных стимулирующих налоговых льгот, а также оценка эффективности их действия, что позволит принимать решения об их продлении или отмене.

С 1 января 2002 г. в связи с введением главы 25 Налогового Кодекса РФ (далее везде – НК РФ) в механизме исчисления и уплаты налога на прибыль произошли существенные изменения: ставка налога была снижена с 35 до 24% с одновременной отменой различных льгот, изменился и порядок расчёта налогооблагаемой базы. С 1 января 2009 г. в качестве антикризисной меры ставка налога была снижена до 20%.

До 1 января 2002 г. действовал порядок, согласно которому организация в соответствующем случае имела возможность пользоваться инвестиционной льготой по данному налогу, позволявшей до 50% налогооблагаемой прибыли направлять на капитальные вложения. По данным министерства по налогам и сборам России, за 2000 г. сумма льгот по налогу на прибыль, предоставленных по федеральному налоговому законодательству, составила 120,2 млрд руб., или почти 20,6% налогооблагаемой прибыли. Значение этих льгот в инвестициях в основной капитал очевид-

но – на их долю пришлось более 50% капитальных вложений. С отменой этой льготы организации значительно сократили средства, направленные на инвестиции, несмотря на то, что государство предложило новую амортизационную политику в целях налогообложения.

В соответствии с НК РФ амортизация может начисляться двумя методами: линейным и нелинейным. Выбор метода начисления амортизации осуществляется налогоплательщиком самостоятельно по группам амортизируемого имущества и указывается в налоговой учётной политике организации. При этом к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, нематериальным активам, входящим в 8–10 амортизационные группы, т.е. к имуществу со сроком полезного использования от 20 лет и выше, может применяться только линейный метод, независимо от срока ввода в эксплуатацию объекта. С 1 января 2009 г. изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет. Кроме того, с 1 января 2009 г. организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право не начислять амортизацию в отношении электронно-вычислительной техники, а включать расходы на приобретение электронно-вычислительной техники в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода в эксплуатацию. С этого же года изменён порядок расчёта сумм амортизации при применении нелинейного метода начисления амортизации, позволяющий списать в первые годы эксплуатации объектов значительную часть их стоимости на расходы и этим уменьшить налогооблагаемую базу и налог на прибыль.

Сохраняется также право организаций на применение к основной норме амортизации коэффициент не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работ в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности. Также разрешено применять коэффициент ускорения не выше 3 в отношении объектов основных средств, являющихся предметом договора лизинга, кроме объектов основных средств, относящихся к 1–3 амортизационным группам; и в отношении амортизируемых основных средств, используемых для осуществления научно-технической деятельности. Все эти положения должны быть закреплены в учётной политике организации для целей налогообложения [52].

С 1 января 2006 г. в главу 25 НК РФ статью 258 была введена новая норма, льгота по которой именуется «амортизационной премией». Налогоплательщик получал право включать в состав расходов отчётного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% расходов, понесённых в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Перечень таких расходов определяется в соответствии со статьёй 257 НК РФ. С 1 января 2008 г. разрешается списывать на расходы не более 30% от стоимости введённых в действие объектов основных средств, но только в отношении основных средств, относящихся к 3–7 амортизационным группам, т.е. со сроком полезного использования от 3 до 20 лет включительно. Этой нормой налогоплательщику предоставляется право на разовый перенос части стоимости основных средств на расходы на производство товаров (работ, услуг). Если налогоплательщик принял решение применять такую льготу, он должен зафиксировать это в учётной политике для целей налогообложения.

Сравнительный анализ суммарных величин амортизации и чистой прибыли в случаях применения или неприменения амортизационной премии показал: в итоге существенных преимуществ от применения этой премии не даёт. Эффект применения премии проявляется только в первый год срока полезного использования основных средств – в последующие годы он нейтрализуется увеличением налога на прибыль, вызванным уменьшением амортизации.

Амортизационную премию следует рассматривать как налоговый инструмент стимулирования инвестиционной активности в основном тех хозяйствующих субъектов, которые воспользовались банковским кредитом и, вернув с первой же выручки от реализации товаров (работ, услуг) средства не более 30% осуществленных капитальных вложений, получают возможность направить их на погашение кредита [10].

В особом порядке учитываются при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль расходы на НИОКР (статья 262 НК РФ). К таким расходам относятся расходы по созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (това-

ра, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, осуществлённые налогоплательщиком самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов). Эти расходы могут производиться равно как на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований и разработок, и признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приёмки.

Указанные расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение одного года при условии использования указанных исследований и разработок в производстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований). То есть в отношении расходов на НИОКР, результаты которых используются в деятельности организации, предусматривается их капитализация и списание в течение одного года после завершения работ.

Расходы на НИОКР, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также включаются в состав прочих расходов равномерно в течение одного года в размере фактически осуществленных расходов.

С 1 января 2009 г. расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством РФ, признаются в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, и включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5.

Кроме указанных в главе 25 НК РФ существуют и иные новации, направленные на стимулирование инвестиций.

В соответствии со статьёй 269 НК РФ проценты по долговым обязательствам инвестиционного (капитального) характера, а также проценты по долгосрочным инвестиционным кредитам, использованным для приобретения или при сооружении, реконструкции и модернизации объектов основных средств, учитываются в составе внереализационных расходов периода, уменьшая налог на прибыль.

Для привлечения прямых иностранных инвестиций в российскую экономику статьёй 150 НК РФ предусмотрено освобождение от налога на добавленную стоимость ввоза на таможенную территорию России технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций.

Статьёй 149 НК РФ освобождаются от обложения НДС выполнение НИОКР за счёт средств бюджетов, учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров, а также НИОКР, относящихся к созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий [52].

Для привлечения инвестиций в экономику отдельных регионов и высокотехнологичных отраслей, в портовые и туристско-рекреационные хозяйства предусмотрено введение механизма налогового стимулирования деятельности резидентов (участников) в особых экономических зонах (далее везде – ОЭЗ). В настоящее время законодательно регулируется деятельность резидентов ряда особых экономических зон.

По данным Федерального агентства по управлению ОЭЗ, в инфраструктуру действующих шести ОЭЗ промышленно-производственного и технико-внедренческого типа из федерального бюджета предполагалось вложить в течение 2007–2009 гг. 68,5 млрд руб. Пока что зарегистрировано в качестве резидентов 52 инвестора, объём капитальных вложений которых составил 8,5 млрд руб. при государственных инвестициях в инфраструктуру этих зон в 12,2 млрд руб. Благодаря государственно-частному партнёрству формируется налогово-бюджетный механизм инвестиционной активности в отдельных регионах и отраслях экономики [10].

Налоговый механизм привлечения частного капитала в ОЭЗ различного типа включает:

- налоговые каникулы для резидентов, в том числе освобождение на пять лет от уплаты налога на имущество организаций, земельного налога в соответствии с НК РФ, а также транспортного налога в соответствии с законодательством субъекта РФ;
- пониженную (с 18 до 13,5%) региональную ставку налога на прибыль (в соответствии с законодательством субъекта РФ);
- пониженную с регрессивной шкалой (с 26 до 14%) единого социального налога (только для ОЭЗ технико-внедренческого ти-

па), что позволяет резиденту при прочих равных условиях увеличивать свою прибыль по сравнению с нерезидентом.

Кроме того, резиденты ОЭЗ могут применять следующие льготы по налогу на прибыль:

- резиденты промышленно-производственной ОЭЗ вправе амортизировать собственные основные средства, применяя к основной норме специальный коэффициент ускорения не выше 2 (пункт 7 статьи 259 НК РФ);

- резиденты ОЭЗ могут полностью признать расходы на НИ-ОКР (независимо от полученных результатов) в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены в размере фактических затрат;

- на резидентов промышленно-производственной ОЭЗ не распространяется ограничение на списание убытков – такие организации могут направлять всю свою прибыль на покрытие убытков (пункт 2 статьи 283 НК РФ).

Помимо рассмотренных выше мер, направленных на косвенное стимулирование инвестиционной деятельности организаций, законодательством предусмотрены возможности предоставления инвестиционного налогового кредита в соответствии со статьями 66–68 НК РФ.

В России с 1 января 2008 г. освобождена от уплаты НДС передача исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, а также прав на их использование на основании лицензионного договора. Как указано в пункте 9 «Основных направлений налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов», это является мерой по налоговому стимулированию инновационной деятельности. Указанная льгота ориентирована на реализацию конечного результата инновационной деятельности – патента, товарного знака и т.п. Непосредственно же для инноваций она не предоставляет ценности. Более того, льгота эта таит в себе существенные риски потерь для бюджетной системы РФ, так как лицензионные договоры на право использования объектов интеллектуальной собственности широко применяются в схемах налоговой оптимизации.

Суть такой схемы заключается в том, что в отношении выплат из России применяется пониженная ставка в отношении роялти (по согласованию с Кипром – 0%), а российская организация относит лицензионные платежи на расходы, уменьшая тем самым налог на прибыль. Далее кипрская компания, получившая доход

из России, уменьшает его на величину расходов в виде лицензионных платежей в пользу кипрской компании. Таким образом, прибыль кипрской компании минимизируется. Выбор иностранных государств для использования подобных схем обуславливается, помимо наличия с ними соглашения об устранении двойного налогообложения, ещё и тем, что выплаты в виде роялти не облагаются налогом у источника – вне зависимости от страны регистрации получателя роялти.

В схемах с лицензионными договорами выбор чаще всего падает на Кипр и Нидерланды, что позволяет выводить доходы в офшоры в безналоговом режиме. Так, согласно Платежному балансу РФ, объёмы ежегодно выплаченных роялти и лицензионных платежей за восемь лет выросли более чем в 350 раз: с 8 млн долл. США в 1999 г. до 2,8 млрд долл. США в 2007 г. Столь стремительный рост объёмом выплачиваемых роялти связан с активным использованием налоговых схем, направленных на создание фиктивных расходов.

Реализация курса на переход к инновационной модели развития экономики объективно требует совершенствования сформированной в 2000–2008 гг. системы налогообложения в таком направлении, которое способствовало бы инвестиционной активности хозяйствующих субъектов, опираясь при этом в первую очередь на внутренние ресурсные источники и на привлечение прямых иностранных инвестиций.

На сегодня сложившийся налоговый механизм регулирования инвестиционной и инновационной деятельности не обеспечивает должного регулирующего воздействия на процессы в рассматриваемой сфере. Необходимы качественные изменения в системе налогообложения, направленные на активизацию регулирующей (стимулирующей) роли её сегмента, который обеспечит повышенную для хозяйствующих субъектов инвестиционную привлекательность.

Первым шагом на пути стимулирования инвестиций в основной капитал в рамках создания обновленной системы налогообложения могло бы стать приостановление действия налога на имущество организаций на период до 2020 г. (в форме освобождения от уплаты данного налога организаций по этим видам деятельности). Реализация предлагаемого изменения будет способствовать повышению эффективности капитальных вложений и сокращению срока их окупаемости. Однако при этом сократятся

поступления в консолидированный бюджет субъектов РФ, которые могут быть восполнены за счёт отказа от федеральной ставки налога на прибыль организаций (2%).

Следующим шагом может стать реформирование НДС в таких направлениях.

Снижение ставки хотя бы на 3% станет для бизнеса источником равноценной компенсации потерь из-за повышения ставки страховых взносов с 26% в 2010 г. до 34% в 2011 г. Это уже было предметом рассмотрения на самом высоком государственном уровне и активно поддерживается бизнесом. Снижение ставки НДС, а не ставки налога на прибыль является важным с точки зрения корректировки инвестиционного климата, стимулирования производства и потребления. В последнее время ставки НДС снижены в некоторых развитых европейских странах, а также в Китае. Так, в Англии уже произошло антикризисное снижение ставки НДС до 15%, а в Бельгии она снижена при жилищном строительстве с 21 до 6%. Меры в указанном направлении высвободили бы оборотные средства для предприятий, а также стимулировали бы дополнительное потребление населения [10].

Необходимо также отменить взимание НДС с авансовых платежей. В целом без дополнительных потерь для бюджета предлагаемое намного бы упростило и администрирование налога государством и издержки самих предприятий, что, несомненно, актуально в условиях кризиса.

Важным является также ускорение процедуры возврата НДС по экспорту для добросовестных налогоплательщиков, поскольку речь идёт об оборотных средствах, возвращаемых в реальную экономику без посредников, появляющихся в случае альтернативных механизмов кредитования.

Одним из важных направлений совершенствования налоговой системы в целях стимулирования инвестиционной и инновационной активности бизнеса является изменение целей и условий предоставления инвестиционного налогового кредита.

Во-первых, следует существенно расширить сферу применения инвестиционного налогового кредита. Он должен выдаваться организациям сферы материального производства на реализацию любых инвестиционных или научно-исследовательских проектов; но при этом следовало бы законодательно определить дополнительные условия его предоставления:

- наличие у заёмщика собственных финансовых ресурсов (порядка 10–20% от стоимости проекта);
- участие, пусть не преобладающее, но в сумме не менее 20–30%, в инвестиционном проекте ресурсов банковской системы.

Наличие указанных финансовых ресурсов необходимо для дополнительного подтверждения окупаемости соответствующего проекта, поскольку налоговые органы не имеют (да и не должны иметь) специалистов, обладающими профессиональными навыками аудита эффективности инвестиционных и других подобных проектов. При этом минимальные объёмы (доли) собственных и привлечённых банковских финансовых ресурсов, а также максимальный размер инвестиционного налогового кредита должны быть отражены в налоговом законодательстве.

Во-вторых, следовало бы расширить и перечень федеральных налогов, за счёт которых может быть выдан данный кредит. В этот перечень можно было бы включить акцизы, НДС и налог на добычу полезных ископаемых.

В-третьих, необходимо также снять действующие ограничения по размеру суммы соответствующего налога, которая может быть направлена на получение инвестиционного налогового кредита, а также по срокам его предоставления. Платежи по данному кредиту должны осуществляться в пределах всей суммы налога, по которому получен кредит. Срок же предоставления кредита необходимо определять в договоре с налоговыми органами в пределах срока окупаемости соответствующего проекта.

Механизм налогообложения прибыли организаций должен включать в себя элементы льготирования всей собственной прибыли, инвестируемой на расширение и техническую реконструкцию производства. Целесообразно введение дополнительной системы льгот через обложение прибыли, направляемой на научно-технические разработки, фундаментальные исследования, повышение квалификации персонала, работы по обеспечению экологической безопасности производства, вложения в деятельность венчурных фирм.

Необходимо также разработать систему мер по льготному кредитованию хозяйствующих субъектов в сфере инновационной и инвестиционной деятельности.

Важно обратить внимание на проблемы, которые со всей очевидностью нарастают в сфере налогообложения населения страны. Необходимо учитывать, что практически во всех ведущих

странах мира налог на доходы граждан является не только основным источником поступлений в бюджет, формируя свыше 40% налоговых доходов, но и действенным социальным регулятором. Кроме того, рациональное налогообложение доходов населения стимулирует спрос на инновационные виды продукции, товаров. Современное же российское налогообложение доходов населения представляет собой пример того, как существенные принципы налога принесены в жертву внешним эффектам. Главные недостатки этого налогообложения заключаются в следующем:

- введение пропорционального налога на доходы физических лиц в период их большой дифференциации противоречит теории и практике современного налогообложения (в развитых странах в такие периоды максимальная ставка налога достигала 60%), при этом утрачивается специфичность данного налога как налога на индивидуальный доход;

- установление предельного уровня дохода для стандартных вычетов ошибочно, ибо вычеты эти составляют принципиальный, общий для всех равных перед законом плательщиков, элемент обложения;

- вместе с тем увеличение налоговых вычетов на обучение в образовательных учреждениях и лечение в медицинских учреждениях России без учёта социального статуса налогоплательщика (уровня доходов, количества детей и иждивенцев в семье и т.п.) некорректно; нынешняя система образовательных и жилищных вычетов, для которых нет предела по уровню доходов налогоплательщика, превратила их, по сути, в механизм предоставленных крупных налоговых льгот обеспеченным и даже богатым людям.

