

На правах рукописи

Валинуров Тимур Раисович

**МЕТОДИКА ОЦЕНКИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ
ГОСУДАРСТВА**

Специальность 08.00.10 –
Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Иваново – 2007

Работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Ивановский государственный химико-технологический университет»

Научный руководитель: – доктор экономических наук,
доцент **Дубова Светлана Евгеньевна**

Официальные оппоненты: – доктор экономических наук,
профессор **Окорокв Василий Романович**
– кандидат экономических наук
Гайдукова Оксана Александровна

Ведущая организация: **ГОУВПО «Ивановский
государственный университет»**

Защита состоится «07» июля 2007 года в 10.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.063.04 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Ивановский государственный химико-технологический университет» по адресу 153000, г. Иваново, пр. Фридриха Энгельса, д. 7, главный корпус, аудитория Г 101.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Ивановский государственный химико-технологический университет».

Автореферат разослан «06» июня 2007 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Дубова С.Е.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Налоги, как историческая категория, присущи каждому государству на любом этапе его развития. Более того, налоги являются финансовой основой существования и развития государства. Иные источники государственных финансовых ресурсов не носят такого постоянного характера и не способны долго поддерживать финансовую стабильность. В общем виде, совокупность налогов и сборов, действующих в определённом государстве на конкретном этапе его исторического развития, субъектов налогообложения и налогового законодательства принято называть налоговой системой. Для должного управления налоговой системой в государстве формируется налоговая политика. Характер налоговой политики определяет многие сферы развития государства и общества.

В России с начала 1990-х годов непрерывно проводятся налоговые реформирования, которые не всегда характеризуются строгой последовательностью. Зачастую некоторые принимаемые налоговые решения носили прямо противоположный характер. О постоянстве налоговой политики государства можно говорить только в последние годы.

Подобная нестабильность характера налоговых преобразований, на наш взгляд, складывается из-за отсутствия механизма должной оценки влияния налоговой политики государства на деятельность хозяйствующих субъектов. Кроме того, в отечественной экономической науке отсутствует более или менее принятое единообразие в определении, содержании и соотношении таких понятий, как налоговая система, налоговый механизм и налоговая политика государства, что зачастую приводит к некоторой понятийной путанице.

Проведение налоговой политики государства, адекватное потребностям экономики, невозможно без оценки последствий действия такой политики. На западе большое распространение получила так называемая кривая Артура Лаффера. Сущность данного подхода заключается в сравнении общей налоговой нагрузки (а, следовательно, и налоговых доходов бюджетов) с возможностями хозяйствующих субъектов. Однако, в России данная теория не может быть полностью применена в силу действия различных факторов. Любое математическое описание действия налоговой политики вынуждено учитывать множество условий и не всегда позволяет точно описать сложившуюся ситуацию. Поэтому существует необходимость разработки метода оценки налоговой политики государства, базирующегося на совмещении качественной и количественной сторон процесса.

Разработанность темы исследования. Вопросы теории налоговой политики логически являются одним из элементов учения о налогах. Поэтому проблемы определения и состава налоговой политики государства касались такие учёные-экономисты, изучающие налоговые отношения, как И.М. Александров, Б.Х. Алиев, Г.А. Волкова, О.В. Врублевская, Е.С. Вылкова, А.Н. Медведев, В.Г. Пансков, Г.Б. Поляк, М.В. Романовский, А.Л. Тарасевич, Д.Г. Черник и другие. Ряд учёных посвятили свои работы исключительно налоговой политике: О.А. Акимова, С.В. Барулин, Е.В. Васькова, И.В. Горский,

Е.А. Капогузов, А.В. Макрушин, В.Г. Нечаев, А.Б. Паскачев, М.А. Сажина, А.Э. Сердюков, Р.Г. Сомоев, В.А. Тимошенко и другие. Отдельные проблемы практики проведения налоговой политики освещены в трудах таких учёных, как С.Н. Алехин, А.В. Аронов, К.Л. Астапов, Е. Балацкий, В.Н. Едророва, В.А. Кашин, А.А. Масленникова, Д.В. Маслова, Б. Пеньков, Н.И. Сидорова, С. Спирин, С.Д. Шаталов, Ю.Д. Шмелев, И.Н. Юрасова, Т.Ф. Юткина и другие. Кроме того, можно отметить, что основы влияния налогов (а следовательно, и налоговой политики) на экономику были заложены классиками экономической теории, такими как А. Смит, Д. Риккардо, Дж.М. Кейнс, А. Лаффер и другими.

Ряд учёных рассматривают вопросы реагирования экономических субъектов на проводимую государством налоговую политику. Среди них можно отметить таких авторов, как А.В. Боброва, Н.Б. Грибкова, С.М. Джаарбеков, А.Б. Золотарева, А.В. Игнатов, И.В. Липатова, С.С. Лоханов, Ю. Петров, Т.Ф. Пупшис, В.С. Ржаницына, В.В. Титов, Е.В. Цупко и многие другие.

Однако, анализ степени изученности рассматриваемых проблем в научной и научно-практической литературе показал, что вопросы, связанные с изучением системных свойств налоговой политики, формированием системы оценки налоговой политики государства, являются недостаточно разработанными. Данные обстоятельства предопределили актуальность выбранной темы и обусловили постановку цели и задач диссертационного исследования.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке методики оценки налоговой политики государства.

