

О 799017

На правах рукописи

Волкова Елена Геннадьевна

**ВЛИЯНИЕ ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
НА ЭФФЕКТИВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ПРОМЫШЛЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук



Москва
2012

Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение»
ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации».

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Мандрошенко Ольга Валентиновна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент
Васильева Марина Владимировна,
ФГБОУ ВПО «Государственный
университет-Учебно-научно-производственный
комплекс», заместитель директора
Финансово-экономического института
по учебной работе

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000809734

кандидат экономических наук
Сугрובה Елена Бавуковна,
НОУ ВПО «Институт экономики и
предпринимательства», заведующая кафедрой
«Бухгалтерский учет, анализ и налогообложение»

Ведущая организация: **АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации
«Российский университет кооперации»**

Защита состоится «06» декабря 2012 г. в 12-00 часов на заседании
диссертационного совета Д 505.001.02 на базе ФГОБУВПО «Финансовый
университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский
проспект, д. 49, ауд. 406, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-
информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект,
д. 49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан «02» ноября 2012 г. Объявление о защите диссертации и
автореферат диссертации «02» ноября 2012 г. размещены на официальном сайте
Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки
Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте
ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской
Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.02,
к.э.н., доцент

Е.Е. Смирнова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. Согласно национальным приоритетам Российской Федерации развитие промышленного производства и модернизация основных производственных фондов являются одними из первоочередных задач, стоящих перед Российской Федерацией.

Удельный вес износа основных фондов промышленных организаций по состоянию на начало 2011 года превышает 47%. при этом износ машин и оборудования, а также транспортных средств составляет 53,4 и 44,1% соответственно. Приведенные данные свидетельствуют о необходимости первоочередного стимулирования обновления данных объектов основных средств.

Для стимулирования интенсивного развития производства и обновления основных фондов государство активно использует методы прямого и косвенного воздействия.

При этом ряд авторов обращают внимание на то, что уровень налоговой нагрузки в приоритетных секторах экономики является дестимулирующим фактором и сдерживает развитие инновационной предпринимательской активности.

Некоторые ученые-экономисты отмечают, что прямое налогообложение обладает наибольшим потенциалом для регулирования темпов, масштабов и направлений инвестиционной деятельности.

Воздействуя непосредственно на финансовый результат организации, налог на прибыль организаций и налог на имущество организаций, как наиболее фискально значимые прямые налоги, обладают значительным потенциалом для регулирования экономической деятельности хозяйствующих субъектов. Так, поступления налога на прибыль организаций за последние пять лет в среднем составляют 27% всех администрируемых Федеральной налоговой службой Российской Федерации налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации, налога на имущество организаций – 5%.

Необходимость анализа налоговой системы в части ее влияния на результаты деятельности организаций и процесс модернизации производственных фондов, в первую очередь их активной части, оценки аналогичного зарубежного опыта и выработки мер по улучшению действующей системы налогообложения, а также

сохранение сбалансированной бюджетной системы обусловили актуальность данного научного исследования.

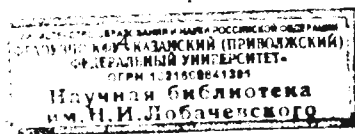
Степень научной разработанности проблемы

Методологические основы налогообложения результатов деятельности организаций были заложены в трудах классиков экономической теории: Дж. М. Кейнса, А. Лафера, Д. Рикардо, А. Смита, Дж. Стиглица, М. Фридмана, а также в трудах представителей российской экономической науки: А.А. Соколова, Н.И. Тургенева, И.И. Янжула. В российской современной экономической и правовой литературе вопросам влияния прямого налогообложения на деятельность промышленных организаций также уделено значительное внимание. Различные теоретические и практические аспекты налогового стимулирования нашли отражение в работах многих российских ученых и практиков: М.В. Васильевой, Н.Г. Вишневской, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, М.Н. Крейниной, Н.И. Малис, О.В. Мандрощенко, Н.П. Мельниковой, Н.В. Милякова, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, В.М. Пушкаревой, В.М. Родионовой, Д.А. Смирнова, Е.Б. Сугробовой, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной и других. Кроме того, вопросы влияния прямого налогообложения рассмотрены, в частности, в диссертациях: Е.А. Бабякиной, Н.В. Буходеевой, С.Н. Быковой, А.Е. Викуленко, И.В. Гарахиной, И.Н. Долговой, Д.В. Лазутиной, Ю.И. Милконовой, А.В. Трошина, Д.Ю. Сясько, В.Р. Юрченко.