Однако российским правительством задекларированы иные направления обложения доходов граждан: высокая прогрессивность обложения особо больших и спекулятивных доходов, социальные льготы для получателей низких доходов, поддержка экономических интересов семьи, использование системы налоговых льгот с целью повышения рождаемости. Для реализации заявленных принципов необходимо сместить центр тяжести в обложении доходов граждан на более обеспеченные слои населения с внесением существенных изменений в законодательство.

Целесообразно отменить все формы прямого обложения доходов, не превышающих прожиточный минимум работников (налог на доходы и социальные налоги, другие удержания). Работники с такими доходами не могут и не должны участвовать в фи-

нансировании государственных расходов и в накоплении ресурсов на своё пенсионное обеспечение. Бессмысленно изымать деньги у таких лиц – ведь они тут же включаются в систему обеспечения пособиями за счёт того же государства. Кроме лишней учётно-финансовой работы, никакой общественной пользы такая практика не приносит.

По мере перехода страны к устойчивому экономическому развитию целесообразно восстановление прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц. Необходимо дифференциацию величин социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов корреспондировать с уровнями получаемых налогоплательщиками доходов.

Принципиально важным в создании системы социально ориентированного подоходного налогообложения является изменение самого объекта налогообложения. В данном случае облагаться должен не доход отдельного физического лица, а доход семьи, поскольку это позволит через налог осуществлять финансовую поддержку семьи, стимулировать её рост. Подобная практика существует во Франции, Германии, Великобритании, других европейских странах, США, Канаде. При этом в условиях инфляции рационально было бы привязать ставки налога на доходы физических лиц не к абсолютным цифрам доходов, а к таким категориям, как «прожиточный минимум семьи», «рациональный потребительский бюджет семьи» и «бюджет семьи полного достатка», которые должны ежегодно рассчитываться и утверждаться одновременно с принятием закона о бюджете страны на очередной год. Примеры аналогичных расчётов и в отечественной, и в зарубежной налоговой практике уже существуют.

Социально ориентированная система подоходного налогообложения физических лиц позволит снизить объём предоставляемых им государством социальных услуг, а потому даст возможность сократить необходимые отчисления в государственные внебюджетные фонды.

Важное направление совершенствования налоговой политики в сфере стимулирования инновационной деятельности – существенное расширение налоговых прав и полномочий региональных и местных органов власти в части формирования на соответствующей территории благоприятного инвестиционного климата.

Как известно, в настоящее время законодательные органы субъектов РФ имеют право вводить дополнительные льготы в це-

лях привлечения инвестиций в экономику региона практически только по налогу на прибыль (в части налога, зачисляемого в региональный бюджет) и по налогу на имущество организаций. При этом необходимо иметь в виду, что и эти предоставленные федеральным законодательством права региональных органов в действительности довольно сужены. Дело в том, что возможность получения льготы по налогу на имущество организаций не является столь уж привлекательной для потенциальных инвесторов, поскольку налог этот не играет существенной роли в налоговой нагрузке налогоплательщиков: поступления данного налога в бюджетную систему страны составляют чуть более 200 млрд руб.; при этом в сумме уплаченных налогоплательщиками в 2008 г. налогов налог на имущество организаций составил всего около 3%.

Не лучше обстоит дело и по налогу на прибыль организаций. НК РФ установлено, что его ставка, в части подлежащей зачислению в бюджеты субъектов РФ, законами последних может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков до 4 п.п. (процентных пунктов). Максимально возможная сумма льготирования налога на прибыль организаций составляет при этих условиях порядка 300 млрд руб. или чуть более 4% уплачиваемых налогоплательщиками налогов в бюджетную систему страны.

Таким образом, сложившееся положение существенно ограничивает возможности субъектов РФ (при отсутствии таких возможностей у муниципалитетов) в привлечении дополнительных инвестиций в экономику регионов путём создания в них благоприятного налогового климата. Для устранения, хотя бы частично, таких ограничений рекомендуется внести в НК РФ следующие поправки.

Во-первых, чтобы создать муниципальным органам условия для налогового стимулирования привлечения инвестиций, следует восстановить ставку отчислений от налога на прибыль организаций в бюджеты муниципальных образований за счёт снижения его ставки, по которой он уплачивается в региональные бюджеты.

Во-вторых, представляется целесообразным установить право региональных и местных органов власти уменьшать установленную федеральным законодательством ставку отчислений от налога на прибыль в региональные и местные бюджеты вплоть до полного освобождения от его уплаты.

В-третьих, указанная налоговая льгота, а также освобождение от налога на имущество организаций могут предоставляться ис-

ключительно тем налогоплательщикам, которые не только зарегистрированы и поставлены на налоговый учёт, но и осуществляют деятельность в сфере материального производства на соответствующей территории.

В-четвертых, непременным условием применения указанных льгот должно быть использование налогоплательщиком части высвободившихся ресурсов (оговоренной в законе) на инвестиционные цели.

Мировой опыт свидетельствует, что инновационное развитие экономики невозможно без серьёзной государственной поддержки малого и среднего бизнеса. Именно малые и средние предприятия в экономически развитых странах играют решающую роль в производстве валового внутреннего продукта, в обеспечении занятости трудоспособного населения.

При выборе направлений налогового стимулирования развития малого бизнеса необходимо прежде всего чётко определить адекватные его формы.

В настоящее время налоговое стимулирование малого бизнеса осуществляется в виде предоставления возможности наряду с общим режимом налогообложения использовать специальные режимы в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН), упрощённой системы налогообложения (УСНО) и единого налога на вменённый доход (ЕНВД).

С 1 января 2009 г. региональные органы власти получили право снижать ставку единого налога при упрощённой системе налогообложения с 15 до 5% при выборе в качестве объекта налогообложения доходы за минусом расходов. Однако налоговым законодательством не оговорены условия применения льготной ставки единого налога и обязательства для малых предприятий по направлениям использования высвободившихся средств, хотя можно было бы определить требование обязательного их использования на инвестиционные и инновационные цели. Неслучайно поэтому замена льготы по налогу на прибыль организаций переходом на специальные режимы налогообложения не привела к повышению эффективности и развитию производства, увеличению налоговых платежей по данной группе предприятий. Число малых предприятий увеличивается медленно. Уплачиваемые ими налоги в расчёте на одну организацию не увеличиваются. При этом рост числа предприятий, использующих УСНО, у значи-

тельной степени происходит путём разукрупнения относительно больших организаций в целях минимизации налогов.

Система единого налога на вменённый доход первоначально задумывалась как механизм усиления контроля государства за выручкой и налогами в тех сферах экономической деятельности, где учёт и контроль затруднены. Однако она постепенно перестала играть роль такого механизма, превратившись за девять лет в ещё один инструмент налогового стимулирования малого бизнеса в целях минимизации налоговых платежей в бюджет. Сегодня сумма уплачиваемого единого налога на вменённый доход на порядок ниже сумм заменённых им налогов.

Между тем предприятия, применяющие общий режим налогообложения, практически не имеют налоговых льгот, стимулирующих развитие производства, и находятся в этом смысле в неравном положении по сравнению с предприятиями, перешедшими на специальные режимы налогообложения.

Необходимо принципиально изменить подход к налоговому стимулированию развития малого бизнеса.

Решающую роль в налоговом стимулировании развития малого бизнеса должна играть упрощенная система налогообложения, которая должна не просто стимулировать, но и «заставлять» перешедшие на такой режим предприятия развиваться в инновационном направлении. При этом следовало бы разрешить малым предприятиям дополнительно индексировать величину предельного размера их доходов сверх индексации на коэффициент-дефлятор при условии осуществления инвестиционной и инновационной деятельности. Это будет стимулировать развитие малого бизнеса, поскольку неизменные в настоящее время объёмы производства являются сдерживающим его фактором.

Неизменный предельный размер производства (индексирование на рост инфляции не в счёт, так как оно лишь пересчитывает неизменный объём производства в текущие цены) ставит малые предприятия в довольно жёсткие рамки. Получается, что налоговое законодательство не только не стимулирует их развитие, но практически и воспрепятствует им развиваться. Поэтому необходима дополнительная индексация.

Вместе с тем режим УСНО не должен предоставляться тем или иным предприятиям бесконечно. Срок его применения должен быть ограничен определённым периодом (5–7 лет) – вне зависимости от того, достигло или нет малое предприятие установ-

ленных законом предельных объёмов выручки от реализации товаров (работ, услуг).

Налоговое стимулирование всех остальных малых предприятий, применяющих общий режим налогообложения, должно осуществляться в ином порядке. Для вновь созданных организаций предлагается восстановить действовавшую до 2002 г. для малого бизнеса льготу в виде снижения, вплоть до нулевой, ставки налога на прибыль организаций в первый - четвертый годы их работы. При этом возможность применения рассматриваемой льготы следовало бы увязать с обязательством их направлять полученные дополнительные средства в том или ином объёме на увеличение инвестиций в развитие производства. Для действующих малых предприятий указанных категорий следовало бы восстановить ранее действовавшую льготу в виде полного освобождения от налога на прибыль той части полученной ими прибыли, которая была использована ими на инвестиции и инновации.

В Бюджетном послании Президента России в рамках финансово-экономической политики на ближайшие три года заложены ориентиры по налоговой политике. В послании отмечается, что «налоговая политика должна быть нацелена на решение двух основных задач – модернизацию российской экономики и обеспечение необходимого уровня доходов бюджетной системы».

Вся система налоговых мер должна ориентировать бизнес на усиление инвестиционной активности и технологического развития производства на базе инноваций. При этом не упускается из виду и решение задачи наполнения казны доходами, учитывая, во-первых, определяющее значение в них налоговых источников и, во-вторых, что в кризисный период происходит снижение уровня доходов бюджетной системы.

В рамках реализации «Основных направлений развития налоговой политики на 2012 год и плановый период до 2013 и 2014 годов» проведено ряд мероприятий в целях стимулирования инновационной деятельности и развития человеческого капитала.

Во-первых, произошло снижение тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование с 34 до 30% в случае превышения выплат 512 тыс. руб. в 2012 г. и 573 тыс. руб. в 2013 г.; снижены тарифы социальных платежей для социально ориентированных некоммерческих организаций с 26 до 20%; установлены пониженные тарифы страховых взносов на период 2011–2027 гг. для некоторых организаций,

оказывающих инжиниринговые услуги до 30%, а также для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий до 14%.

Во-вторых, уточнён порядок применения амортизационной премии для отдельных амортизационных групп основных средств. В случае реализации таких основных средств ранее чем по истечении пяти лет с момента введения их в эксплуатацию суммы амортизационной премии подлежат восстановлению в составе доходов организации.

В-третьих, принято ряд мер налоговой поддержки плательщиков налога на доходы физических лиц.

«Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов» предусмотрены следующие меры налогового стимулирования в области поддержки инновационного развития предприятий, увеличения инвестиций и развития человеческого капитала.

Для поддержки плательщиков налога на доходы физических лиц предлагается предусмотреть освобождение от налогообложения ряд социально значимых выплат (доходов) в виде:

- грантов Президента РФ, выделяемым молодым учёным для проведения научных исследований;
- единовременных выплат безработным гражданам в виде финансовой помощи;
- материальной помощи, выплачиваемой в соответствии с законодательством РФ;
- сумм денежных средств, выплачиваемых органами службы занятости в соответствии с законодательством РФ на обучение безработных граждан и их трудоустройством;
- земельных участков, находящихся в государственной или муниципальной собственности и передаваемых бесплатно гражданам, имеющим трёх и более детей;
- сумм оплаты некоторых медицинских услуг;
- материальной помощи, выплачиваемой студентам, аспирантам;
- материальной помощи и подарков ветеранам и инвалидам Великой Отечественной войны, а также иным социально незащищённым категориям граждан.

Предлагается также уточнить порядок предоставления имущественного вычета на приобретение жилого дома, квартир, комнат на условиях долевой собственности.

В целях налогового стимулирования инвестиций предлагается уточнить порядок применения амортизационной премии. В случае реализации основных средств, при вводе в действие которых была применена амортизационная премия, ранее чем по истечении пяти лет с момента ввода их в эксплуатацию, или взаимозависимым лицам вся сумма такой премии подлежит восстановлению в доходах организации.

Для поддержки модернизации производства и создания стимулов для обновления основных фондов из объекта налогообложения налогом на имущество организаций могут быть исключены объекты, относящиеся к движимому имуществу (машины, оборудование). В перспективе предполагается перейти к определению налоговой базы по налогу на имущество исходя из кадастровой стоимости объектов имущества.

В рамках реализации налоговой политики последовательно планируется осуществлять мероприятия, направленные на сближение бухгалтерского и налогового учёта [61].

Таким образом, реализация целенаправленной системы мер налогового стимулирования и регулирования при жёстком контроле государства за эффективным использованием предоставляемых льгот и преференций – важный фактор обеспечения перехода российской экономики на инновационный путь развития [9]. Однако при рассмотрении проблем налогового стимулирования НИОКР нельзя забывать, что, предоставляя льготы для инновационной деятельности, государство сокращает тем самым налоговые поступления в бюджетную систему. Следовательно, возникает необходимость поддержания разумного баланса интересов экономики и бюджета. Вот почему система государственных мер налогового стимулирования инновационной деятельности предприятий не выглядит радикальной и существенно влияющей на инновационный процесс. Так, предлагаются:

- различные налоговые льготы;
- разнообразные способы уменьшения налога на прибыль (из-за уменьшения облагаемой базы по налогу);
- повышение затрат на НИОКР для понижения налога на прибыль;
- ускоренный метод амортизации;
- перенос убытков на будущие периоды;
- использование инвестиционного налогового кредита;

- снижение таможенных пошлин и освобождение от НДС ввоза специального технологического оборудования;
- налоговые каникулы по налогу на прибыль при осуществлении НИОКР.

3.2. Влияние налоговой системы на эффективность реализации нововведений на промышленном предприятии

Дальнейшее развитие России, восстановление её экономического роста, как уже отмечалось, определяет инновационный путь развития. Получение долговременных конкурентных преимуществ как экономикой в целом, так и отдельными предприятиями определяет эффективность их развития. В связи с этим представляется актуальной разработка научных и методических подходов, направленных на обоснование и оценку возможностей создания конкурентных преимуществ, прежде всего, за счет активизации инновационных процессов [8–10]. Особенно это касается уровня предприятий, бизнеса [42]. Именно на уровне предприятий должны восприниматься новации, созданные как вне, так и на самом предприятии.

Так, в докладе «Инновационное развитие – основа модернизации экономики России» [37], подготовленном АФК «Система», ГК «Росатом», «Роснано», при участии специалистов других ведомств, отмечается, что самую активную роль в инновационном скачке индустриально развитых стран играет внутрифирменная наука, интегрированная в реальный сектор экономики.

Использование стратегического управления должно приводить к выбору направлений инновационного процесса на предприятии на основе его ключевых компетенций и маркетинговых исследований рынка. Важным моментом инновационного процесса на предприятии является экономическое стимулирование разработок нововведений и их внедрение в производство. При этом такое стимулирование должно иметь место не только в рамках внутрифирменных механизмов, но и на государственном уровне. Важным направлением институциональной поддержки инновационно-инвестиционного процесса является совершенствование налоговой системы.

Рассмотрим влияние налоговой системы на реализацию достаточно сложного инновационно-инвестиционного промышленного проекта, направленного на изменение технологии производства продукции [25–30]. Это изменение приводит к значительному снижению прямых затрат материалов и заработной платы в производстве, повышению качества продукции. Часть исходных данных и расчёты представлены в табл. 3.2.1.