В соответствии с поставленной целью и логикой исследования в диссертационной работе решаются следующие **задачи**:

1. Определить сущность, содержание, элементы, специфические черты понятия “налоговая политика государства”.
2. Рассмотреть эволюцию взглядов на налоговую политику государства в отечественной и зарубежной науке.
3. Провести обзор существующих в литературе точек зрения к анализу налогообложения государства, раскрыть сущность оптимизации налогообложения хозяйствующего субъекта.
4. Разработать методический подход к оценке налоговой политики государства.
5. Рассмотреть особенности практического применения методического подхода к оценке налоговой политики государства на конкретном примере.

Область исследования. Тема и содержание диссертационного исследования соответствует п. 2.9 “Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы” паспорта специальностей ВАК (08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит).

В качестве **объекта исследования** выступает налоговая политика государства.

Предметом исследования являются теория и методика оценки налоговой политики государства.

Теоретической и методологической базой диссертационного

исследования послужили фундаментальные экономические концепции в области теории налогообложения; труды зарубежных и отечественных ученых по проблемам анализа налоговых отношений, а также публикации специалистов, касающиеся отдельных вопросов современной налоговой политики России. В ходе диссертационного исследования использованы принципы исторического, экспертного, статистического, логического и сравнительного анализа, а также системный подход и приёмы графической интерпретации.

Информационную базу диссертационного исследования составили нормативно-правовые акты Российской Федерации, относящиеся к тематике исследования; научные, методические, учебные издания отечественных и зарубежных ученых; информационные, аналитические, справочные источники; статистические данные, опубликованные в официальных изданиях; материалы научных конференций и семинаров. В практической части использованы данные бухгалтерской и статистической отчетности промышленных предприятий Ивановской области.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в развитии теории и методики оценки налоговой политики государства.

К числу основных научных результатов, определяющих новизну диссертационного исследования, относятся следующие:

1. Определены специфические черты категории “налоговая политика государства” и уточнена её дефиниция с точки зрения включения органов местного самоуправления в состав субъектов и выделения императивно-диспозитивного характера, а также уточнён состав объектов налоговой политики государства, к которому отнесена деятельность хозяйствующих субъектов.
2. Уточнено и теоретически обосновано место налоговой политики государства в составе финансовой политики и в формировании налоговой системы государства, учитывающее содержательные аспекты исследуемой категории.
3. Уточнено понятие “налоговый механизм”, отражающее в отличие от существующих соответствие исторически сложившимся целям налоговой политики государства и закрепление в налоговом законодательстве, а также выделены особенности и сформулирована дефиниция понятия “граница (предел) налогообложения”.
4. Уточнён элементный состав категории налоговой политики государства, на основе которого разработано и теоретически обосновано соотношение понятий, относящихся к категории налоговой политики государства (налоговая политика государства, налоговая система, налоговый механизм).
5. Раскрыта взаимосвязь процессов налоговой оптимизации и налогового планирования, отражающая отличительные черты понятий налогового прогнозирования, оптимизации и планирования.
6. Разработан методический подход к оценке налоговой политики государства (метод идеального налогового моделирования – ИНМ),

основанный на построении и исследовании системы последовательных моделей, отражающих налоговую политику государства, а также произведена адаптация разработанного метода для оптимизации налогообложения предприятия.

Теоретическая значимость результатов исследования заключается в развитии научных и методических положений, дополняющих теорию налогообложения в части формирования институциональных основ налоговой политики.

Научно-теоретическую значимость имеют авторские уточнения, обобщения и систематизации, которые могут быть использованы в преподавании таких дисциплин, как «Налоги и налогообложение», «Налоговый менеджмент», «Налоговая политика», а также служить исходным материалом для дальнейших разработок по проблеме анализа налоговой политики государства.

Практическая значимость результатов исследования состоит в разработке методологического подхода к оценке налоговой политики государства, а также оптимизации налогообложения предприятия, который может быть использован аудиторскими и консалтинговыми компаниями, хозяйствующими субъектами-налогоплательщиками, а также в деятельности Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы.

Апробация работы и внедрение результатов. Результаты работы апробированы на региональных, всероссийских и международных научно-практических конференциях аспирантов и молодых ученых, а также олимпиадах. Среди них: Научная конференция Фестиваля студентов, аспирантов и молодых учёных “Молодая наука в классическом университете” (Ивановский государственный университет, г. Иваново); Международная научно-практическая конференция “Актуальные проблемы развития экономики” (Ивановский государственный химико-технологический университет, г. Иваново); Международная научно-практическая конференция молодых ученых “Хозяйствующий субъект: новое экономическое состояние и развитие” (Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова, г. Ярославль); Всероссийский студенческий конкурс научно-технических и инновационных работ по гуманитарным наукам (Ивановский государственный университет, г. Иваново); V Межвузовская научная конференция молодых учёных и студентов “Молодёжь и экономическая наука” (Казанский государственный финансово-экономический институт, г. Казань); Международная научная конференция студентов, аспирантов и молодых учёных “Ломоносов–2005” (Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва); V Международная конференция «Экономика и бизнес: позиция молодых ученых» (Алтайский государственный университет, г. Барнаул); Шестая Всероссийская олимпиада развития Народного хозяйства России (Молодёжный союз экономистов и финансистов РФ, г. Москва). Применение некоторых аспектов научного исследования подтверждено справкой о внедрении ООО “Бумажный мир” (г. Иваново).