Анализ работ указанных авторов позволил сделать следующие выводы.

Существующие исследования направлены главным образом на анализ влияния прямого налогообложения на результаты хозяйственной деятельности организаций, определение методики расчета налоговой нагрузки и оценку эффективной налоговой ставки. Следует отметить, что рассмотренные в исследованиях методики определения эффективной налоговой ставки могут быть применены только к отчетности, подготовленной по международным стандартам финансовой отчетности.

Вместе с тем, требует углубленного изучения вопрос влияния прямого налогообложения на процесс обновления основных производственных фондов экономики Российской Федерации. В опубликованных работах основное внимание уделяется анализу действующих налоговых мер и их адаптации для улучшения



ситуации, а вопросы исследования эволюции мер налогового стимулирования и введение дополнительных мер, стимулирующих обновление основных фондов, не нашли достаточного отражения.

В научной литературе недостаточно изучены возможности применения зарубежной практики налогового стимулирования в условиях российской действительности для ускорения обновления основных фондов промышленных организаций.

Решение обозначенных выше проблем находится в тесной взаимосвязи с необходимостью сохранения неизменным уровня налоговых поступлений в бюджетную систему РФ. Таким образом, особое значение имеет установление источников восполнения выпадающих бюджетных доходов вследствие введения дополнительных мер налогового стимулирования обновления производственных фондов, рассматриваемых в настоящей работе.

Целью диссертационной работы является научное обоснование эффективных механизмов прямого налогообложения, стимулирующих процесс модернизации основных фондов промышленных организаций, с учетом фискальных интересов Российской Федерации.

В соответствии с указанной целью в диссертационной работе были поставлены следующие задачи:

- исследовать эволюцию законодательства о прямых налогах за период с 1992 по 2012 год для определения основных мер налогового стимулирования экономической деятельности промышленных организаций;
- обосновать использование эффективной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций и налогу на имущество организаций, позволяющей оценить реальный уровень налоговой нагрузки на макро- и микроуровне;
- обобщить зарубежный опыт стимулирования обновления основных фондов посредством налогообложения прибыли и имущества и обосновать возможные направления его применения в Российской Федерации;
- разработать и научно обосновать предложения по развитию действующих и введению новых налоговых стимулов для активизации экономического роста промышленных организаций путем стимулирования процесса модернизации основных производственных фондов;

- определить и обосновать источники замещения потерь доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации при введении предлагаемых налоговых льгот.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является совокупность экономических отношений, связанных с развитием эффективной системы прямого налогообложения. Предметом исследования является механизм прямого налогообложения, стимулирующего процесс модернизации основных фондов промышленных организаций.

Теоретико-методологическую основу диссертации составили работы отечественных и зарубежных ученых-экономистов в области регулирования экономики, налогообложения, монографическая и специальная литература, материалы научно-практических конференций, диссертации по исследуемой проблематике, публикации в периодических изданиях.

В состав **информационной базы исследования** входят нормативно-правовые акты, акты экономической, и в том числе налоговой политики государства, справочные материалы Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации, материалы официальных порталов органов власти Российской Федерации, решения судебных органов власти, материалы справочно-правовых систем «Консультант Плюс», «Гарант», а также официальная опубликованная экономическая и статистическая информация государственных органов власти, включая Министерство экономического развития, Министерство финансов, Федеральную налоговую службу Российской Федерации, а также Налогового управления Кипра, Национального бюро статистики Китайской Народной Республики, Бюро переписи Соединенных Штатов Америки.

К **методам**, использованным при выполнении исследования, можно отнести: абстрагирование, индукцию, дедукцию, моделирование экономической ситуации, сравнительно-логический и др.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в соответствии с Паспортом специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

Научная новизна диссертации состоит в развитии теоретических положений о влиянии прямого налогообложения на повышение предпринимательской активности организаций путем стимулирования обновления основных производственных фондов.

Наиболее существенные результаты, содержащие научную новизну исследования, заключаются в следующем:

1. Обоснована целесообразность для промышленных компаний приоритетных отраслей промышленности, а не отдельных территорий страны, проведения стимулирующей налоговой амортизационной политики государства, направленной на обновление основных фондов.