Таблица 3.2.1

Оценка эффективности нового технологического процесса, млн руб.

Показатели	Исход. данные	Год реализации					
		1	2	3	4	5	6
1. Объём продаж	134,9		151,5	169,4	188,5	208,8	230,2
2. Материальные затраты	85,3		66,67	74,57	82,94	91,9	101,3
3. Затраты на оплату труда	31,2		31,24	34,94	38,86	43,06	47,46
4. Страховые платежи	8,1		8,12	9,08	10,1	11,19	12,34
5. Амортизация	5,2		10,65	10,65	10,65	10,65	10,65
6. Прочие затраты	3,96		4,46	4,97	5,53	6,13	6,75
7. Налог на имущество	1,14		2,34	2,11	1,87	1,64	1,4
8. Прибыль	0		28,02	33,08	38,55	44,23	50,3
9. Рентабельность продаж	0		0,186	0,195	0,204	0,212	0,218
10. Чистая прибыль	0		22,42	26,46	30,84	35,38	40,24
11. НДС к уплате	8,93		15,27	17,07	19,0	21,04	23,2
12. Налог на прибыль	0		5,6	6,62	7,71	8,85	10,06
13. Налог на доходы физических лиц	4,06		4,06	4,54	5,05	5,6	6,17
14. Добавленная стоимость	54,57		95,63	106,9	119	131,8	145,3
15. Общий объём основных налоговых отчислений (без НДФЛ)	22,23		35,38	39,42	43,73	48,32	53,17
16. Налоговая нагрузка относительно объёма продаж	0,165		0,233	0,233	0,232	0,231	0,231
17. Налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости	0,407		0,37	0,369	0,367	0,367	0,366
18. Прирост оборотного капитала			–1,06	1,19	1,26	1,37	1,42
19. Инвестиции		106,5					

Продолжение табл. 3.2.1

20. Чистый денежный поток		–106,5	34,13	35,92	40,23	44,66	49,47
21. Коэффициенты дисконтирования		1	0,869	0,756	0,658	0,572	0,497
22. Чистый дисконтированный доход по годам реализации проекта		–106,5	29,66	27,15	26,47	25,54	24,59
23. Чистый дисконтированный доход нарастающим итогом		–106,5	–76,84	–49,69	–23,22	2,32	26,91
Корректировка расчётов эффективности проекта с учётом изменений отчислений НДС							
24. НДС к уплате при старой технологии	8,93		10,03	11,21	12,47	13,82	15,23
25. Финансовые затраты при увеличении оборотных активов из-за изменений входящего и исходящего НДС, связанного с покупкой и установкой оборудования		–2,87 (–2,3)	–0,57 (–0,46)				
26. Исходящий НДС по годам	24,28		27,27	30,49	33,93	37,58	41,44
27. Входящий НДС	15,35		31,17	17,32	14,93	16,54	18,23
28. Величина НДС, предназначенного к уплате	8,93		0	13,17	19	21,04	23,21
29. Величина изменения чистого денежного потока из-за устранения расхождения баланса предприятия, возникающего по вине НДС				–0,8	–0,86	–0,51	–0,54
30. Откорректированный чистый денежный поток проекта		–108,8	33,67	35,12	39,37	44,15	48,93
31. Уточнённый ЧДД по годам реализации проекта		–108,8	29,26	26,55	25,9	25,25	24,32
32. ЧДД нарастающим итогом с учётом влияния НДС на экономику предприятия		–108,8	–79,54	–52,99	–27,09	–1,84	22,48

В базовом периоде объём продаж составлял 134,9 млн руб. Из представленной сметы затрат видно, что производство прибыли не имело. В последующих периодах предполагается рост продаж в среднем по 4% в год, инфляция задана по годам: 8% – во втором периоде, а в последующих – снижение на величину 0,5%. Прирост объёмов продаж за пять лет составит 70,6%.

Совершенствование технологии идёт на основе покупки нового оборудования, освоение которого предполагается осуществить в первом году планирования. Объём капитальных вложений составляет 106,5 млн руб. (без НДС), срок работы оборудования – 10 лет, что определяет и годовую величину амортизационных отчислений в размере 10,65 млн руб. Финансирование проекта идёт за счёт чистой прибыли предприятия. Заменяемое, старое оборудование выводится из производства, а в проекте учитывается прирост амортизационных отчислений в размере 5,45 млн руб.

Экономический эффект от реализации проекта складывается из нескольких составляющих. Основной эффект связан с новой технологией производства. Экономия прямых материальных затрат – 25,93 млн руб. в ценах базового года, снижение расхода основной заработной платы – 3,38 млн руб., уменьшение страховых платежей – 0,88 млн руб. Рентабельность продаж возрастет с нуля до 21,8%.

Уровень оборотных активов, связанный с данным производством, составляет 31% от величины годовой себестоимости продукции.

Около 70% прироста оборотных активов покрывается приростом кредиторской задолженности. Эти условия определяют прирост оборотного капитала, финансируемый из чистой прибыли.

Итак, объём продаж зафиксирован по годам. Так как речь идёт об однородной продукции, то материальные затраты на соответствующий объём продаж определяются пропорционально росту продаж за минусом их экономии. Например, для года, с которого начинает действовать новая технология: $(85,3 - 25,93) \cdot 1,123 = 66,67$ млн руб. Здесь 1,123 – коэффициент роста объёмов продаж. Аналогичным образом рассчитываются затраты по оплате труда, страховые выплаты.

Чистый денежный поток отражает чистая прибыль и амортизационные отчисления. Отрицательный денежный поток составляет прирост оборотного капитала и инвестиции в основные

средства. Норма дисконтирования для проекта принята 15% (на уровне банковской ставки за долгосрочный кредит). Таким образом, представленные данные позволяют дать оценку эффективности инновационно-инвестиционному проекту в соответствии с существующей методикой. Срок его окупаемости составляет менее пяти лет, чистый дисконтированный доход (ЧДД) равен 26,91 млн руб. к концу шестого года, а внутренняя норма доходности проекта составляет более 24%. Если срок действия проекта учесть до 10 лет (по проектному сроку работы оборудования), то ЧДД проекта возрастёт.

С реализацией рассматриваемого проекта связаны значительные налоговые отчисления. Учтём только основные налоги: НДС, налоги на прибыль, имущество и доходы физических лиц, а также страховые платежи. При существующей технологии производства в базовом году общие налоговые отчисления определены в 22,23 млн руб. (без НДФЛ). Относительно объёма продаж это составляет 16,48% (налоговая нагрузка относительно объёма продаж). После внедрения новой технологии налоговые отчисления возрастут до 35,38 млн руб., что составит 23,35% к объёму продаж. Это на 41% больше, чем в базовом году. К концу шестого года этот показатель немного уменьшится – до 23,09%. При этом следует отметить, что прирост объёмов продаж составит 70,6%, а налоговых отчислений – на 139%.

Наибольший прирост – 166% – связан с увеличением добавленной стоимости (ДС). В базовом году она составляла 54,57 млн руб., в шестом году – 145,3 млн руб. Это связано с тем, что в базовом году прибыли не было, а к концу планируемого периода она выросла до 50,3 млн руб. как за счёт снижения затрат, так и операционного рычага, когда прибыль растёт быстрее, чем рост продаж. Такой значительный рост ДС приводит к тому, что налоговая нагрузка относительно ДС уменьшается по сравнению с базовым годом. Так, в базовом году коэффициент налоговой нагрузки составлял 0,407, а во втором – 0,37, снижение – на 9,1%. В шестом году – снижение коэффициента налоговой нагрузки до 0,366.

Таким образом, в целом можно сказать, что налоговая нагрузка на проект возросла: она возросла на 40% относительно объёма продаж и уменьшилась на 9,1% относительно добавленной стоимости. Эта ситуация представлена на рис. 3.2.1.

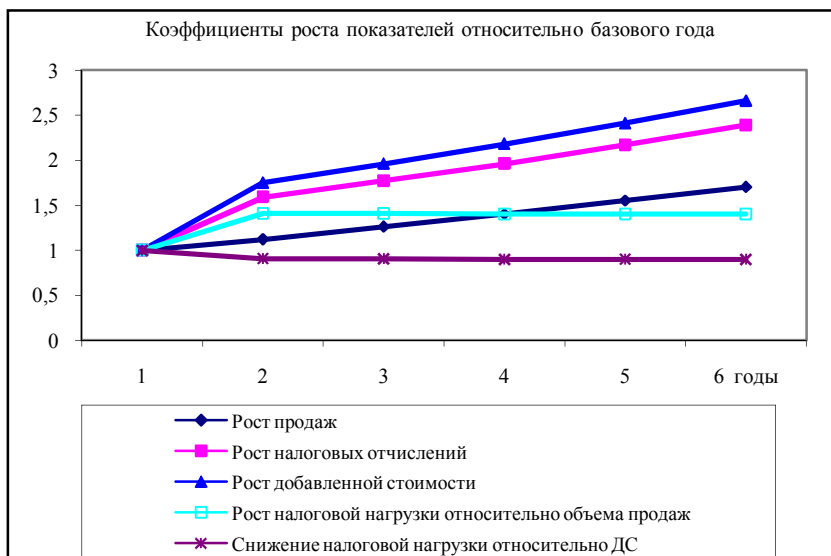


Рис. 3.2.1. Изменение налоговой нагрузки на проект

Почему возникает такая ситуация? Объём продаж во втором году возрастёт на 12,3%, а налоговые отчисления увеличатся на 59,15%. При этом относительно уменьшится уровень оплаты труда (из-за снижения трудоёмкости операций), а следовательно, относительно сократятся страховые платежи и налог на доходы физических лиц. Появится налог на прибыль, налог на имущество возрастёт из-за роста стоимости основных средств. Основной же прирост налоговых отчислений обеспечивает НДС. Так, в базовом периоде его величина составила 8,93 млн руб. В следующем периоде, когда производство будет обеспечиваться новой технологией, входящий НДС уменьшится (из-за уменьшения стоимости материальных затрат), величина уплачиваемого НДС увеличится до 15,27 млн руб. Прирост составит более 70%, что и определит в большей степени общее увеличение налоговых отчислений на 59,15%.

При моделировании денежных потоков учитываются всё, как того требует методика оценки инвестиционных проектов – связанные с осуществлением проекта денежные поступления и расходы за расчётный период. НДС не входит в затраты предприятия.

Однако исходящий НДС, начисленный на всю сумму продаж, отражается по кредиту счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам» (субсчёт НДС) и входит в кредиторскую задолженность бухгалтерского баланса предприятия. Входящий НДС, уплачиваемый поставщикам ресурсов, отражается по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» и входит в оборотные активы баланса. Разница исходящего и входящего НДС определяет величину НДС к уплате в бюджет. Ежемесячно (до 20-го числа месяца) треть НДС к уплате в бюджет за предыдущий квартал перечисляется в бюджет. Уровни исходящего и входящего НДС в квартальных балансах, исходя из условий поступлений и уплат, составляют около 25% от годовых значений.

Так как объёмы продаж при старой технологии и новой одинаковы (определены спросом на продукцию), то и исходящие значения НДС равны. Входящий НДС при новой технологии производства существенно меньше, чем при старой. В этом случае возрастает уплачиваемый НДС, что и показано в строке 11 табл. 3.2.1. Кроме того, при покупке оборудования стоимостью 106,5 млн руб. входящий НДС составит 19,17 млн руб. Приниматься к вычету эта сумма может только после ввода мощностей в действие, т.е. со второго года реализации проекта. При этом в первом году уровень оборотных активов возрастет на 19,17 млн руб. Следовательно, надо использовать краткосрочный кредит на эту сумму (ставка 15% годовых) как минимум на год под пополнение оборотных активов, что увеличит финансовые затраты в первом году планирования на 2,87 млн руб. Отразим эти затраты в строке 25 табл. 3.2.1. В скобках указана величина (–2,3 млн руб.) уменьшения чистой прибыли.

В строке 26 отражен исходящий НДС, в 27-й – входящий НДС. Исходящий НДС во втором году определён в размере 27,17 млн руб., входящий НДС с материальных затрат (12 млн руб.) и инвестиций (19,17 млн руб.), равен 31,17 млн руб. В размере 27,27 млн руб. входящий НДС компенсируется во втором году, НДС к уплате будет равен нулю. Так как 3,9 млн руб. компенсируется только в третьем периоде, то это приведёт к новым финансовым затратам в размере 0,58 млн руб. (эта величина может быть уточнена) – проценты за краткосрочный кредит в размере 3,9 млн руб. Таким образом, увеличение оборотных активов будет профинансировано за счёт краткосрочного кредита, что не нарушит равенство пассивов и активов бухгалтерского баланса.

Далее проанализируем, как средние уровни НДС (входящий НДС в активах и исходящий НДС в пассивах) повлияют на структуру баланса. В базовом году исходящий НДС равен 24,28 млн руб. Как уже было отмечено, в пассивах баланса (кредиторской задолженности) эта величина будет зафиксирована как $24,28/4 = 6,65$ млн руб. В следующем году кредиторская задолженность по НДС возрастает до $27,27/4 = 6,82$ млн руб., прирост составит 0,17 млн руб. Уровень оборотных активов по НДС возрастает с $15,35/4 = 3,84$ млн руб. (значение 19,17 млн руб. уже учтено) до $31,17/4 = 7,79$ млн руб., т.е. на 3,95 млн руб. Отсюда для сохранения структуры баланса необходимо использовать краткосрочный кредит во втором периоде в размере $3,95 - 0,17 = 3,78$ млн руб. Мы уже отмечали необходимость в использовании кредита в объёме 3,9 млн руб. Здесь эта величина уточнена. Поэтому финансовые затраты составят не 0,58 млн руб., а 0,57 млн руб.

Аналогично продолжим согласование баланса для последующих лет. Для третьего периода прирост кредиторской задолженности по НДС составит 0,8 млн руб. ($30,49/4 - 27,27/4$). Оборотные активы по НДС уменьшатся на 3,46 млн руб. ($17,32/4 - 31,17/4$). Это позволяет на 3,46 млн руб. уменьшить и кредиторскую задолженность, но рассогласование баланса в 0,8 млн руб. остаётся.

Представим финансовую цепочку восстановления баланса для третьего года. Уменьшим на 0,4 млн руб. кредиторскую задолженность за счёт чистой прибыли. Пассивы уменьшаются на 0,8 млн руб. Рассогласование баланса устраняется. Так как прирост оборотного капитала в первую очередь финансируется за счёт прироста кредиторской задолженности, то её снижение на 0,4 млн руб. увеличит прирост оборотного капитала, который финансируется из чистой прибыли (или краткосрочного кредита, но погашается он из чистой прибыли, так как речь идёт о финансировании прироста постоянной части оборотного капитала). В итоге чистый денежный поток проекта в третьем году уменьшится на 0,4 млн руб. чистой прибыли и на 0,4 млн руб. прироста оборотного капитала, финансируемый из чистой прибыли. Всё это приведёт к снижению оценки эффективности инвестиционного проекта. Данный отрицательный денежный поток для проекта представлен в строке 29 табл. 3.2.1. Кроме этого, фактически из инвестиционного фонда изымается чистая прибыль на другие нужды,

теряется часть эффекта от инвестиций. Подобный эффект можно рассчитать на основе более сложной модели, которая представлена в разделе 2.3.

В четвертом году планирования прирост кредиторской задолженности по НДС составит 0,86 млн руб., уменьшение оборотных активов по НДС составит 0,6 млн руб. Рассогласование баланса – 0,86 млн руб. Устранение рассогласования – по предложенной схеме. В пятом году планирования прирост кредиторской задолженности по НДС составит 0,91 млн руб. Однако в пятом году происходит увеличение оборотных активов по НДС на 0,4 млн руб. В этом случае рассогласование баланса происходит только на 0,51 млн руб. Устранение рассогласования – по предложенной схеме. В шестом году планирования прирост кредиторской задолженности по НДС составит 0,97 млн руб. Происходит увеличение и оборотных активов по НДС на 0,43 млн руб. В этом случае рассогласование баланса оценивается в 0,54 млн руб. Устранение рассогласования – по указанной схеме.