Публикации. Основные положения диссертации нашли отражение в 16 публикациях общим объемом 4,08 п.л. (вклад соискателя 4,04 п.л.), из них 4 статьи, 12 тезисов докладов.

Объём и структура диссертационной работы. Цель исследования и поставленные задачи определили структуру диссертации, которая состоит из введения, трех глав, последовательность которых обусловлена логикой построения работы, заключения, списка литературы и двух приложений. Основной текст диссертации изложен на 167 страницах. Диссертация проиллюстрирована 16 рисунками и 9 таблицами. Список литературы содержит 104 наименования.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, проанализирована степень проработанности проблемы, определены цель и задачи исследования, сформулированы предмет и объект исследования, представлены научная новизна, теоретическая и практическая значимость диссертации.

Первая глава “Исследование содержания и влияния налоговой политики государства на деятельность предприятия” посвящена исследованию сущности и определения понятия “налоговая политика государства”; раскрытию многообразия, целей, функций, субъектного и объектного состава налоговой политики государства.

В современной экономической литературе существует множество разнообразных определений налоговой политики государства. Анализ их, а также изучение сущности категории позволили выделить пять специфических признаков понятия “налоговая политика государства” и сформулировать его дефиницию:

налоговая политика государства – это система мер органов государственной власти и *местного самоуправления, носящая императивно-диспозитивный характер*, являющаяся частью общей экономической стратегии государства, подразумевающая комплексное решение вопросов налогообложения в соответствии с исторически сложившимися интересами и целями конкретного государства.

Критический анализ имеющихся подходов к определению **места** налоговой политики позволил выделить следующие их недостатки:

- налоговую политику государства необоснованно, на наш взгляд, относят к части бюджетной политики (политика в области доходов), т.к. кроме налоговых существуют и неналоговые доходы, регулируемые Бюджетным кодексом РФ, а не Налоговым. Кроме того, сами по себе принимаемые бюджеты не обладают той стимулирующей функцией, какой обладают налоги;
- налоговая политика государства напрасно воспринимается как часть

политики по финансовым аспектам деятельности хозяйствующих субъектов, т.к. влияет на все стороны деятельности хозяйствующих субъектов;

- налогообложение, как результат действия налоговой политики, бессмысленно противопоставляется налоговому механизму, т.к. является его составной частью;
- к факторам, определяющим налоговую политику, нецелесообразно относить только факторы внешней среды и налоговые теории.

При сравнении бюджетной и налоговой политики можно отметить следующее: они имеют разные цели и задачи, регулируются разным отраслевым законодательством, имеют различные субъекты и объекты, они взаимодействуют (бюджетная политика принимается с учётом налоговой, и наоборот), хотя, несомненно, налоговая политика государства определяет такую составляющую бюджетной политики, как политику в области налоговых доходов. Поэтому налоговая политика понимается нами как часть финансовой политики государства наравне с бюджетной политикой.

Место налоговой политики государства в формировании налоговой системы государства можно описать следующим образом: под воздействием различных факторов (сложившиеся налоговые традиции, факторы внешней среды, опыт налогообложения зарубежных стран, а также налоговые теории, обусловленные целями развития государства) определяется налоговая политика государства, которая затем через налоговый механизм формирует налоговую систему. Элементы налоговой политики, налогового механизма и налоговой системы вместе либо раздельно влияют на деятельность хозяйствующих субъектов.

При рассмотрении вопроса о субъектах и объектах государственной налоговой политики необходимо представлять себе отличия их от субъектов и объектов налогообложения. К субъектам государственной налоговой политики не могут относиться юридические и физические лица, а только специальные государственные и муниципальные органы власти. **Объектами налоговой политики государства**, на наш взгляд не могут выступать отдельные налоги и сборы, как и налоговая система (в силу невозможности существования в отрыве от экономики). Поэтому к объектам отнесена **деятельность хозяйствующих субъектов**.

Выделение достоинств и недостатков имеющихся подходов к определению понятия “налоговый механизм”, а также изучение содержания этого понятия позволили сформулировать его дефиницию:

налоговый механизм государства – это совокупность форм, методов и способов организации и регулирования налоговых отношений, соответствующая исторически сложившимся *целям и задачам налоговой политики государства* и закреплённая в *налоговом законодательстве*.

В этом определении ключевую роль играет признак соответствия налоговому законодательству. По нашему мнению, именно он отличает входящие в налоговый механизм инструменты от действующих вне его (таких как, налоговые теории).

В развитии теории налоговых отношений высказываются различные точки зрения о влиянии налогов на экономику страны и соответствующем направлении налоговой политики государства. Однако, используя данный опыт, необходимо учитывать исторические условия функционирования каждой теории.

При определении **элементного состава** государственной налоговой политики принципиальным вопросом является включение в него субъектов и объектов. В отличие от налоговой системы, налоговая политика, на наш взгляд, не включает в себя субъектов налоговой политики, иначе речь шла бы о системе налоговой политики. Кроме того, нет отдельных органов государственной власти, занимающихся исключительно вопросами налоговой политики. Субъекты налоговой политики могут выполнять множество не связанных с налоговой политикой функций, а значит, не должны относиться к элементам налоговой политики государства. Объект налоговой политики также не относится к её элементам, т.к. не охватывается указанной выше дефиницией.

Налоговая система не может быть полностью включена в состав налоговой политики государства (т.к. включает субъектов налогообложения). Основным элементом налоговой системы является налоговый механизм, поэтому последний является связующим звеном, общим между налоговой политикой и налоговой системой страны.