2. Разработан методологический подход к расчету эффективной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций для использования на микро- и макроуровне в процессе налогового планирования и контроля в процессе формирования эффективной налоговой политики, а также в качестве критерия отбора организаций для проведения выездных налоговых проверок. В частности, для получения данных о фактической налоговой ставке анализируемого налогового периода обоснованы следующие изменения в общепринятый алгоритм расчета:

а) исключение финансового результата и соответствующей ему суммы налога, относящихся к прошлым налоговым периодам;

б) включение финансового результата и соответствующей ему суммы налога, относящихся к текущему налоговому периоду и отраженных в будущих периодах при наличии достоверной информации об их размере в момент расчета эффективной налоговой ставки.

3. Разработан методологический подход к расчету эффективной налоговой ставки по налогу на имущество организаций, позволяющий оценить уровень налоговой нагрузки на макро- и микроуровне с учетом предоставленных налоговых льгот как в виде изъятия отдельных объектов основных средств из налоговой базы, так и снижения налоговой ставки, предусмотренных законами субъектов Российской Федерации и/или Налоговым кодексом Российской Федерации.

4. Обоснован дифференцированный подход к налоговому стимулированию обновления разных групп объектов основных средств, базирующийся на льготировании модернизации активной части основных фондов и высокотехнологичных объектов основных фондов.

5. Разработан механизм минимизации налоговых потерь бюджетов бюджетной системы Российской Федерации от использования предприятиями офшорных юрисдикций, основанный на:

а) снижении ставки налога на прибыль организаций в части отдельных видов доходов, традиционно передаваемых в низконалоговые юрисдикции, до среднего уровня налоговых ставок низконалоговых юрисдикций;

б) усилении контрольных мероприятий совместно с налоговыми органами низконалоговых юрисдикций.

Средства, полученные при использовании данного механизма, предложено использовать в качестве источника компенсации потерь бюджетов бюджетной системы РФ при введении налоговых мер стимулирования модернизации производства.

Практическая значимость результатов работы заключается в том, что выводы и предложения могут быть использованы законодательными и исполнительными органами государственной власти при разработке и реализации мер, направленных на стимулирование процесса модернизации основных фондов организаций.

Наиболее существенные результаты, отражающие практическую значимость исследования, заключаются в следующем:

1) обосновано введение целевой льготы, позволяющей учитывать проценты в полном объеме с учетом правил трансфертного ценообразования, по кредитам, привлеченным на замену основных средств, а также внесение изменений в порядок применения повышающего коэффициента «3» в части ограничения перечня объектов основных фондов, передаваемых в лизинг, и субъектов лизинговых отношений. Данные изменения связаны с преимущественным использованием внешних источников финансирования обновления основных фондов и целесообразности стимулирования увеличения их роли;

2) предложено применение при расчете налоговой базы по налогу на имущество организаций оценочной стоимости активной части основных средств, но не ниже ее первоначальной (восстановительной). срок фактического использования которых превышает 10 лет, в целях усиления влияния данного налога на процесс обновления основных фондов.

3) сделан вывод о необходимости ежегодной корректировки первоначальной стоимости основных средств в целях отнесения имущества к амортизируемому на коэффициент-дефлятор ВВП для оптимизации структуры основных фондов для целей налогового и бухгалтерского учета. Данная корректировка позволит снизить затраты организаций на ведение учета объектов основных средств с невысокой первоначальной стоимостью;

4) определены и обоснованы основные меры по усилению обновления изношенных основных фондов обрабатывающих отраслей промышленности, к которым относятся установление сроков полезного использования основных средств с учетом морального износа, введение коэффициентов ускоренной амортизации и снижение ставки налога на имущество организаций для высокотехнологичных основных средств, а также единовременное признание в расходах по налогу на прибыль организаций убытка от реализации объектов основных средств, при условии их замены на модернизированное оборудование.

5) доказана целесообразность установления сроков восстановления амортизационной премии по каждой амортизационной группе. Подобное изменение позволит устранить дестимулирующий эффект восстановления амортизационной премии при выбытии объектов основных средств в ходе модернизации в течение первых пяти лет использования объектов;

6) обоснована необходимость следующих изменений в налоговое законодательство Российской Федерации:

- введение налоговых инструментов по ограничению приобретения изношенных объектов основных средств, произведенных за рубежом. К таким инструментам может относиться понижающий коэффициент амортизации и запрет на применение амортизационной премии;

- снижение сроков полезного использования производственных зданий, сооружений и оборудования;

- увеличение размера амортизационной премии в отношении активной части основных средств, срок использования которых предыдущими собственниками не превышает трех лет.