Далее в строке 30 пересчитан чистый денежный поток, а в 31 строке уточнён ЧДД по годам реализации проекта. Итог расчётов – ЧДД нарастающим итогом с учётом влияния НДС на экономику предприятия представлен в 32 строке. Как видим, значение ЧДД уменьшилось на 16,46%.

Итак, реализация нового эффективного технологического процесса в промышленном производстве, экономический эффект которого в основном связан со снижением прямых материальных затрат, приводит к существенному росту налоговых отчислений. В основном этот рост связан с увеличением НДС при относительном снижении расходов материальных затрат, налога на прибыль. При этом частично ухудшаются и финансово-экономические показатели работы предприятия из-за задержки возврата НДС при покупке оборудования, рассогласования бухгалтерского баланса из-за уменьшения входящего НДС. Существенно возрастает налоговая нагрузка на предприятие относительно объёма продаж, незначительно уменьшается налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости.

Поэтому при совершенствовании налоговой системы необходимо рассматривать не только фискальную сторону этого процесса, а и стимулирующую цель налогообложения. Обе эти цели могут быть успешно реализованы при системном подходе к этому процессу.

3.3. Налоговое стимулирование инвестиционной деятельности

Представим анализ методов стимулирования инвестиционной деятельности на основе налогового законодательства в России, в других государствах [9, 10]. Рассмотрим также возможные направления изменений в налоговом законодательстве с целью стимулирования инвестиционной деятельности.

Уже отмечалось, что концепцией долгосрочного социально-экономического развития России на период до 2020 г. предусмотрен переход к инновационному и социально ориентированному типу экономического развития. Решение задачи повышения инновационно-инвестиционной активности обеспечивается рынком и механизмом регулирующего воздействия государства на инвестиционный процесс. Перед государством неизбежно встаёт проблема поиска и выбора форм и методов воздействия на инвестиционную активность и формирование инвестиционных ресурсов хозяйствующих субъектов. В этой связи важна роль системы налогообложения, с помощью которой государство влияет на объём финансовых ресурсов, остающихся в распоряжении предприятий.

Налоговая система должна обеспечивать дополнительные стимулы создания новых производств, развития бизнеса с высокой добавленной стоимостью, развития малого предпринимательства, прежде всего в высокотехнологичных секторах и др.

Так, в особом порядке учитываются при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль расходы на НИОКР (статья 262 НК РФ). К таким расходам относятся расходы по созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товара, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, осуществлённые налогоплательщиком самостоятельно или совместно с другими организациями (в размере, соответствующем его доле расходов). Эти расходы могут производиться равно как на основании договоров, по которым он выступает в качестве заказчика таких исследований и разработок, и признаются для целей налогообложения после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приёмки.

Указанные расходы равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение одного года при условии использования данных исследований и разработок в произ-

водстве и (или) при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований). То есть в отношении расходов на НИОКР, результаты которых используются в деятельности организации, предусматривается их капитализация и списание в течение одного года после завершения работ.

С 1 января 2009 г. расходы на НИОКР (в том числе не давшие положительного результата) по перечню, установленному Правительством РФ, признаются в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, с коэффициентом 1,5. В соответствии со статьёй 269 НК РФ проценты по долговым обязательствам инвестиционного (капитального) характера и по долгосрочным инвестиционным кредитам учитываются в составе внереализационных расходов. Для привлечения прямых иностранных инвестиций статьёй 150 НК РФ предусмотрено освобождение от налога на добавленную стоимость ввоза на таможенную территорию России технологического оборудования. Статьёй 149 НК РФ освобождаются от обложения НДС выполнение НИОКР за счёт средств бюджетов.

Для привлечения инвестиций в экономику отдельных регионов и высокотехнологичных отраслей, в портовые и туристско-рекреационные хозяйства предусмотрено введение механизма налогового стимулирования деятельности резидентов (участников) в особых экономических зонах (см. п. 3.1).

Важной составляющей стимулирования инвестиционной деятельности организаций законодательством предусмотрены возможности предоставления инвестиционного налогового кредита в соответствии со статьями 66–68 НК РФ.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся плательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- проведение этой организацией НИОКР либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами; в данном случае инвестиционный налоговый кредит предоставляется на сумму, составляющую 30% стоимости приобретенного организацией оборудования, используемого исключительно для предоставленных в этом пункте целей;

- осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

- выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению;

- выполнение организацией государственного заказа.

Перечень оснований для предоставления инвестиционного налогового кредита носит исчерпывающий характер.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся плательщиком:

налога на прибыль в части, подлежащей уплате в федеральный бюджет (2% суммы налога), и в части, подлежащей уплате в региональный бюджет (18%);

налога на имущество организаций и транспортного налога;

земельного налога (до 1,5% кадастровой стоимости земельного участка).

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет. В каждом отчётном периоде (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите, которых для налогоплательщика может быть несколько – по каждому основанию в отдельности) уменьшение суммы по тому или иному налогу не может превышать 50% соответствующих платежей по нему, определённых без учёта договоров об инвестиционном налоговом кредите.

Важная особенность инвестиционного налогового кредита – обязательное начисление процентов на сумму кредита независимо от того, по какому основанию он предоставлен. Проценты на сумму кредита устанавливаются не менее одной второй и не более три четвертых ставки рефинансирования Центрального банка РФ [52].

К сожалению, позитивная идея стимулирования инвестиционной деятельности с помощью инвестиционного налогового кредита не нашла широкого применения и не оказала действительно влияния на инвестиционную деятельность организаций в форме капитальных вложений.

Основная причина, по которой использование инвестиционного налогового кредита на практике затруднено, – излишне сложная административная процедура и сфера его применения.

Формирование в стране финансовых ресурсов, инвестируемых в основной капитал, характеризуется отставанием доли собственных средств хозяйствующих субъектов от доли привлеченных средств. В составе же самих привлечённых средств доля заёмных средств, включая банковские кредиты, незначительна – всего лишь 9–15%. Это обусловлено высокими процентными ставками по кредитам. В собственных ресурсах организаций, используемых на инвестиционные цели, преобладают средства, предназначенные не для накопления основного капитала, а для возмещения физически изношенных основных фондов. Несмотря на возросшие в последние годы возможности, в основной капитал инвестируется не более 18,2% прибыли в экономике.

На современном этапе развития российской экономики, когда долгосрочные банковские кредиты остаются малодоступными, а самофинансирование выступает одной из важнейших форм обеспечения инвестиционной деятельности организаций, принципиально важно стимулировать налоговыми методами активное использование собственных средств как основного источника для расширенного воспроизводства основного капитала.

В настоящее время Россия занимает одну из последних позиций в рейтинге стран по доле предприятий, осуществляющих инновационную деятельность среди европейских государств.

В западных странах еще с 1950–1960 годов активно применялась система налоговых льгот, позволявших бизнесу наращивать инвестиции в основной капитал и увеличивать собственные расходы на НИОКР. Сегодня в ведущих промышленных странах применяются различные виды налоговых льгот, стимулирующих инновационную деятельность, – от исследовательского и инновационного налогового кредита до целевых инвестиционных и инновационных льгот, предоставляемых под выполнение важных заказов, программ и проектов по созданию, внедрению и использованию результатов НИОКР для реконструкции производства.

Так, в 2005 г. налоговые льготы на НИОКР в США составили 5,1 млрд долл, т.е. 0,22% к объёму государственного бюджета, в Канаде – 1,17%, во Франции – 0,1%, в Великобритании – 0,12% [38].

В мировой практике к основным механизмам налогового стимулирования относятся:

налоговый кредит; увеличение вычетов из налоговой базы по налогу на прибыль; ускоренная амортизация.

Налоговый кредит является прямым вычетом из суммы налога на прибыль. Величина предоставляемого налогового кредита в разных странах определяется исходя из одного из следующих критериев: объём расходов на НИОКР; динамика роста расходов на НИОКР;

комбинация предыдущих критериев. При исчислении данных показателей каждое государство устанавливает свой перечень признаваемых расходов: текущие расходы (заработная плата, аренда, коммунальные расходы); стоимость машин и оборудования; стоимость зданий; амортизация машин и оборудования; амортизация зданий.

Обращение к международному опыту показывает, что предоставление налогового кредита в зависимости от динамики роста расходов на НИОКР стимулирует компании к более активному наращиванию этих затрат. Вместе с тем в настоящее время наблюдается и тенденция отказа государства от предоставления налоговых кредитов, связанных с динамикой роста объёмом затрат на НИОКР, и перехода к кредитам, основанным на конечном объёме расходов на НИОКР. Это связано с тем, что при предоставлении налоговых кредитов, базирующихся на конечном объёме затрат на НИОКР, существует возможность прогнозирования налоговых потерь для бюджетной системы.

Увеличение вычетов из налоговой базы по налогу на прибыль оказывает следующее стимулирующее воздействие: в расходы для целей налогообложения принимается большая сумма, чем реально осуществленные расходы на НИОКР. Величина налогового вычета здесь базируется на тех же критериях, что и в случаях с налоговым кредитом.

Ускоренная амортизация с экономической точки зрения сама по себе не является механизмом налогового стимулирования, а представляет собой лишь способ снижения убытков организации от инфляции – сумма начисленной за несколько лет амортизации основных средств значительно меньше их стоимости в год их приобретения. Некоторые страны практикуют списывание капитальных затрат на НИОКР в год приобретения основных средств.

Кроме рассмотренных выше льгот, мировой практике известны и другие меры налогового стимулирования НИОКР. Так, в США к расходам при определении налоговой базы по налогу на прибыль относят и стоимость переданных безвозмездно объектов

интеллектуальной собственности (патентов) в пользу университетов и других некоммерческих организаций. Допустимая величина безвозмездной передачи при этом ограничивается 10% от налогооблагаемой прибыли компании. Аналогичная практика существует в Австрии и Мексике. В США законодательством предусмотрено довольно много разнообразных видов воздействия на инновационные процессы: налоговые льготы; прямая помощь в виде кредитов, ссуд и др.; 25% расходов на НИОКР компенсируется уменьшением налога на прибыль; сроки амортизации основных средств, используемых для НИОКР, сокращены до трёх лет; поощряются совместные работы по НИОКР с университетами и др. В Японии применяется механизм ускоренной амортизации, а также часть расходов на НИОКР не учитываются при исчислении налогооблагаемой прибыли.

Страны Восточной Европы, которым нужно диверсифицировать свою экономику (Румыния, Польша, Венгрия), не стесняются пользоваться налоговым стимулированием. Румыния снизила налоговую нагрузку на компании, работающие в некоторых технологических областях: три года они вообще не платят некоторые налоги, в частности налог на прибыль. А в Польше у начинающих свой бизнес намного ниже налогообложение фонда оплаты труда.

Особого внимания заслуживает Китай: несмотря на кризис, в КНР стараются поддерживать инновационные компании, разными способами снижая налоговую нагрузку.

Для привлечения иностранных инвестиций в отношении предприятий со 100%-ным иностранным капиталом законодательством установлено ряд льгот.

Все предприятия, зарегистрированные и ведущие деятельность в КНР, являются плательщиками налога на прибыль. Согласно вступившему в силу с 1 января 2008 г. в новой редакции Закону КНР «О налоге на прибыль предприятий», общая ставка налога на прибыль установлена на уровне 25%. Для малых предприятий ставка налога установлена на уровне 20%, а для предприятий новых и высоких технологий, поддерживаемых государством, – на уровне 15%.

Все предприятия, зарегистрированные и ведущие деятельность в КНР, являются налоговыми агентами для своих сотрудников: исчисляют, удерживают и перечисляют в бюджет налог на доходы физических лиц. В Китае применяется прогрессивная

шкала налогообложения доходов физических лиц: с ростом доходов ставки изменяются от % до 45%. Работодатели уплачивают за своих сотрудников также социальные платежи, сумма которых составляет около 40% начисляемой заработной платы.

Предприятия, продающие в КНР товары, как собственного производства, так и приобретенные для дальнейшей перепродажи, являются плательщиком НДС. Общая ставка налога составляет 17%. Для плательщиков, занимающихся продажей некоторых льготных товаров, – 13%; для плательщиков с малым оборотом – 3%.

Предприятия, оказывающие в КНР услуги, передающие права на объекты интеллектуальной собственности, являются плательщиками налога на хозяйственную деятельность. Ставка налога составляет 5 или 3% для большинства видов оказываемых услуг. Базой для расчёта налога является сумма выручки от продажи таких услуг.

В Китае создаются самые разнообразные свободные инвестиционные экономические зоны, в большинстве которых действуют пониженные ставки налога на прибыль – с 25 до 15%. Предприятия с иностранными инвестициями имеют право на дополнительные налоговые каникулы: два года, начиная с года получения прибыли, налог на прибыль не взимается, а в последующие три года взимается по половинной ставке для предприятий новых и высоких технологий.

При рассмотрении проблем налогового стимулирования НИ-ОКР нельзя забывать, что, предоставляя льготы для инновационной деятельности, государство сокращает тем самым налоговые поступления в бюджетную систему. В этой связи возникает необходимость поддержания разумного баланса интересов экономики и бюджета.

Кроме того, при всей привлекательности существующих преференций для инновационной деятельности предоставление налоговых льгот связано с определёнными рисками, обусловленными неправомерным их использованием. В Германии, например, в середине 1990-х годов были отменены налоговые кредиты в связи с использованием их в неправомерном занижении налоговых платежей [10].

Таким образом, система налоговых мер должна ориентировать бизнес на усиление инвестиционной активности и технологического развития производства на базе инноваций. При этом

решение задачи наполнения казны доходами, учитывая определяющее значение в них налоговых источников, не отменяется, учитывая, что в кризисный период происходит снижение уровня доходов бюджетной системы.

Следовательно, проблема поиска и выбора форм и методов воздействия на инвестиционную активность и формирование инвестиционных ресурсов хозяйствующих субъектов является несомненно важной. В этой связи не снижается роль системы налогообложения, с помощью которой государство влияет на объём финансовых ресурсов, остающихся в распоряжении предприятий.

Система налогообложения обеспечивает дополнительные источники инвестирования за счёт:

- уменьшения базы налогообложения прибыли увеличением затрат на НИОКР на 50%;
- освобождения от НДС импорта специального оборудования;
- создание особых экономических зон с механизмом налогового стимулирования;
- предоставление инвестиционного налогового кредита.

За рубежом, например в Китае, для инновационных предприятий снижается налог на прибыль. В США инвестиции инвесторов на 80–90% исключаются из налогооблагаемого дохода [16].

Глава 4. РАЗРАБОТКА МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ПОДХО- ДОВ К СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

4.1. Основные направления развития налоговой политики в России (для уровня промышленных предприятий)

Представим анализ направлений развития системы налогообложения в России, планируемые Правительством Российской Федерации, а также предлагаемые научным и бизнес-сообществом на ближайшую перспективу [5, 8].

Влияние мирового финансово-экономического кризиса на российскую экономику выявило ряд проблем в налоговой системе РФ. Особенность современного мирового экономического кризиса – одновременное развитие финансового и экономического кризисов, негативные последствия которых взаимно усиливают кризисные тенденции и во многом обуславливают усугубление друг друга. В этой связи возрастает роль национальной налоговой системы в конкуренции между странами за инвестиционные ресурсы.