Основным элементом налоговой политики государства является **налоговый механизм** (хотя его можно отнести к промежуточному элементу); остальные элементы можно сгруппировать как теории, принципы, алгоритмы и другие идеи, не получившие должного оформления в налоговом механизме.

При этом налоговый механизм состоит из налогового законодательства и системы налогов, а также таких элементов, как принципы формирования, цели и методы налоговой политики государства. Основные элементы оставшейся части налоговой политики составляют, на наш взгляд, налоговые теории, алгоритм принятия налоговых решений, а также лоббирование интересов. Наличие и действие указанных элементов налоговой политики государства зависит от конкретной ситуации. Сущность функционирования этих элементов определяется, в основном, необходимостью их формализации для непосредственного включения в налоговый механизм.

По нашему мнению, налоговое законодательство и система налогов – это понятия, которые не могут существовать отдельно. Законодательство является материальным носителем, субстратом системы налогов. При этом налоговое законодательство выражает юридическую, предметную сторону налоговых отношений, а система налогов – экономическую, функциональную (выполнение в общем виде функции по расчёту обязательных к уплате платежей).

В результате, соотношение ключевых понятий, относящихся к налоговой политике государства, отражено на рис. 1.

Во второй главе **“Теоретические основы анализа налоговой политики государства”** проведено исследование основных подходов к анализу налоговой политики государства.

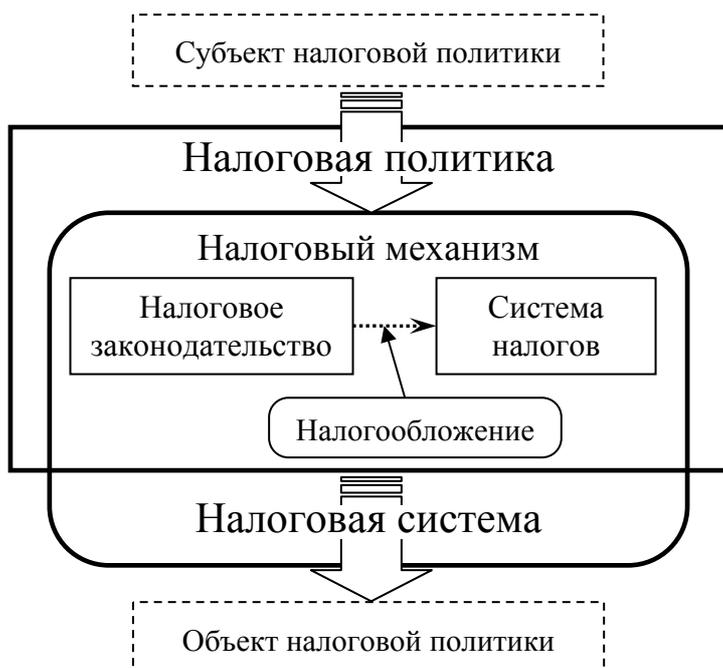


Рис. 1. Соотношение ключевых понятий налоговой политики государства.

В реальности государство и хозяйствующие субъекты имеют противоположные интересы по поводу уплаты налоговых платежей. Для анализа налоговой политики могут использоваться несколько подходов. Самые распространённые из них:

- **оценка общей налоговой нагрузки** в различных модификациях (доля налогов в ВВП, теория А. Лаффера, модели полных ставок). Данный подход имеет ряд существенных недостатков, ограничивающих его практическое использование;
- **анализ налогообложения**, состоящий из таких методов анализа, как временной и структурный анализ, трендовый анализ, анализ относительных коэффициентов, а также пространственный, факторный, исторический и международный анализ. Однако, здесь оценка налоговой политики производится только для целей государства;
- **анализ системы количественных и качественных показателей**, подразумевающий формирование, расчёт и анализ специальной системы показателей. При этом процесс анализа связан с обработкой большого объёма информации.

Все они, в конечном счёте, направлены на установление и управление границей налогообложения. На микроуровне эти манипуляции с границей налогообложения проявляются в оптимизации налогообложения хозяйствующего субъекта.

Формулирование дефиниции понятия “граница (предел) налогообложения” связано со многими трудностями. Очевидно, именно поэтому не существует его чёткого определения. Для начала выделим некоторые особенности понятия:

1. Показатель представляет максимальный для экономики уровень налогового бремени;
2. При превышении границы налогообложения предельная собираемость налогов существенно падает;
3. При превышении предела налогообложения экономическая система реагирует кризисом (так как пропадают стимулы к хозяйствованию). Кроме того, как правило, значительные отрицательные последствия наблюдаются также в социальной и политической сфере;
4. Показатель имеет смысл только при учёте всей экономики по стране, а не отдельной отрасли или территории;
5. Обычно превышение границы (предела) налогообложения связано с диспропорциями в государственных расходах.

В результате понятие **“граница (предел) налогообложения”** можно определить следующим образом: – это максимальный уровень налогового бремени, который могут нести юридические и физические лица в данном обществе и в данное время, характеризующийся значительными отрицательными последствиями в экономической, социальной и политической сфере при его превышении.

Многие исследователи не различают такие понятия, как оптимизация налогообложения, налоговое прогнозирование и налоговое планирование. В результате критической оценки многих определений, а также выяснения смысла понятий были выделены особенности этих процессов, указанные на рис. 2. Кроме того, можно отметить, что большинство предлагаемых подходов к оптимизации налогообложения предприятия связано с юридическим, а не экономическим анализом налоговой политики государства.

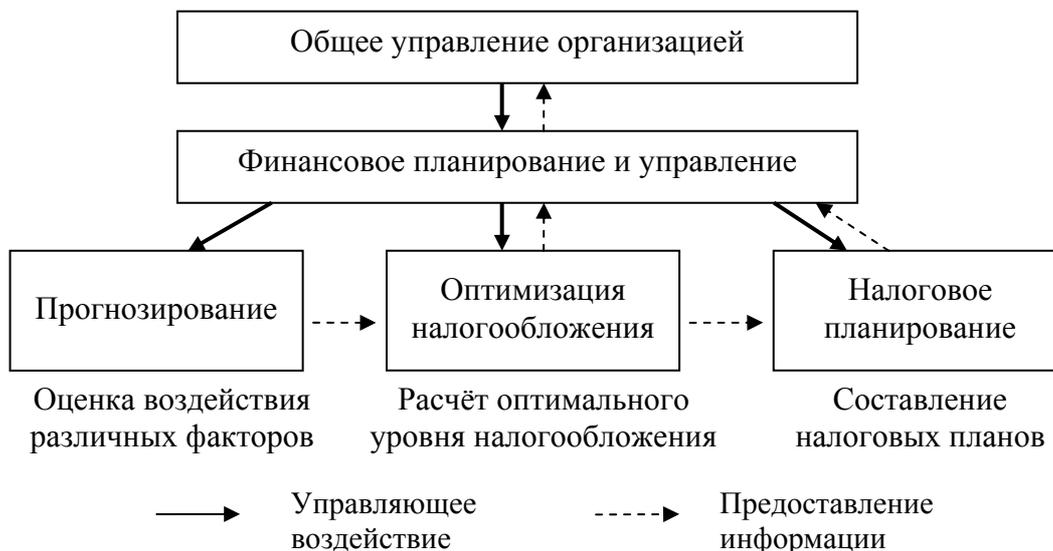


Рис. 2. Процессы налоговой оптимизации в менеджменте организации.

Сущность предлагаемого **метода идеального налогового моделирования** заключается в формировании и анализе системы моделей, ключевая из которых – модель “идеального” состояния предприятия,

характеризующая “идеальную” точку во множестве возможных вариантов ведения бизнеса. Эта точка полностью соответствует текущей налоговой политике государства, выражена в показателях деятельности предприятия и является в определённой степени ориентиром для развития экономической деятельности. Простейший пример действия модели изображен на рис. 3.

Предприятие посредством установления своей амортизационной политики, а также путём инвестирования определённой части прибыли может маневрировать между размером своего имущества и массой чистой прибыли. Государство, манипулируя ставками двух базовых налогов (в данном случае, налог на прибыль и налог на имущество), выбирает одну из возможных моделей состояния предприятия, тем самым мотивируя предприятия устанавливать свои параметры в соответствии с конкретной моделью. На рис. 3 расположены четыре варианта моделей:

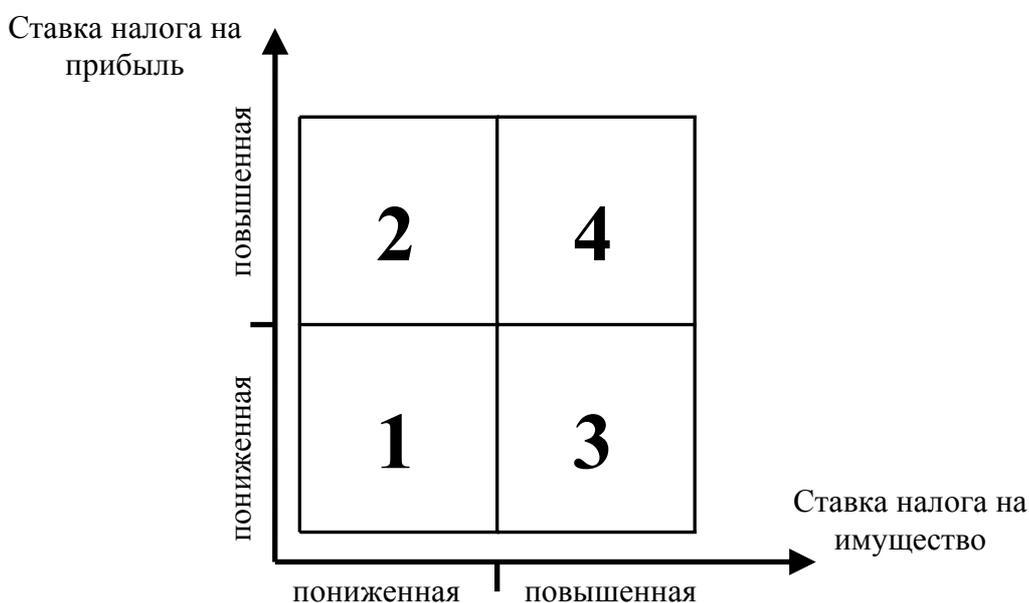


Рис. 3. Упрощённые модели налоговой системы в системе координат.

1) Ставки обоих налогов пониженные, следовательно, в данной ситуации мотивируются высоко-прибыльные предприятия с большой совокупностью имущества. Это характерно, например, для технопарков, инновационных предприятий, а применительно к России – частных нефтяных компаний;

2) характерна для предприятий традиционных отраслей хозяйствования, естественных монополий (в силу действия ограничений на установление тарифов);

3) стимулирует предпринимательский бизнес (особенно, малый), а также мелкие рыночно-активные фирмы, так как высокие риски хозяйствования окупаются бóльшим объёмом прибыли;

4) ситуация возможна при значительном социальном ориентировании экономики. Например, к подобной ситуации можно отнести действие организаций общественного питания, государственных медицинских учреждений и тому подобных.