Необходимо отметить, что налоговая система в первую очередь является инструментом мобилизации доходов в бюджеты всех уровней. Одним из существенных последствий кризисных явлений в российской экономике является уменьшение налогооблагаемой базы по основным налогам, что привело к сокращению налоговых поступлений в бюджеты разных уровней (особенно заметно по налогу на добавленную стоимость (НДС), налогу на прибыль, налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ)). Сократился объём валютной выручки. В настоящее время наблюдается некоторое оживление мировой экономики. Растут цены на сырьевые товары, что стимулирует рост доходов российских нефтегазовых компаний и, соответственно, наблюдается оживление в смежных отраслях промышленности. Но эксперты расходятся в оценках продолжительности данных тенденций. Многие предрекают российской экономике вторую волну кризиса и дальнейший спад.

Российская налоговая система должна учитывать национальную специфику экономики страны, способствовать достижению целей социально-экономического развития. В настоящее время налоговая система имеет выраженную фискальную направленность, не учитывает налоговый потенциал регионов.

В 2009 г., в период кризиса, уровень налогообложения в нашей стране снизился с 35,6% ВВП до 30,3% в 2008 г. – более 5,3% потеряно только за один год. Больше всего снизились налог на прибыль, НДС, таможенные пошлины, которые и дали основное снижение. Наиболее надёжно вёл себя налог на добавленную стоимость. В период кризиса этот налог остаётся базой федеральных расходов и выполнения всех федеральных функций. Ещё одним из основных источников доходов бюджета является НДС. Для субъектов РФ основную долю доходов региональных бюджетов составляет налог на доходы физических лиц (НДФЛ) [62].

В настоящее время налоговое бремя в России – вполне умеренное по сравнению с другими странами. С 2004 г. налоговое бремя снижалось неоднократно за счёт снижения НДС с 20 до 18%, отмены налога с продаж, снижения ЕСН с 35,6 до 26%. Кроме того, была введена амортизационная премия на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на 10% при постановке на баланс объектов основных средств.

Как уже отмечалось в п. 1.3, с 2008 г. предприняты антикризисные меры налогового характера. Это привело к значительному снижению налоговых поступлений в бюджетную систему РФ. Поэтому дальнейшее снижение налогового бремени вряд ли возможно, потенциал снижения налогов исчерпан. К тому же, как показано в [43], снижение ставок НДС, ЕСН не привело к росту экономического эффекта в стране. Поэтому возможно лишь введение отдельных стимулов и налоговых льгот для поддержания инновационного процесса в России.

Налоговая политика государства в долгосрочной перспективе должна быть нацелена на обеспечение условий инновационного развития экономики: мотивирование производства новых товаров, работ, услуг и стимулирование спроса на них [12].

В связи с этим в Бюджетном послании Президента РФ определены действия по восьми ключевым направлениям [12].

Во-первых, следует поддерживать компании, где интеллектуальный труд является основным, и поэтому существенная часть налоговой нагрузки ложится на фонд оплаты труда. Для поддержки таких компаний предлагается снизить на период до 2015 г., а для отдельных категорий организаций до 2020 г. совокупную ставку страховых взносов до 14% в пределах страхового годового заработка.

Во-вторых, необходимо создать дополнительные условия для активизации инновационной деятельности.

В частности, при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций следует учитывать расходы налогоплательщиков на приобретение прав пользования программами для ЭВМ и базами данных по лицензионным договорам, а также единовременные платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации.

Кроме того, резерв поддержки инноваций в экономике есть и в амортизационной политике. Для начисления амортизации важны не только физические сроки службы объектов основных средств, но иные факторы, например, скорость развития технологий, заставляющая обновлять основные средства, выводить их из эксплуатации до истечения физического срока службы.

В-третьих, в целях стимулирования осуществления инновационной деятельности в инновационном центре «Сколково» предлагается предусмотреть для участников проекта следующие льготы: обязательные страховые взносы должны уплачиваться по ставке 14%; налог на прибыль, налог на имущество организаций и земельный налог – по нулевой ставке. Освобождение от уплаты НДС должно осуществляться в зависимости от выбора налогоплательщика.

Указанные льготы должны действовать в отношении участников проекта в течение 10 лет с момента их регистрации либо до момента, когда общий размер прибыли, полученной организацией, превысит 300 млн руб. с начала года, следующего за годом, в котором размер выручки, полученной такой организацией, превысит 1 млрд руб.

В-четвертых, требуется стимулирование энергосбережения и рационального использования природных ресурсов. В частности, следует более активно использовать такие инструменты государ-

ственной политики, как ускоренная амортизация вводимого энергоэффективного оборудования и предоставление инвестиционных налоговых кредитов.

Для обеспечения внедрения в экономику новых технологий целесообразно освободить от налогообложения налогом на имущество организации, работающие на энергоэффективном оборудовании, сроком на три года с момента ввода его в эксплуатацию. Поскольку этот налог является региональным налогом, введение дополнительных федеральных льгот должно быть компенсировано отменой иных льгот, применяемых в настоящее время.

В-пятых, для развития социальной сферы необходимо привлекать частные инвестиции в системы здравоохранения и образования. Предлагается в этих целях освободить от налога на прибыль (по крайней мере до 2020 г.) работающие в данных отраслях организации независимо от форм собственности. При этом соответствующие льготы должны распространяться только на те виды деятельности, которые носят социально значимый характер.

В-шестых в среднесрочной перспективе необходимо дальнейшее расширение и укрепление налоговой базы бюджетной системы страны. Круг налогоплательщиков должен расширяться за счёт возникновения новых активных хозяйствующих субъектов.

Предлагается ускорить подготовку введения налога на недвижимость, в том числе формирование соответствующих кадастров, а также разработать систему, позволяющую взимать данный налог исходя из рыночной стоимости облагаемого имущества с необлагаемым минимумом для семей с низкими доходами.

В-седьмых, актуальными остаются вопросы налогового администрирования. Предлагается проинвентаризировать и оценить эффективность влияния на социальные и экономические процессы уже принятых налоговых и таможенных стимулирующих механизмов.

Нельзя допускать, чтобы их реализация была связана со сложными процедурами, которые в большей степени носят перестраховочный характер и значительно осложняют экономическую жизнь организаций и повседневную жизнь граждан.

Надёжность налогового контроля не должна ухудшать условий деятельности добросовестных налогоплательщиков.

Сохраняется и проблема с возмещением НДС. Следует оценить «затратность» такого администрирования, как для налогоплательщика, так и для государства, и обратить внимание в первую очередь на избыточность «оправдательных документов» и на предъявляемые к ним требования.

В-восьмых, особое внимание в этот период следует уделить бесперебойной и эффективной работе по реализации договорённостей, достигнутых в рамках Таможенного союза, по вопросам администрирования косвенных налогов и распределения между странами – членами Таможенного союза ввозных таможенных пошлин [12].

Как уже отмечалось, с точки зрения развития экономики, НДС является оптимальным налогом. Его плательщиками являются практически все предприятия, в том числе и те, которые не имеют прибыли. При этом основная доля поступлений НДС приходит от предприятий промышленности, где нехватка инвестиционных ресурсов ощущается особенно остро. Снижение НДС особенно благотворно скажется на высокотехнологичных отраслях. Возможно увеличение собираемости НДС. Поэтому многие предлагают снизить ставку НДС (до 12–14%) и тщательнейшим образом рассмотреть вопрос о замене его налогом с оборота (налогом с продаж) [63].

Важно упростить процедуру предоставления инвестиционный налоговых кредитов (ИНК). ИНК может являться весьма эффективным средством стимулирования расширения и обновления основных фондов, финансирования перспективных научных программ и инновационной деятельности [10, 52].

Следует вернуться к ранее действующей мере налогового стимулирования наукоёмких отраслей промышленности: освобождение до 50% прибыли компаний от налога на прибыль организаций – при условии направления этих средств на инновации. Сейчас эта мера реализована в другой форме и с оговорками.

Целесообразно рассмотреть введение прогрессивной шкалы налогообложения по НДФЛ.

Необходимо стимулировать расширение участия российских инвесторов на рынке ценных бумаг. Существование налоговой льготы по доходам населения от инвестиций в ценные

бумаги положительно повлияет на уровень устойчивости национального финансового рынка к кризисным явлениям на финансовом рынке.

Как уже отмечалось, важным направлением изменения налоговой системы является снижение налоговой нагрузки на предприятия. Подобная задача в зарубежных странах решалась по-разному. Так, в США доля налога на прибыль в общих налоговых поступлениях в 1945 г. составляла 35,4%, а в 2007 г. – 14,4%.

Самым простым методом стимулирования инвестиционной активности предприятий служит снижение ставок по налогам на прибыль, добавленную стоимость, социальные отчисления и др. Снижение ставок налогов увеличивает прибыль предприятий. Однако это не значит, что они направят ее на инвестиции. К тому же снижаются поступления в бюджеты разных уровней, что в кризисных условиях недопустимо. В России после каждого снижения налоговых ставок только треть из дополнительной прибыли направлялись на инвестиции.

Как отметил А.Л. Кудрин, говоря о тенденциях изменения налоговых систем в странах мира и России, «мы стоим действительно не перед временной мерой, мы стоим перед тенденцией повышения налогов» [59].

В мировой политике налогообложения за последние десятилетия произошли существенные изменения. Существенно возросла стимулирующая и регулирующая роль функции налогообложения физических лиц. Примерно с середины прошлого века во всех развитых странах рост поступлений налогов от физических лиц стал превышать аналогичный показатель по юридическим лицам. В США объём поступлений по налогу на прибыль с юридических лиц за 1960–2007 гг. вырос в 19 раз, а по физическим лицам по подоходному налогу за эти же годы отчисления увеличились в 32 раза, а по социальным и страховым платежам – в 59 раз [23].

Чем объясняется приоритет совершенствования налогообложения физических лиц? Как правило, избыточное количество денежных средств у состоятельной части общества приводит к росту рыночной стоимости активов относительно их реальной стоимости. Недостаток средств у остальной части общества приводит к покупкам в кредит без реального экономического обеспечения.

Такая ситуация в экономике приводит к финансовому и экономическому кризису.

Именно поэтому во многих российских публикациях на тему совершенствования системы налогообложения делается вывод о том, что «если страна желает развиваться стабильно и без кризисов, то она, при прочих равных условиях, должна иметь крутую шкалу налогообложения физических лиц, а все излишки доходов сверх определённой суммы облагать налогом в 80–90%» [76].

В большинстве стран ЕС также произошло уменьшение уровня прямого налогообложения компаний. В основном – это уменьшение предельных ставок налога на прибыль.

Итак, данные по большинству стран мира показывают, что налоговая нагрузка на юридические лица в динамике постоянно снижается. В целом это снижение является результатом проведения большинством развитых стран активной политики по стимулированию инвестиционной деятельности. В первую очередь это происходит за счёт снижения налоговой нагрузки на юридические лица. В США в 1986 г. ставка налога на прибыль была снижена с 46 до 34%, в Германии за 1990–2008 гг. – с 56 до 29,8%, в Великобритании за 1983–2008 гг. – с 52 до 30%, во Франции за 1985–2008 гг. – с 50 до 34,4%, в России за 1991–2009 гг. – с 45 до 20% [77].

Существенное влияние на инновационно-инвестиционную деятельность оказывает использование методики ускоренной амортизации. Это уменьшает прибыль предприятия, налог на прибыль, но увеличивает инвестиционные ресурсы. В 2007 г. общая величина амортизационных отчислений в корпоративном секторе США равнялась 1431 млрд долл., т.е. 87% от налогооблагаемой прибыли и 66,2% от инвестиций в основные фонды [23]. В России доля использованных амортизационных отчислений по отношению к налогооблагаемой прибыли примерно в 4,5 раза ниже, чем в США.

Снижение налоговой нагрузки на предприятия связано с предоставлением налоговых льгот при осуществлении инвестиционной деятельности. Так, в США доля налога на прибыль по отношению к валовому чистому доходу в корпоративном секторе снизилась к 2008 г. до 14,7%. Подобная ситуация и в других странах [23].

В большинстве стран мира налогообложение физических лиц осуществляется на основе двух налогов. Социальные и страховые платежи начисляются на заработную плату работников, причём половину этих платежей обычно выплачивает работодатель. В России все социальные платежи выплачивает работодатель в виде единого налога – страховых платежей (30%). При этом в большинстве стран ставки по этому налогу в относительном исчислении имеют регрессивный характер. Налог на доходы физических лиц также зависит от уровня доходов. В России начиная с 2002 г. действует единая ставка подоходного налога в размере 13%.

Когда налоговая система обеспечивает снижение налоговой нагрузки для предприятий, происходит интенсификация инвестиционных процессов в экономике. Инвестиции способствуют росту заработной платы за счёт роста производительности труда при внедрении новых технологий и новейшей техники, расширения производств и т.п. В свою очередь, рост заработной платы, когда основная налоговая нагрузка распределена на физические лица, позволяет увеличить объём собираемых налогов без увеличения налоговых ставок. Следовательно, чётко просматривается и методический подход к изменению налоговой системы в России: снижение ставки НДС, увеличение роли налога с доходов физических лиц [28]. Это подтверждает практика совершенствования налоговой политики в зарубежных странах. Моделирование деятельности российских предприятий при различных предложениях изменения налоговой системы также подтверждает возможность роста эффективности их функционирования при снижении НДС, налога на прибыль, страховых платежей (взносов) и роста налога на доходы физических лиц [91]. Для регионов очень важны налоги на прибыль и НДФЛ. Так, в Сибирском федеральном округе эти два налога обеспечивают около 75% поступлений в бюджеты регионов [44].

Практика зарубежных стран показывает, что структурный эффект увеличения налоговых поступлений от налогов с доходов физических лиц проявляется гораздо сильнее там, где действует более прогрессивная шкала [76].

Увеличение доли налогов в ВВП, когда основная нагрузка по налогам связана с физическими лицами, говорит не о росте налоговой нагрузки в экономике страны, а о повышении эффективно-

сти её функционирования. Низкая доля налогов в ВВП связана с низким уровнем доходов населения, плохой собираемости налогов в теневом секторе экономики, несовершенством действующей налоговой системы. Так, доля налогов в ВВП России – 32–33%, не так велика. Однако преобладающая часть налогов взимается не с физических, а с юридических лиц. Именно поэтому в 2003 г. налоговая нагрузка на предприятия России была примерно в 3,6 раза выше по сравнению с США [76].

Таким образом, анализ действующих систем налогообложения в развитых странах и влияния их на экономику государств показывает, что выстраивается определённое направление создания эффективного налогообложения, использование которого приводит к более высоким темпам развития экономики и повышения жизненного уровня населения. Эффект имеет место в таких странах, как Швеция, Финляндия, Дания, Австрия, Норвегия [76]. Перенос тяжести налогообложения с юридических лиц на физические впервые осуществлён в США во время выхода страны из «великой депрессии».

Предложения же по реформированию налоговой системы в РФ в основном сводятся к уменьшению ставок НДС и страховых платежей (ранее единого социального налога). В работе [66] из таких предложений сформировано 7 вариантов проектов изменения налоговой системы. При этом сравнение проектов реформирования налоговой системы проводится на основе моделей полных ставок налогообложения оплаты труда. Речь идёт о ставке налогообложения величины оплаты труда и дивидендов (факторных доходов) до уплаты налогов физическими лицами. Показатель налогового бремени определялся как отношение налогов части добавленной стоимости (оплаты труда и дивидендов) к величине этой добавленной стоимости. Разный уровень налоговой нагрузки определялся при изменении величины доходов. Однако такой анализ мало что даёт для разработки предложений по совершенствованию налоговой системы, так, в расчётах не учитывается как поведёт себя предприятие в новых условиях.

Таким образом, дальнейшее снижение налогового бремени вряд ли возможно, так как потенциал снижения налогов исчерпан. К тому же, как показано в [43], снижение ставок НДС, ЕСН не привело к росту экономического эффекта в стране. Поэтому

возможно лишь введение отдельных стимулов и налоговых льгот для поддержания инновационного процесса в России.