В систему подобных моделей может быть заложено действие повышающих и понижающих агрегированную ставку налога факторов. Градация ставок налогов может определяться в зависимости от задач исследования. Также учёту могут подлежать большее число налогов (например, ЕСН, НДС, акцизы).

Проводя последовательный анализ, можно достичь учёта всех налогов, оказывающих влияние на деятельность предприятия. В итоге получается многомерная модель налоговой системы. В этом случае вся совокупность моделей будет представляться многомерным множеством, а модель налоговой системы – одной точкой. Для наглядной привязки модели к реальной ситуации необходимо осуществить построение многомерной модели состояния предприятия (**модели “идеального” состояния предприятия**).

Близость параметров предприятия к идеальной точке будет давать ему дополнительные налоговые преимущества. Соответствуя ей хоть в какой-то части, субъект хозяйствования оптимально (опять-таки в определённой части) отвечает государственно-политическим посылкам об “идеале” состояния предприятия и впитывает в себя открывающиеся возможности экономии средств. Модель может помочь в выборе форм, видов, направлений и места деятельности вновь создаваемого или уже функционирующего предпринимательства.

Особую научную значимость метод ИНМ имеет при анализе налоговой политики государства **в историческом** (позволяет оценить результативность проводимых реформ, а также сделать прогноз влияния налоговой политики государства на экономическую систему страны) и **международном аспекте** (позволяет сравнить налоговое влияние на хозяйствующие субъекты в разных странах). Общий анализ налоговой политики государства может проводиться как на основе изучения сформированной модели “идеального” состояния предприятия, так и путём сравнения этой модели с моделью среднестатистического состояния предприятия (в этом случае формируется и анализируется вектор мотивации).

Некоторую специфику имеет **адаптация метода ИНМ для оптимизации налогообложения предприятия**. В процессе “идеального” налогового моделирования определяются две точки, характеризующие реальное и среднее состояния предприятия (сравнивать напрямую с “идеальным” состоянием предприятия нецелесообразно). Однако, для сравнения “идеального” и среднего состояний предприятия необходимо их характеристики выразить в одних величинах. Поэтому создаётся система перевода качественных показателей в количественные, и обратно. В этой системе каждому значению характеристики “идеального” состояния предприятия (“высокое”, “среднее”, “низкое”) соответствует интервал значений определённой характеристики деятельности модели среднего состояния предприятия (в стоимостном, процентном или коэффициентном выражении). Естественно, такая система перевода должна учитывать отраслевые особенности предприятия, его размер, территориальные признаки и другие свойства.

Далее определяется **вектор изменений состояния предприятия**,

направленных на оптимизацию налогообложения. Этот вектор будет представлять собой направленный отрезок от модели реального состояния предприятия к модели среднего (и отчасти “идеального”) состояния предприятия. В результате формируется модель изменения состояния предприятия, которая имеет вид перехода характеристик от реального состояния к желаемому.

Преимущество метода ИНМ состоит в системности учёта налоговых платежей при оптимизации налогообложения предприятия. Кроме того, метод позволяет оптимизировать налогообложение именно переводом налоговой базы из-под действия одного налога под действие другого без “скрывания” объектов налогообложения от контролирующих органов. Любые действия в соответствии с методом идеального налогового моделирования основываются на возможностях налогового законодательства и не должны ему противоречить.

Третья глава “Практические результаты оценки налоговой политики государства” содержит пример практического использования разрабатываемого метода ИНМ. При этом определена следующая **последовательность** моделирования:

I. Формирование общих условий:

- 1) Определение в рамках налоговой системы ограниченного ряда исследуемых налогов и платежей;
- 2) Фиксирование степени и критериев дифференциации ставок;
- 3) Построение модели налоговой системы;
- 4) Усложнение модели налоговой системы;
- 5) Определение зависимых параметров предприятия, фиксирование критериев их дифференциации;
- 6) Построение модели “идеального” состояния предприятия;

II. Для общего анализа налоговой политики государства необходимо дополнительно выполнить специальные этапы, а именно:

- 7) Построение модели среднего состояния предприятия; определение вектора мотивации;
- 8) Анализ вектора мотивации;
- 9) Формирование итогового вывода о налоговом климате страны (территории) за исследуемый период.

III. Для целей оптимизации налогообложения предприятия специальными этапами будут следующие:

- 7) Анализ реального предприятия; установление степени приверженности результатам моделирования; построение модели реального состояния предприятия;
- 8) сравнение с моделью среднего состояния предприятия, определение вектора изменений и формирование модели изменений состояния предприятия;
- 9) Анализ модели изменений состояния предприятия, подведение итогов и результатов моделирования, их корректировка.

Для исследования была выбрана **текстильная отрасль Ивановской области**, к которой относится и анализируемое **предприятие “А”**. В расчёт приняты четыре налога: налог на прибыль организаций, налог на имущество

организаций, налог на добавленную стоимость и единый социальный налог.