Среди предложений по совершенствованию налоговой системы в нашей стране выделяются две рекомендации – снижение уровня страховых платежей с одновременным увеличением налога на доходы физических лиц. Это приведёт к снижению налоговой нагрузки на предприятие. Неоднократно возникает и предложение по замене НДС налогом с продаж.

4.2. Оценка эффективности замены страховых платежей налогом с доходов физических лиц

В данной работе ограничена область исследования налоговой системы только той её частью, которая связана с работой промышленных предприятий. Показано, что основными налогами и платежами для промышленных предприятий являются НДС, налоги с прибыли и имущества, НДФЛ, страховые платежи (взносы). При этом со стороны государства из-за сложности экономического положения в нашей стране и в мире не предполагается какого-то снижения существующих ставок и платежей. В литературе и средствах массовой информации в основном предлагается снижать ставки налогообложения. Однако при этом никто не даёт оценку баланса между отчислениями в бюджет, внебюджетные фонды и изменениями показателей предприятиями. Без моделирования планирования деятельности предприятия это трудно сделать.

Поэтому во всех дальнейших исследованиях будет использована модель оптимизации планирования функционирования и развития промышленного предприятия, представленной в п. 2.3. При этом использованы реальные данные действующего предприятия машиностроения и металлообработки. В п. 2.3 представлены исходные расчёты с учётом действующей системы налогообложения. Исходный вариант расчётов представлен в табл. 4.2.1.

Дальнейший анализ будет связан с оценкой влияния изменения налоговой системы на эффективность деятельности предприятия.

Таблица 4.2.1

**Сравнительный анализ вариантов решений
при изменении налоговых ставок, млн руб.**

Показатели	Вариант решений					
	1	2	3	4	5	6
Объём продаж	5632,4	5631	5671,8	5621,5	5624,6	5622
Прибыль чистая	382,7	385,8	388,7	387,9	383,9	384,2
Общая величина налоговых отчислений	648,3	634,4	638	641,9	641	644,4
ЧДД	–11,269	–11,238	–10,288	–10,963	–10,92	–10,82

Рассмотрим следующие эксперименты, сравнивая их результаты с базовым расчётом, показатели которого представлены в первой колонке результатов расчётов табл. 4.2.1 [78–79, 81, 92]. Предположим, что ставка НДС будет уменьшена на 1%. Это приведёт к небольшому увеличению ЧДД до –11,238 млн руб., прибыли до 385,8 млн руб., немного снижается объём продаж до 5631 млн руб., но существенно уменьшается объём налоговых отчислений до 634,4 млн руб., т.е. на 13,9 млн руб. (вторая колонка результатов расчётов). Поэтому, чтобы снизить ставку НДС, необходимо увеличить поступление налоговых отчислений за счёт других налогов. Таким образом, в сложных экономических условиях с точки зрения налоговых поступлений снизить ставку НДС достаточно проблематично.

НДС уменьшает спрос на продукцию предприятий. Поэтому дополним предыдущий эксперимент следующим условием – увеличим спрос на продукцию на 1%. При этом следует ещё раз отметить, что когда в 2004 г. ставка НДС была снижена на 2%, то роста продаж не произошло [43]. Значительный уровень инфляции (10%) – не совсем благоприятная конъюнктура рынка не привели к росту экономики. Результаты расчётов следующие: ЧДД возрастает до –10,288 млн руб., увеличивается объём продаж до 5672 млн руб., растёт чистая прибыль за пятилетку до 388,7 млн руб. (третья колонка результатов расчётов в табл. 4.2.1). Однако рост продаж не происходит на 1%. Из-за сложности поставленной задачи выполнения большого и напряжённого плана инвестиций рост продаж произошёл по наиболее рентабельной продукции.

В этом случае прирост прибыли обеспечивает прирост оборотного капитала, а оставшаяся прибыль идёт на инвестиции (или возврат долгосрочного кредита). Отсюда налоговые отчисления меньше базовых на 10,3 млн руб. Таким образом, снижение НДС, как уже отмечалось, не так-то просто компенсировать. Именно поэтому Министерство финансов РФ против такого изменения в системе налогообложения.

Следующий вариант расчётов – снижение налога на прибыль на 1%. Результаты эксперимента: рост ЧДД до –10,963 млн руб., чистой прибыли до 387,9 млн руб., уменьшается немного объём продаж до 5621,5 млн руб. и налоговых отчислений до 641,9 млн руб. (четвёртая колонка результатов расчётов в табл. 4.2.1). В решении меняется структура производства и денежного потока.

Чувствительно для системы налогообложения и снижение уровня страховых платежей (СП), взносов. В 2011 г. ставка СП была 34%, а далее – 30%. Уменьшим ставку СП на 1%. Это приводит к росту ЧДД до –10,92 млн руб., чистой прибыли – до 383,9 млн руб. Однако немного снижаются объём продаж до 5624,6 млн руб. и налоговые поступления – до 641 млн руб. (пятая колонка результатов расчётов в табл. 4.2.1).

Снижение ставки налога на имущество также приводит к увеличению эффективности работы предприятия (растёт чистая прибыль). Таким образом, как показано, снижение ставок налогообложения приводит к росту эффективности (прибыли, рентабельности, ЧДД), но нельзя забывать о фискальном назначении налоговой системы.

Рассмотрим следующее предложение об изменении налоговой системы: одновременно со снижением ставки СП увеличим уровень оплаты труда так, чтобы не изменилась себестоимость продаж продукции. Увеличим также ставку НДСФЛ, чтобы сумма налоговых отчислений не уменьшилась. На примере дадим обоснование новой ставки НДСФЛ. Пусть оплата труда равна 100 ед. Налоговые отчисления относительно оплаты труда составят 43 ед. (СП – 30 ед., НДСФЛ – 13 ед.). Уменьшаем ставку СП с 30 до 28,713% (т.е. чуть больше чем на 1%), а оплату труда увеличиваем на 1%, т.е. до 101 ед. Себестоимость продукции (а также прибыль, налог на прибыль) в этом случае останется неизменной ($130 = 101 * 1,28713$), а СП уменьшаются до 29 ед. Следовательно,

мы должны увеличить НДС до 14 ед. Отсюда ставка НДС увеличивается до 13,8614% ($101 \cdot 0,138614 = 14$). Такая схема изменения налоговой системы приводит к уменьшению налоговой нагрузки на предприятие, так как увеличивается налог на доходы физических лиц (без уменьшения их чистых доходов), благоприятствует увеличению роста оплаты труда. Таким образом, возможно смещение налоговых отчислений в сторону НДС без потерь работниками предприятия в оплате труда. Однако увеличение НДС болезненно воспринимается населением, поэтому изменение налоговой системы в этом направлении будет затруднено.

Итак, в исходной информации уменьшив ставку СП на 1%, оплату труда увеличим на 1%, а ставку НДС увеличим с 13 до 13,8614% (т.е. на 6,6%). Результаты расчётов представлены в колонке 6 (см. табл. 4.2.1). Как видим, объём продаж за пятилетку немного уменьшился – с 5632 до 5622 млн руб. (относительно базового варианта расчётов), но величина чистой прибыли возросла с 382,8 до 384,2 млн руб. (из-за изменения структуры продаж, денежных потоков). Объём налоговых отчислений и платежей уменьшился с 648,3 до 644,4 млн руб. Уменьшение произошло из-за сокращения отчислений НДС (уменьшились объёмы продаж). Уменьшился объём СП со 193,7 до 190 млн руб., но увеличились отчисления НДС с 82,8 до 88,2 млн руб. При этом практически на том же уровне остались значения оплаты труда (637,9 и 636,4 млн руб.) при уменьшении объёмов продаж. Изменилась структура продаж по годам, уменьшился уровень активов с 905,1 до 903,4 млн руб. Уменьшение прироста уровня оборотного капитала привело к увеличению ЧДД до –10,82 млн руб. Общий объём налоговых отчислений без НДС уменьшился с 565,5 до 556,2 млн руб. Отсюда можно сказать, что налоговая нагрузка на предприятие относительно объёмов реализации (5396,6 и 5386,3 млн руб.) в этом случае уменьшится с 0,1048 до 0,1033.

Итак, количественные расчёты с помощью модели оптимизации планирования функционирования и развития промышленного предприятия показали, что уменьшение ставок налоговых отчислений и платежей конечно приводит к уменьшению уровня налоговой нагрузки на предприятие. Однако уменьшается и объём

ём налоговых поступлений в бюджет и во внебюджетные фонды, что как уже отмечалось, недопустимо в текущей экономической ситуации в стране.

В то же время в работе представлен методологический подход замены страховых платежей налогом с доходов физических лиц. Такой подход количественно обоснован с помощью моделирования на данных реального предприятия. Расчёты показывают, что при незначительном уменьшении налоговых поступлений в бюджет и во внебюджетные фонды, эффективность работы предприятия возрастает. Это говорит о том, что данное направление совершенствования налоговой системы достаточно актуально.

4.3. Возможности радикального изменения налоговой системы

Более сложная ситуация по изменению налоговой системы связана с исследованием по возможности замены НДС налогом на продажи [78, 80, 86-88]. Такие предложения имеют место, но никто не представил количественное обоснование эквивалентной замены НДС налогом на продажи. Обоснование такой замены без моделирования не осуществить. В первую очередь здесь следует учесть различие данных налогов. Для того чтобы предприятиям выплатить НДС, оптовые цены на продукцию предприятия увеличиваются на 18% (продажи идут с НДС). Этот дополнительный объём продаж служит только для выплаты НДС, т.е. не увеличивает объём выручки предприятия. Каждое предприятие, участвующее в производстве какой-то продукции, оплачивает свою долю НДС. Так, в базовом 2011 г. начислено на рассматриваемом предприятии 24,47 млн руб. НДС, оплачено 23,95 млн руб. (несовпадение из-за квартальной отсрочки платежей). Следовательно, для того чтобы выплатить такой же налог с продаж, а его величина попадет в прочие затраты (и уменьшит прибыль до налогообложения), необходимо объём продаж в 433,6 млн руб. увеличить на 24,47 млн руб. Однако и само предприятие будет покупать услуги, сырьё и материалы по новым ценам, т.е. необходимо ещё дополнительное увеличение цен на продукцию. Здесь без результатов моделирования, представленных в табл. 2.3.1, не обойтись.

Итак, за базу берётся 2011 г. Необходимо для этого года заменить НДС налогом с продаж так, чтобы общие налоговые поступления не уменьшились. Обозначим через X долю прироста цен, а через Y – коэффициент налога с продаж. Чтобы компенсировать НДС в размере 24,47 млн руб., запишем следующее условие: $24,47 = 433,6(1 + X)$, здесь 433,6 млн руб. – объём продаж в 2011 г. При этом стоимость покупных услуг и материалов должна быть увеличена на долю X , а прибыль от продаж $(433,6 - 412,6)$ должна составить 21 млн руб.:

$$433,6(1 + X) - 433,6(1 + X)Y - 412,6 - 297,7X = 21,$$

здесь 412,6 млн руб. – себестоимость продаж, 297,7 млн руб. – стоимость покупных услуг и материалов.

Отсюда $X = 0,18$, т.е. цены предприятия должны быть увеличены на 18%, что упрощает рыночную ситуацию – продукция и сейчас продаётся с такой же наценкой. То, что $X = 0,18$, говорит и о точной настройке модели. Налог с продаж должен быть на уровне 0,0478, т.е. 4,78%. Это предварительная оценка. Мы должны уточнить её, проведя расчёты с полученной информацией, которая учитывается при моделировании. Необходимо выйти на уровень общих налоговых отчислений за пять лет в размере не менее 648,3 млн руб. (с НДС). При этом здесь следует учесть следующее уточнение. При данной системе налогообложения стоимость инвестиций в 225,5 млн руб. (без НДС) также должна быть увеличена на 18%.

Результаты расчётов относительно базового варианта расчётов представлены в табл. 4.3.1.

Объём налоговых отчислений – 649,2 млн руб., т.е. бюджет не теряет поступления и платежи. При этом в результате итерационных расчётов уточняем налог с продаж – 4,51%. Конечный потребитель получит продукцию по той же цене, что и с НДС, но возрастут цены на промежуточных этапах производства. В данном случае объём продаж за пять лет возрастёт до 6311 млн руб. (выручка – 6073,8 млн руб.), чистая прибыль уменьшается до 360,5 млн руб., ЧДД увеличивается до –10,695 млн руб., что лучше, чем в базовом решении. Объёмы СП, НДС почти такие же, что и в базовом решении, величина налога с продаж близка значению НДС в базовом решении, т.е. приближение к реальности достаточно хорошее. Результаты же расчётов говорят о том, что

Таблица 4.3.1

**Сравнительный анализ вариантов решений
при радикальных изменениях налоговой системы, млн руб.**

Показатели	Варианты решений		
	Базовый	Замена НДС налогом с продаж	Введение на- лога с матери- альных затрат
	1	3	3
Объём продаж	5632	6311	6621
Прибыль чистая	382,8	360,5	458,6
Налог на прибыль	95,69	90,1	–
НДС	265,9	–	–
Налог с продаж	–	284,6	–
Страховые платежи	193,7	184	–
Налог на имущество	10,09	11,72	12,3
НДФЛ	82,8	78,7	83,2
Материальные затраты	3798,5	4283,2	4434,2
Налог на материальные затраты	–	–	556
Общая величина налоговых отчислений	648,3	649,2	651,6
ЧДД	–11,269	–10,895	–9,163

явного преимущества данного направления изменения налоговой системы не просматривается. Налог с продаж не способствует росту продаж, уменьшилась прибыль по сравнению с базовым вариантом расчётов. Однако в целом налог с продаж не связан прямо со стимулированием экономии затрат в производстве.

Представим ещё один вариант изменения налоговой системы. Введём налог на материальные затраты и услуги (НМЗ). Именно относительно этой величины определяется сейчас входящий НДС. Подбираем так ставку НМЗ, чтобы можно было заменить налоговые отчисления по НДС, прибыли и страховые платежи. Сумма таких отчислений и платежей в базовом варианте расчётов составляет 555,2 млн руб. Чтобы обеспечить выплату налога, равного НДС, как уже показано, надо увеличить цены на продук-

цию предприятия на 18%, инвестиционные затраты, входящие материальные затраты и услуги, также по стоимости увеличиваются на 18%. В базовом варианте расчётов материальные затраты составили 3798,5 млн руб. (см. табл. 4.3.1). Если за Y обозначить коэффициент ставки налогообложения материальных затрат, то можно составить следующее соотношение:

$$1,18 \cdot 3798,5 \cdot Y = 555,2; \text{ отсюда } Y = 0,1238.$$

Однако в ходе итерационных расчётов такая ставка определилась на уровне 12,54%.

Результаты расчётов следующие. ЧДД увеличивается до -9,163 млн руб., объём продаж - 6621 млн руб. (выручка - 6341,4 млн руб.), чистая прибыль за 5-летний период - 458,6 млн руб., налоговые отчисления - 651,6 млн руб. (не меньшие, чем при базовой системе). Данное направление изменения системы налогообложения отличается от других тем, что предприятие будет заинтересовано в снижении затрат. Увеличение прибыли обеспечит более динамичное развитие предприятия, будет способствовать и росту налоговых отчислений в дальнейшем в не меньшей степени, чем существующая система налогообложения. На основании данных, представленных в третьей колонке табл. 4.3.1, можно сделать вывод, что предложенная система налогообложения значительно лучше существующей.

Однако здесь следует отметить следующее. Сравнивать рассматриваемые три варианта систем налогообложения на основе проведенных расчётов не совсем корректно. Системы налогообложения с учётом налогов с продаж и на материальные затраты строились с учётом того, что они примерно будут обеспечивать тот же объём налоговых отчислений в бюджет и во внебюджетные фонды, что и действующая система.

На самом деле различие расчётов по варианту с существующей системой налогообложения и другими (замена НДС налогом с продаж, введение налога на материальные затраты) заключается в том, что в базовом варианте оптовые цены на 18% меньше чем в других. Это приводит к скачкообразному росту уровня продаж, себестоимости, оборотных активов. Из-за того что по оборотным активам используются те же нормативы их образования, что и в базовом варианте, прирост оборотного капитала в других вариантах расчёта влияет на показатель ЧДД в большей степени, чем

в базовом варианте. Следовательно, для того чтобы сравнить три рассматриваемые системы налогообложения, необходимо использовать другой методический подход.

В данном разделе работы представлены два методологических подхода по изменению налоговой системы для промышленных предприятий. В первом представлена замена НДС налогом с продаж. Показано, что такое изменение системы налогообложения для промышленных предприятий вполне реализуемо. Решение подобной проблемы невозможно без моделирования деятельности предприятия.

Второе изменение налоговой системы связано с заменой НДС, налога на прибыль и страховых платежей налогом с материальных затрат и услуг, т.е. с затрат, которые не входят в добавленную стоимость. Результаты практических расчётов показали, что подобная система налогообложения вполне работоспособна и показывает хорошие результаты.

Таким образом, исходя из трёх систем налогообложения, следует обосновать выбор наиболее эффективной, обеспечивающей экономическое стимулирование роста эффективности производства и не снижение налоговых отчислений и платежей.

4.4. Сравнительный анализ вариантов совершенствования налоговой системы промышленных предприятий

Сравнение вариантов совершенствования налоговой системы промышленных предприятий сделаем исходя из следующих предпосылок [80, 86–87]. Мы имеем три модели планирования функционирования и развития одинаковых предприятий, но работающих в разных системах налогообложения. Предположим, что имеется небольшой (это для расчётов и анализа не имеет значения) инвестиционный проект, который неизменным используется в трёх моделях планирования с первого года функционирования предприятия.

Базовые расчёты, выполненные ранее по данным трём системам налогообложения, примем за основу, а для того чтобы сказать какая из них более эффективна, проведём дополнительные расчёты. Добавим в исходные данные расчётов изменения (одинаковые

для каждой модели), связанные с реализацией проекта: объём инвестиций возрастает на 2 млн руб. в первом году планирования, но уменьшаются расходы заработной платы и материальные затраты по второй товарной группе (на единицу продукции – на 1 млн руб. металлоконструкций) в связи с реализацией технологического нововведения. Та система налогообложения, которая обеспечит наибольший прирост ЧДД и уменьшит налоговую нагрузку на предприятие, и будет признана наиболее эффективной. Такой критерий основан на том, что предприятие стремится работать в таких зонах (областях) хозяйствования, где можно получить наибольший экономический эффект и иметь наименьшую налоговую нагрузку.

Результаты расчётов представлены в табл. 4.4.1. Для каждой из трёх систем налогообложения даны два варианта расчётов – базовый, а второй с учётом реализации дополнительного нововведения. Для существующей системы налогообложения расчёты показывают, что реализация нововведения приведёт к росту ЧДД на 0,832 млн руб., прибыли – на 24,3 млн руб. Дополнительное увеличение прибыли и уменьшение стоимости активов приводит к увеличению рентабельности активов по чистой прибыли на 9,1%. При этом налоговая нагрузка относительно объёма выручки возрастает с 0,1048 до 0,1055 (увеличение на 0,66%). Этот результат подтверждает вывод, сделанный ранее, о росте налоговой нагрузки относительно объёма выручки при повышении эффективности производства. Однако налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости уменьшается с 33,81 до 33,67% (т.е. на 0,42%), что подтверждает ещё раз ранее сделанный вывод.

При моделировании системы налогообложения с заменой НДС налогом с продаж реализация нововведения приводит к более существенному увеличению ЧДД (на 1,038 млн руб.), существенно возрастает чистая прибыль, рентабельность активов. При этом растёт налоговая нагрузка относительно объёма выручки с 0,0939 до 0,0968 (прирост на 3,13%). Такой уровень налоговой нагрузки ниже, чем при существующей налоговой системе. Налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости уменьшается на 2%, но остаётся на более высоком уровне, чем при существующей системе налогообложения. В целом же можно сказать, что данная система налогообложения не хуже существующей.

Таблица 4.4.1

**Изменение показателей при моделировании реализации
одного и того же нововведения (за 5 лет)
при разных системах налогообложения, млн руб.**

Показатели	При существующем налогообложении		При налоге с продаж		При налоге с материальных затрат и услуг	
	1	2	1	2	1	2
Выручка	5396,4	5347,7	6073,8	5997,9	6341,4	6115,8
Добавленная стоимость	1672,3	1675,3	1637,9	1701,3	1760,9	1733,1
Чистая прибыль	382,8	407,1	360,5	419,05	458,6	480,2
Налоговые отчисления без НДС	565,5	564,1	570,5	580,83	568,4	545,3
Рентабельность активов по чистой прибыли в пятом году планируемого периода, %	21,84	23,83	16,16	22,49	23,53	26,88
Среднегодовая стоимость активов в пятом году планируемого периода	831,8	825,8	873,9	881,7	944,84	911,49
ЧДД	-11,269	-10,437	-10,695	-9,657	-9,163	-8,064
Прирост ЧДД	0,832		1,038		1,099	
Налоговая нагрузка к выручке (коэффициент)	0,1048	0,1055 (+0,66%)	0,0939	0,0968 (+3,13%)	0,0896	0,0891 (-0,56%)
Налоговая нагрузка к добавленной стоимости (коэффициент)	0,3381	0,3367 (-0,42%)	0,3483	0,3414 (-2%)	0,3228	0,3146 (-3,54%)

Расчёты с учётом системы налогообложения материальных затрат и услуг показывают, что она наиболее приемлема для предприятия. Рост ЧДД от реализации нововведения составит 1,099 млн руб. Это происходит за счёт увеличения чистой прибыли на 21,6 млн руб. Относительно же объёма прибыли при существующей системе налогообложения прирост прибыли составил 73,1 млн руб., рентабельность активов возрастает до 26,9%. Для предприятия очень важно, что уменьшается налоговая нагрузка (с 0,0896 до 0,0891, уменьшение на 0,56%) относительно объёмов выручки продукции. Уменьшается и налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости на 3,54% и достигает минимальной величины в 31,46%.

Система способствует снижению затрат, что является главным направлением достижения конкурентных преимуществ предприятия. Уменьшая материальные затраты и услуги, с величины которых и берётся налог, предприятие как бы само уменьшает норматив этого налога. При отсутствии налога на прибыль, вся прибыль направляется на развитие предприятия.

Так как уровень оплаты труда в рассматриваемой системе налогообложения не является основой страховых платежей (они компенсируются из налогов на материальные затраты), то это будет способствовать устранению теневой оплаты труда.

Следует отметить, что налог на имущество, который остаётся в данной системе налогообложения, также способствует более эффективному использованию внеоборотных активов.

При рассматриваемой системе налогообложения уменьшаются налоговые отчисления с 564,1 (при существующей системе налогообложения) до 545,3 млн руб. (без НДС). Такое уменьшение произойдёт только в рамках планируемого периода. Однако для государства важна перспектива эффективного развития предприятия в будущем. Значительный рост чистой прибыли (245 млн руб. с 2015 г.) приведёт к дальнейшему развитию предприятия, к увеличению налоговых отчислений.

В рассматриваемом случае за пять лет предприятие может получить 480,2 млн руб. чистой прибыли, которая уйдёт на оплату кредитов, финансирование прироста оборотного капитала, но уже с шестого года чистая прибыль пойдёт на дальнейшее увеличение эффективности работы предприятия. За пять лет в бюджете

ты и внебюджетные фонды может поступить 624 млн руб. налоговых отчислений и платежей (с НДС/ФЛ). Следовательно, государство является наиболее заинтересованной стороной в повышении эффективности производства. Поэтому частичное уменьшение налоговой нагрузки на предприятие следует рассматривать как вклад государства (в рамках государственно-частного партнёрства) в реализацию инновационно-инвестиционных проектов на промышленных предприятиях.

Итак, сделан вывод о том, что система налогообложения, представленная налогом на материальные ресурсы и услуги, т.е. с затрат, которые не входят в добавленную стоимость, может обеспечить наиболее эффективное функционирование промышленных предприятий. При этом не будет существенного снижения отчислений налогов и платежей по сравнению с существующей системой налогообложения. Предприятие будет заинтересовано в снижении материальных затрат и внешних услуг, что будет увеличивать прибыль, которая в полном объёме (из-за отсутствия налога на прибыль) может быть использована на развитие предприятия, на активизацию инновационного процесса. Отсутствие страховых платежей относительно оплаты труда приводит к снижению налоговой нагрузки на предприятие, способствует выходу из тени оплаты труда. Отсутствие НДС устранил недостатки, связанные с этим налогом.

Заключение

В работе представлена актуальная разработка методологического подхода к формированию теоретических и прикладных аспектов изменения налоговой системы для промышленных предприятий как механизма экономического стимулирования роста эффективности производства.

В монографии представлен исторический аспект развития налоговых систем в мире и в России. Показаны недостатки существующей системы налогообложения на промышленных предприятиях. На реальных данных показано, что наибольшая налоговая нагрузка ложится на эффективно работающие предприятия.

Недостатки существующей системы налогообложения на промышленных предприятиях заключаются в следующем. Наибольшая налоговая нагрузка ложится на эффективно работающие предприятия. Налог на добавленную стоимость затрагивает заработную плату со страховыми отчислениями, прибыль. Берётся ещё раз налог с прибыли. Страховые отчисления от уровня оплаты труда включаются в себестоимость продукции. Предприятия стремятся уменьшить налоговые отчисления. Ещё раз от уровня оплаты труда берётся налог с доходов физических лиц. На плохо работающих предприятиях уровень налоговой нагрузки меньше – нет прибыли, мал уровень оплаты труда. Однако все предприятия должны быть в одинаковых условиях.

При повышении эффективности производства (а это достигается за счёт активизации инновационного процесса) налоговая нагрузка на предприятие относительно объёма продаж увеличивается. При реализации нововведений уменьшается доля материальных затрат в себестоимости продукции, уменьшается входящий НДС, а предприятию приходится отчислять (даже при том же объёме продаж) НДС в большем размере. Эта разница покрывается за счёт прибыли предприятия. Таким образом, НДС прямо не способствует развитию инновационного процесса. Поэтому предлагается изменить систему налогообложения.

Идея совершенствования налоговой системы заключается в том, что при повышении эффективности производства налоговая нагрузка на предприятие относительно (объёма продаж) должна уменьшаться. Тогда система управления предприятием будет стремиться строить планы так, чтобы уменьшить затраты. Следовательно, в налоговой системе следует предусмотреть отчисления за использование материальных ресурсов, что в ещё большей степени будет способствовать их снижению. При этом должен быть решен вопрос о том, какие налоги остаются, а от каких следует отказаться или уменьшить (увеличить) ставку отчислений.

Решение такой сложной задачи не может быть осуществлено без использования моделирования планирования деятельности машиностроительного предприятия со встраиваемой системой (существующей, другими вариантами) налогообложения.

Подобная разработка – как по идее, так и по её обоснованию – является оригинальной, а вся совокупность подходов к решению поставленной проблемы и определяет научно-методологическую новизну решения.

В работе представлен вариант замены страховых отчислений налогом на доходы физических лиц без потери общих налоговых отчислений и доходов физических лиц.

Рассмотрен механизм замены НДС налогом с продаж. Количественные расчёты показали, что явного преимущества данного направления изменения налоговой системы не просматривается. Тем более оно не связано прямо со стимулированием экономии затрат в производстве.

Представлен вариант изменения налоговой системы введением налога на материальные затраты и услуги (НМЗ). Именно относительно этой величины определяется сейчас входящий НДС. Подбирается так ставка НМЗ, чтобы можно было заменить налоговые отчисления по НДС, прибыли, страховым платежам. Чтобы обеспечить выплату налога, равного НДС, надо увеличить цены на продукцию предприятия на 18%, входящие материальные затраты и услуги также по стоимости увеличиваются на 18%. Данное направление изменения системы налогообложения отличается от других тем, что предприятие будет заинтересовано в снижении затрат. Увеличение

прибыли обеспечит более динамичное развитие предприятия, будет способствовать и росту налоговых отчислений в не меньшей степени, чем существующая система налогообложения.

Таким образом, научная значимость решения проблемы заключается в разработке принципиально новой системы налогообложения предприятий, в которой налоговые отчисления проводятся относительно затрат, а не результатов работы предприятия. Предприятия будут заинтересованы в снижении затрат, что обеспечит повышение результативности и эффективности их работы (увеличение добавленной стоимости, прибыли, рентабельности активов), снижение налоговой нагрузки на предприятие, повышение активизации инновационной деятельности, упрощению налоговой системы.

Литература

1. Бланк И.А. Управление финансовыми ресурсами. – М.: Изд-во «Омега-Л», ООО «Эльга», 2010. – 768 с.
2. Боди З., Мертон Р. Финансы. – М.: Изд-й дом «Вильямс», 2000. – 592 с.
3. Большая экономическая энциклопедия. – М.: ЭКСМО, 2007.
4. Бочаров В. В., Леонтьев В. Е. Корпоративные финансы. – СПб.: Питер, 2004. – 592 с.
5. Букина Г.Н., Жигульский Г.В. Основные направления развития налоговой политики в России // Инновационная фирма: теория и практика развития / под ред. В.В. Титова, В.Д. Марковой. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2011. – С. 208–218.
6. Букина Г.Н., Жигульский Г.В. Налог как финансовая экономическая и правовая категория // Инновационная модель бизнеса: мотивация использования инноваций и экономического роста / под ред. В.В. Титова, В.Д. Марковой. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2012. – С. 212–222.
7. Буковецкий А.И. Введение в финансовую науку. – Л., 1929.
8. Букина Г.Н., Жигульский Г.В. Реформирование налоговой системы России // Совершенствование институциональных механизмов управления в промышленных корпорациях / под ред. В.В. Титова, В.Д. Марковой. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2013. – С. 192–203.
9. Букина Г.Н., Жигульский Г.В. Налоговое стимулирование инновационной деятельности предприятия // Экономическое развитие России: региональный и отраслевой аспекты. Вып. 12 / под ред. Е.А. Коломак, Л.В. Машкиной. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2014. – С. 174–190.
10. Букина Г.Н., Жигульский Г.В. Налоговое стимулирование инвестиционной деятельности // Механизмы организационно-экономического стимулирования инновационного предпринимательства: сб. науч. тр. / под ред. В.В. Титова, В.Д. Марковой. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2010. – С. 139–149.
11. Бьюкенен Дж. М. Государственные финансы в условиях демократии // Отечественные записки. – 2002. – № 4–5.
12. Бюджетное послание Президента РФ о бюджетной политике в 2011–2013 годах.
13. Вал 56. Валдайцев С.В. Оценка бизнеса и управление стоимостью предприятия. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 720 с.

14. Вил 57. Виленский П.Л., Лившиц В.Н., Смоляк С.А. Оценка эффективности инвестиционных проектов: Теория и практика. – М.: Дело, 2001. – 832 с.

15. Глухов В.В., Дольде И.В. Теория и практика налогообложения. – СПб.: Специальная литература, 1997.

16. Гончаров В.В. Руководство для высшего управленческого персонала. – М.: МНИИПУ, 2002.

17. Гончаренко И.А. Система налогов США // Сб. науч. тр.: Актуальные вопросы административного и финансового права. – М.: МГИМО – Университет МИД России, 2006. Источник: viperson.ru/wind.php?ID=567997&soch=1 (дата обращения: 18.05.2012).

18. Данные Института финансовой и валютной политики при Министерстве финансов Японии. 3-1-1 Kasumigaseki, Chiyoda-Ku, Tokio.