Было предложено обоснование **критериев** дифференциации ставок налогов (Таблица 1). После этого были выбраны и установлены параметры “идеального” состояния предприятия. На основе анализа деятельности предприятий были определены следующие соответствия “налог – параметр предприятия”: налог на прибыль организаций – рентабельность продаж; налог на имущество организаций – доля облагаемого имущества в валюте баланса; НДС – оборачиваемость активов; ЕСН – средняя заработная плата в месяц. Эти соответствия, а также критерии дифференциации ставок налогов могут отличаться в зависимости от цели и субъекта анализа.

Затем, используя обратную мотивацию ставок налогов, была получена **модель “идеального” состояния предприятия**, имеющая следующий вид:

Модель “идеального” состояния предприятия (Рентабельность продаж: нормальная; Доля облагаемого имущества в валюте баланса: средняя; Оборачиваемость активов: повышенная; Средняя заработная плата в месяц: средняя). Таким образом, налоговой политике России на современном этапе будет идеально соответствовать предприятие, у которого:

- рентабельность продаж находится в диапазоне от 10% до 30%;
- доля облагаемого имущества в валюте баланса составляет от 5% до 30%;
- оборачиваемость активов превышает значение 2,0;
- средняя заработная плата на одного работника составляет от 7 500 до 20 000 рублей в месяц.

Таблица 1

Критерии дифференциации ставок рассматриваемых налогов

№ п/п	Налог и его ставка	Количество интервалов	Название интервалов ставок	Диапазон значений ставок	Присвоенное значение ставки
1	Налог на прибыль (24%)	3	низкая	менее 20%	средняя
			средняя	от 20% до 30%	
			высокая	более 30%	
2	Налог на имущество (2,2%)	3	низкая	менее 2%	средняя
			средняя	от 2% до 5%	
			высокая	более 5%	
3	НДС (18%)	2	пониженная	менее 20%	пониженная
			повышенная	20% и более	
4	ЕСН (26,0%)	3	низкая	менее 20%	средняя
			средняя	от 20% до 35%	
			высокая	более 35%	

Далее, была сформирована **модель среднего состояния предприятия** (по расчётам на основе статистических данных текстильных предприятий и организаций Ивановской области) и сопоставлена с моделью “идеального” состояния предприятия, в результате чего определён вектор мотивации. При анализе вектора мотивации были найдены подтверждения того, что предприятия исследуемой совокупности в целом постепенно приближаются к

“идеальному” состоянию предприятия. По результатам анализа общей налоговой политики последняя была признана высокоэффективной с точки зрения соответствия тенденциям экономики.

Для целей оптимизации налогообложения предприятия были проанализированы данные предприятия “А” и выведены значения соответствующих параметров. На основе этого была **получена модель реального состояния предприятия**.

Особенностью метода ИНМ является то, что система и дифференциация параметров устанавливается сразу для всех исследуемых моделей. Это обеспечивает сопоставимость последних. Для удобства данные о присвоении значений характеристикам “идеального”, среднего и реального состояний предприятия собраны в Таблице 2.

Таблица 2

Присвоение значений характеристикам “идеального”, среднего и реального состояний предприятия

№ п/п	Показатель	“Идеальное” состояние предприятие	Диапазон значений интервалов	Среднее состояние предприятие	Предприятие “А”
1	Рентабельность продаж	нормальная	менее 10%	2,1% (низкая)	9,5% (низкая)
			от 10% до 30%		
			более 30%		
2	Доля облагаемого имущества в валюте баланса	средняя	менее 5%	42,7% (высокая)	3,73% (низкая)
			от 5% до 30%		
			более 30%		
3	Оборачиваемость активов	повышенная	менее 2,0	0,89 (пониженная)	2,42 (повышенная)
			2,0 и более		
4	Средняя заработная плата в месяц	средняя	менее 7 тыс. рублей	4 525 р. (низкая)	5 284 р. (низкая)
			7,5 – 20 тыс. рублей		
			более 20 тыс. рублей		

В результате сравнения моделей реального и среднего состояний предприятия был получен вектор изменения состояния предприятия. Анализ этого вектора, а также вектора мотивации позволяет предприятию определить направление оптимизации налогообложения. Дальнейший учёт конкретных внутренних и внешних факторов деятельности предприятия позволяет выработать количественные рекомендации, реализация которых должна привести к высвобождению дополнительных финансовых ресурсов предприятия.

Для наглядности графическое изображение моделей этих состояний предприятий и соответствующих векторов (без оси “Оборачиваемость активов”) даны в одной системе координат (рис. 4). Из рисунка видно, что модель среднего состояния предприятия стремится к модели “идеального” состояния предприятия, а модель реального состояния предприятия – уже к модели среднего (и отчасти “идеального”) состояния предприятия.

Модель реального состояния предприятия нельзя сравнивать с моделью

“идеального” состояния предприятия, т.к. последняя не может учитывать все отраслевые и индивидуальные особенности функционирования конкретного предприятия, она относится к макроэкономическим моделям.