19. Данилин В.И. Операционное и финансовое планирование в корпорации (методы и модели). – М.: Наука, 2006. – 334 с.

20. Демодоран А. Инвестиционная оценка: инструменты и методы оценки любых активов. – М.: Альпина Паблишерз, 2010. – 1338 с.

21. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

22. Егорова Е.Н., Петров Ю.А. Сравнительный анализ эффективной ставки налогов в России и зарубежных странах // Налоговый вестник. – 1995. – № 11.

23. Economic Report of the President // www.gpoaccess.gov/eop. 2009, 2010.

24. Жигульский Г.В. Налоговая нагрузка на промышленные предприятия с разной эффективностью их деятельности // Инновационная фирма: теория и практика развития / под ред. В.В. Титова, В.Д. Марковой. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2011. – С. 208–218.

25. Жигульский Г.В. Влияние налоговой системы на эффективность промышленных инноваций // Инновационное предпринимательство: теория и практика; монография / Кравченко Н.А., Кузнецова С.А., Маркова В.Д. и др. / под ред. В.В. Титова. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2012. – Гл. 3, п. 3.3. – С. 153–164.

26. Жигульский Г.В. Согласование налоговой системы и инновационного процесса на промышленном предприятии // Модернизация Российской экономики: инновации, инструменты, управление: сб. науч. статей / под ред. И.С. Межова, В.А. Титовой. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2011. – С. 118–127.

27. Жигульский Г.В. Влияние налоговой системы на инновационный процесс на промышленном предприятии // ЭКО. – 2011. – № 10. – С. 152–158.

28. Жигульский Г.В. Влияние налоговой системы на эффективность реализации нововведений на промышленном предприятии // Механизмы организационно-экономического стимулирования инновационного предпринимательства / под ред. В.В. Титова, В.Д. Марковой. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2010. – С. 160–168.

29. Жигульский Г.В. Налоговое стимулирование инновационного процесса в промышленности // Сибирская финансовая школа. – 2011. – № 3. – С. 120–123.

30. Жигульский Г.В. Изменение налоговой нагрузки на промышленное предприятие при реализации инноваций // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2011. Том 11, вып. 4. – С. 44– 50.

31. Жигульский Г.В. Оценка влияния действующей налоговой системы на эффективность работы предприятия // Экономическое развитие России: региональный и отраслевой аспекты. Вып. 11 / под ред. Е.А. Коломак, Л.В. Машкиной. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2012. – С. 92–99.

32. Жигульский Г.В. Влияние уровня эффективности деятельности промышленных предприятий на их налоговую нагрузку // Модернизация Российской экономики: инновации, инструменты, управление: сб. науч. статей / под ред. И.С. Межова, В.А. Титовой. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2012. – С. 90–127.

33. Закон СССР от 14 июня 1990 г. «О налогах с предприятий, объединений и организаций».

34. Закон Российской Федерации от 29 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

35. Закон СССР от 30 июня 1987 г. «О государственном предприятии (объединении)».

36. Инновации и конкурентоспособность предприятий // Кравченко Н.А., Кузнецова С.А., Маркова В.Д. и др. / под ред. В.В. Титова. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2010. – 324 с.

37. Инновационное развитие – основа модернизации экономики России: Национальный доклад. – М.: ИМЭМО РАН, ГУ-ВШЭ, 2008. – 168 с.

38. Кизимов А.С. Международный опыт и российская практика налогового стимулирования инновационной деятельности // Финансы. – 2008. – № 7. – С. 33– 38.

39. Клейнер Г.Б. Стратегия предприятия. – М.: Дело, 2008. – 568 с.
40. Князев В.Г., Черник Д.Г. Налоговые системы зарубежных стран. – М.: ЮНИТИ, 1997.
41. Consoliated Tax Filing Soon to Begin // Focus Japen, March 2002.
42. Кравченко Н.А., Кузнецова С.А., Маркова В.Д., Титов В.В., Юсупова А.Т., Балдина Н.П. Проблемы формирования российской инновационной системы и развития конкурентоспособности предприятий / под ред. В.В. Титова. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2009. – 280 с.
43. Лавровский Б., Жигульский Г., Мурзов И. Кризис и налоговые ресурсы // Вопросы экономики. – 2010. – № 7. – С. 39–51.
44. Лавровский Б.Л., Мурзов И.А. Налоговые ресурсы Сибири / под ред. В.И. Суслова. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2012. – 314 с.
45. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России. – М.: Дело, 2006. – 384 с.
46. Лыкова Л.М. Налоговая система России / Л.Н. Лыкова; Институт экономики РАН. – М.: Наука, 2005. – 444 с.
47. Макконел К.Р., Брю С.Л. Экономикс. – М.: Республика, 1992.
48. Марьяхин Г.Л. Налоговая система СССР. – М.: Госфиниздат, 1952.
49. Надеждина С.Д., Воронина Н.И. Прибыль организаций: бухгалтерский и налоговый учет. – Новосибирск: СибУПК, 2009. – 216 с.
50. Налоги и налоговое право / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Центр «Налоги и финансовое право», Аналитика-Пресс, 1997.
51. Налоговая система Японии. Источник: www.bibliotekar.ru/nalogi-2/25/htm (дата обращения: 20.05.2012).
52. Налоговый кодекс Российской Федерации.
53. Налоговое планирование / Е. Вылкова, М. Романовский. – СПб.: Питер, 2004. – 634 с.
54. Налоги и налогообложение. / под ред. М. Романовского, О. Врублевской. – СПб.: Питер, 2010. – 528 с.
55. Налоги и налогообложение / под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998. – 495 с.
56. Налоговая система Швейцарии. Источник: www.runiga.ru/nalogovaya-sistema-schveicarii.html (дата обращения: 18.05.2012).
57. Налоговая система Китая. Источник: www.akdi.ru/mns/new/020115.htm (дата обращения 25.05.2012).

58. Налоговая политика России на 2014–2016 годы: основные направления и план действий // Финансы. – 2013. – № 7. – С. 33–37.
59. Налоговым органам России – 20 лет! // Финансы. – 2010. – № 12. – С. 31.
60. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов / www.nalog.ru / Официальный сайт ФНС РФ.
61. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 и на плановый период 2014 и 2015 годов.
62. Официальный сайт ФНС РФ / www.nalog.ru
63. Павлова Л.П., Понкратов В.В. Отдельные аспекты совершенствования налоговой политики // Финансы. – 2010. – № 4. – С 31–35.
64. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 2000.
65. Панченко А.В., Черепкова Т.Н. Особенности формирования налоговых доходов региональных и местных бюджетов в Сибирском федеральном округе // Сибирская финансовая школа. – 2009. – № 3. – С. 71–81.
66. Петров Ю. Сравнение проектов реформирования налоговой системы на основе моделей полных ставок налогообложения оплаты труда // Российский экономический журнал. – 2008. – № 3–4. – С. 36–44.
67. Revenue Statistics 1965-2009 (OECD, 2010).
68. Рикардо Д. Начало политической экономии и налогового обложения. – Москва–Ленинград: Гос. изд-во полит. лит-ры, 1955.
69. Российский статистический ежегодник. 2010 год.
70. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. 3-е изд. – М.: – ИНФРА-М, 2008.
71. Сабельников Л.В., Зотов Г.М., Чеботарева Г.Д. Налогообложение в Европейском союзе. – М., 1999.
72. Савчук В.П. Управление прибылью и бюджетирование. – М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2005. – 432 с.
73. Сайфиева С.Н. Налоговая нагрузка на ключевые секторы российской экономики в 2000–2008 гг. // Финансы. – 2010. – № 8. – С. 37–43.
74. Словарь современной экономической теории / общ. ред. Д.У. Пирса. – М.: ИНФРА-М, 1997.
75. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Т. 2. – М.; Л.: Гос. социально-эконом. изд-во, 1935.

76. Соколов М.М. Некоторые современные тенденции в политике налогообложения (научный доклад). – М.: Институт экономики РАН, 2009.

77. Taxation trends in the European Union // http://ec.europa.eu/index_en.htm, 2009.

78. Титов В.В., Жигульский Г.В. Экономическая оценка влияния возможных изменений системы налогообложения на эффективность работы промышленных предприятий // Совершенствование институциональных механизмов управления в промышленных корпорациях: сб. науч. тр. / под ред. В.В. Титова, В.Д. Марковой ; ИЭОПП СО РАН. – Новосибирск, 2013. – С. 5–16.

79. Титов В.В., Жигульский Г.В. Эффективность производства и налогообложение промышленного предприятия // Проблемы и перспективы развития экономики и менеджмента в России и за рубежом : материалы пятой междунар. науч.-практ. конф. 18–19 апр. 2013 г. / [науч.-ред. кол.: О.П. Осадчая, А.В. Прокопьев, Е.С. Беляева, Д.В. Ремизов] ; Мин-во обр. и науки РФ, Рубцовский индустриальный ин-т (филиал), Алтайский гос. тех. ун-т им. И.И. Ползунова. – Рубцовск, 2013. – С. 355–365.

80. Титов В.В., Жигульский Г.В. Экономическая оценка влияния возможных изменений системы налогообложения на эффективность работы промышленных предприятий // Совершенствование институциональных механизмов управления в промышленных корпорациях / под ред. В.В. Титова, В.Д. Марковой. – Новосибирск: Изд-во ИЭОПП СО РАН, 2013. – С. 6–16.

81. Титов В.В., Жигульский Г.В. Стратегия развития предприятия и экономика налогообложения // Стратегическое планирование и развитие предприятий : материалы 14-го всерос. симпозиума, Москва, 9–10 апр. 2013 г. Секция 2: Модели и методы разработки стратегии предприятия / [под ред. Г.Б. Клейнера] ; РАН, Центр. экон.-матем. ин-т. – М., 2013. – С. 181–183.

82. Титов В.В., Жигульский Г.В. Оценка влияния существующей налоговой системы на деятельность промышленного предприятия // Инновационная модель бизнеса: мотивация использования инноваций и экономического роста / под ред. В.В. Титова, В.Д. Марковой. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2012. – С. 223–230.

83. Титов В.В. Оптимизация управления промышленной корпорацией: вопросы методологии и моделирования. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2007. – 256 с.

84. Титов В.В. Современные проблемы менеджмента / Новосиб. гос. ун-т, ИЭОПП СО РАН. – Новосибирск: Изд-во НГУ, 2011. – 219 с.

85. Титов В.В. Оценка эффективности инноваций на действующем предприятии на основе оптимизационного моделирования // Инновации. – 2013. – № 8. – С. 92–95.

86. Титов В.В., Жигульский Г.В. Вектор изменения налогообложения на промышленном предприятии // Регион: экономика и социология. – 2013. – № 3. – С. 260–273.

87. Титов В.В., Жигульский Г.В. Оценка влияния систем налогообложения на эффективность деятельности промышленного предприятия // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2013. – № 4. – С. 113–120.

88. Титов В.В., Жигульский Г.В. Налоговая система как фактор экономического стимулирования инновационной активизации промышленных предприятий // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2011. – № 4 (127). – С. 197–202.

89. Титов В.В. Проблемы и механизмы активизации инновационного предпринимательства в промышленности // Регион: экономика и социология. – 2011. – № 1. – С. 235–247.

90. Титов В.В. Оценка эффективности реализации инновационного потенциала предприятия на основе прироста его рыночной стоимости // Регион: экономика и социология. – 2011. – № 4. – С. 230–241.

91. Титов В.В. Влияние налоговой системы на эффективность деятельности предприятия // Финансы. – 2006. – № 2. – С. 42–46.

92. Титов В.В., Жигульский Г.В. Оценка влияния возможных изменений системы налогообложения на эффективность работы промышленных предприятий // Инновационная экономика и промышленная политика региона (ЭКОПРОМ-2013) : труды Междунар. науч.-практ. конф. 30 сент. – 9 окт. 2013 г. / [под ред. А.В. Бабкина] ; С.-Петербург. гос. политех. ун-т [и др.]. – СПб.: Изд-во Политех. ун-та, 2013. – С. 196–208.

93. Тихоцкая И.С. Налоговая система Японии. – М.: Наука, 1995.

94. Толкушкин А.В. История налогов в России. – М.: Юрист, 2001.

95. Финансовая политика европейских стран / под ред. В.П. Гутьника. – М.: Наука РАН, 2004.

96. Финансы: Оксфордский толковый словарь. – М.: ИНФРА-М; Изд-во «Весь мир», 1998.

97. Финансы: денежное обращение и кредит / под ред. В.К. Сенчагова. – М.: Проспект, 1999.

98. Финансы / под ред. В.В. Ковалева. – М.: Проспект, 2001.
99. Финансы и кредит СССР / под ред. Г.А. Козлова. – М.; Л., 1938.
100. Финансовый менеджмент: теория и практика / под ред. Е.С. Стояновой. – М.: Перспектива, 2002. – 656 с.
101. Хорн Дж. К. Ван. Основы управления финансами. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 800 с.
102. Черник Д.Г. Основы налоговой системы. – М.: ЮНИТИ, 2000.
103. Шаталов С.Д. Налоговая политика Российской Федерации в ближайшей перспективе // Финансы. – 2009. – № 7. – С. 3–7.
104. Шеремет А. Д., Ионова А. Ф. Финансы предприятий: менеджмент и анализ. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 538 с.
105. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия. В 4-х тт. / гл. ред. А.М. Румянцев. – М.: Советская энциклопедия, 1979.
106. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора: Основы теории общественных финансов. – М.: Аспект пресс, 1996.

Содержание

Введение	3
Глава 1. Проблемы совершенствования налоговой системы промышленных предприятий	
1.1. Налог как финансовая экономическая и правовая ка- тегория	5
1.2. Налоговые системы зарубежных стран	16
1.3. Развитие налоговой системы России	34
Глава 2. Оценка влияния существующей налоговой системы на эффективность деятельности промышленного предприятия	
2.1. Налоговая нагрузка и эффективность работы пред- приятия	65
2.2. Оценка влияния различных налогов на эффективность деятельности предприятия	74
2.3. Модель оптимизации планирования развития про- мышленного предприятия как основа исследований влияния налоговой системы на эффективность произ- водства	82
Глава 3. Влияние налоговой системы на инновационную дея- тельность предприятия	
3.1. Налоговое стимулирование инновационной деятель- ности	98
3.2. Влияние налоговой системы на эффективность реали- зации нововведений на промышленном предприятии	120
3.3. Налоговое стимулирование инвестиционной де- ятельности	129
Глава 4. Разработка методологических подходов к совершен- ствованию налоговой системы промышленных пред- приятий	
4.1. Основные направления развития налоговой политики в России (для уровня промышленных предприятий)	137
4.2. Оценка эффективности замены страховых платежей налогом с доходов физических лиц	146
4.3. Возможности радикального изменения налоговой системы	150
4.4. Сравнительный анализ вариантов совершенствования налоговой системы промышленных предприятий	154
Заключение	159
Литература	162

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

Тематический план самостоятельных изданий
институтами СО РАН, 2014 г.

Научное издание

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА КАК МЕХАНИЗМ
ЭКОНОМИЧЕСКОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ
РОСТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРОИЗВОДСТВА

Под редакцией
доктора экономических наук Титова Владислава Владимировича

Художник обложки

Саваровский А.В.

Техническое редактирование
и компьютерная верстка

Земцова Р.А., Угрюмов А.П.

Подписано в печать 15 апреля 2014 г.

Формат бумаги 60×84¹/₁₆. Гарнитура «Таймс».

Объём 10,75 п.л. Уч.-изд. л. 10,5. Тираж 200 экз. Заказ № 34..

Издательство ИЭОПП СО РАН.

Участок оперативной полиграфии ИЭОПП СО РАН.
630090, г. Новосибирск, проспект Академика Лаврентьева, 17.