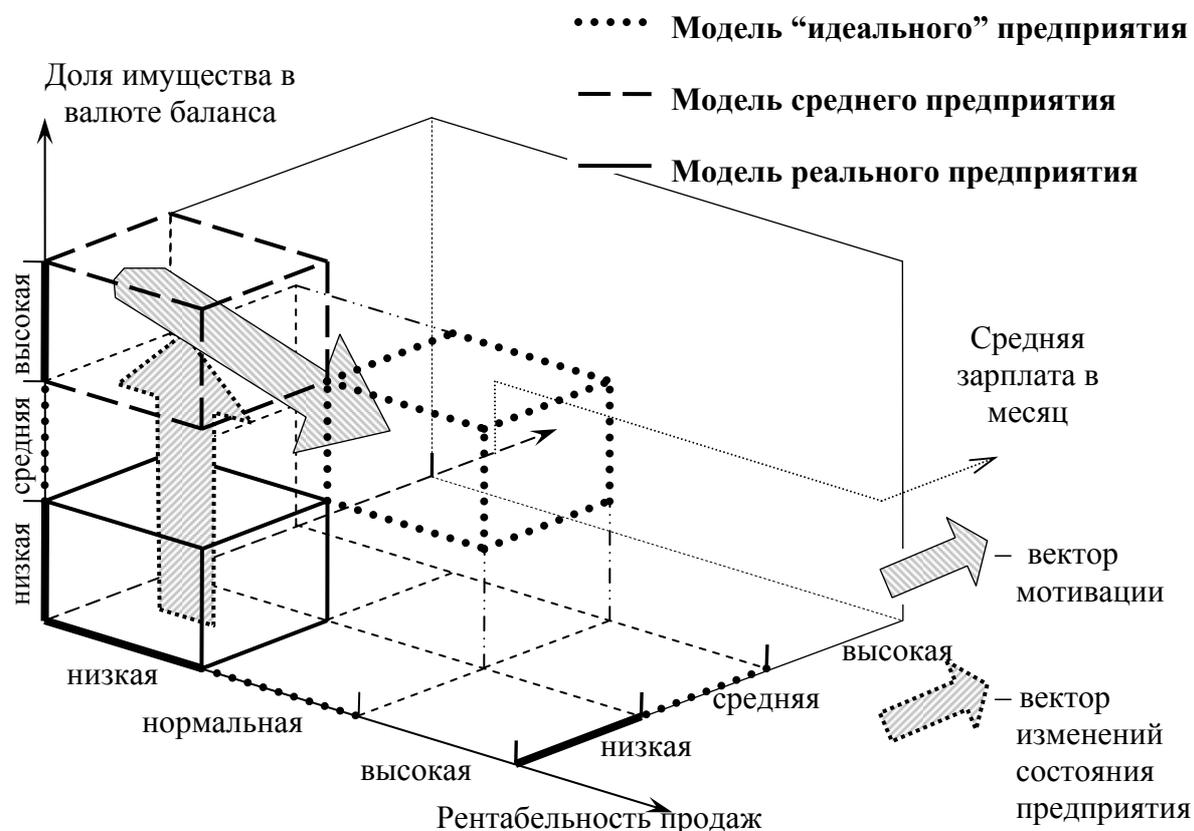


Рис. 4. Графическая интерпретация моделей состояний предприятия и векторов.

Таким образом, метод ИНМ позволяет дать качественную оценку налоговой политики государства через анализ связей и тенденций, под её влиянием происходящих в экономике.

В **заключении** диссертации изложены основные результаты проведенного диссертационного исследования.

СПИСОК ОСНОВНЫХ РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Публикации в изданиях по списку ВАК РФ

1. Валинуров, Т.Р. Оптимизация налогообложения предприятия: апробация метода ИНМ / Т.Р. Валинуров // Налоговая политика и практика. – 2007. – №5/1. – С. 19-27.

2. Статьи и тезисы

1. Валинуров, Т.Р. Обоснование элементов налоговой политики государства / Т.Р. Валинуров // Проблемы экономики, финансов и управления производством. Сборник научных трудов вузов России. Двадцать первый выпуск. – Иваново: Иван. гос. хим.-технол. ун-т, 2006. – С. 15-23;

2. Валинуров, Т.Р. Метод идеального налогового моделирования как способ анализа налоговой политики государства и предприятия / Т.Р. Валинуров // Финансовые проблемы РФ и пути их решения: теория и практика: Материалы 7-й Междунар. науч.-практ. конф. – СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2006. – С. 38-40;

3. Валинуров, Т.Р. Разработка метода идеального налогового моделирования / Т.Р. Валинуров // Ломоносов–2005: Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых, МГУ им. М.В. Ломоносова, 12–15 апреля 2005 г. Сборник тезисов. Том I. / Гл. ред. В.Н. Сидоренко. – М.: Издательство МГУ, 2005. – С. 229, 370-371;

4. Валинуров, Т.Р. Пример оптимизации налогообложения конкретного предприятия посредством метода идеального налогового моделирования / Т.Р. Валинуров // Проблемы экономики, финансов и управления производством. Сборник научных трудов вузов России. Шестнадцатый выпуск. – Иваново: Иван. гос. хим.-технол. ун-т, 2004. – С. 122-132;

5. Валинуров, Т.Р. Налоговый механизм определения идеальной модели предпринимательства / Т.Р. Валинуров // Молодёжь и экономическая наука: Статьи и тезисы докладов межвузовской конференции молодых учёных и студентов, Казань, 22 апреля 2004 г. – Казань: Казанский гос. финансово-эконом. ин-т, 2004. – С. 178-181;

6. Валинуров, Т.Р. Метод идеального налогового моделирования как способ оценки налоговой политики государства / Т.Р. Валинуров // Инновации молодых: Работы лауреатов Всероссийского конкурса научно-технических и инновационных работ по гуманитарным наукам среди студентов высших учебных заведений: В 3 ч. – Иваново: Иван. гос. ун-т, 2003. – Ч. 2. – С. 206-217.