Данные меры в совокупности направлены на стимулирование приобретения организациями новых активных основных средств, в первую очередь у российских поставщиков для ускоренного развития отечественной экономики. Снижение сроков полезного использования производственных зданий позволит организациям быстрее вернуть затраченные средства на приобретение объектов основных фондов.

Апробация и внедрение результатов исследования

Отдельные аспекты исследования докладывались и получили одобрение на II Межвузовской научно-практической конференции «Государство. Личность. Право», проведенной Всероссийской государственной налоговой академией в

декабре 2010 года; I Международной научно-практической конференции «Шумпетеровские чтения» (Schumpeterian Readings), проведенной Международным обществом Й.А. Шумпетера, Российской ассоциацией бизнес-образования, Правительством Пермского края, Пермским государственным техническим университетом, Институтом экономики Уральского отделения РАН, Институтом повышения квалификации РМЦПК, в апреле 2011 года; XV Международной научно-практической конференции «Наука и современность – 2012», проведенной Центром развития научного сотрудничества в марте 2012 года.

Положения диссертационной работы связаны с научными исследованиями, проведенными в Финансовом университете в рамках комплексной темы «Инновационное развитие России: социально-экономическая стратегия и финансовая политика» по кафедральной подтеме «Бюджетно-налоговые и таможенные механизмы инновационного роста».

Положения диссертационной работы в части методики расчета эффективной налоговой ставки используются в практической деятельности ООО «Флайдерер» для выявления налоговых активов и обязательств компании и оценки налоговых рисков предприятия и способствуют оптимизации затрат компании на уплату налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций.

Основные положения диссертационной работы используются кафедрой «Налоги и налогообложение» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебной дисциплины «Налогообложение организаций».

Использование результатов подтверждено соответствующими справками.

Публикации. Основные положения исследования опубликованы в восьми научных работах общим объемом 3,5 п.л., в том числе авторский объем – 3,3 п.л. В рецензируемых научных журналах по перечню, определенному ВАК Минобрнауки России, опубликовано три статьи общим объемом 1,3 п.л., весь объем авторский.

Объем, структура и содержание диссертации обусловлены целью, задачами и логикой проведенного исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, включающего 147 наименований, и приложений. Объем работы составляет 174 страницы машинописного текста. Структура работы представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Структура диссертационной работы

Наименование глав	Наименование параграфов	Таблиц	Рисунков	Приложений
Введение				
Глава 1. Теоретические основы прямого налогообложения и его регулирующая роль в экономической деятельности промышленных организаций	1.1 Тенденции развития прямого налогообложения в воспроизводственном процессе	1	1	–
	1.2 Влияние прямого налогообложения на предпринимательскую активность промышленных организаций	2	–	1
	1.3 Воздействие отдельных системообразующих налогов на развитие производства	3	–	–
Глава 2. Модернизация промышленного производства и налоговая составляющая ее реализации	2.1 Современное финансово-экономическое состояние обрабатывающих отраслей промышленности	–	6	1
	2.2 Методологические аспекты расчета показателей налоговой нагрузки и эффективной налоговой ставки	5	1	1
	2.3 Налоговый механизм регулирования предпринимательской деятельности промышленных организаций	4	–	1
Глава 3. Основные направления совершенствования прямого налогообложения для эффективного развития промышленных организаций	3.1 Меры по совершенствованию прямого налогообложения для формирования источников финансирования капитальных вложений в основные фонды	10	–	–
	3.2 Развитие налогового стимулирования обновления основных производственных фондов с учетом зарубежного опыта	4	–	3
	3.3 Средства в офшорных юрисдикциях как источник финансирования потерь бюджета в связи с предоставлением налоговых стимулов	6	–	–
Заключение				
Всего		35	8	7
Библиографический список				
Приложения		35	7	

2. СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В соответствии с целью и задачами в диссертационной работе были исследованы три группы проблем.

Первая группа проблем связана с исследованием теоретико-методологических основ прямого налогообложения и его регулирующей роли в экономической деятельности промышленных организаций.

Анализ взглядов ученых относительно сущности прямого и косвенного налогообложения позволил предложить следующее основание для разграничения данных понятий, а именно сочетание подоходно-расходного принципа и критерия перелажаемости налогов. В соответствии с указанным основанием прямые налоги определены как налоги, бремя содержания которых по намерению законодателя несет субъект налога и которые взимаются в процессе накопления и производства материальных благ; косвенные налоги – как налоги, бремя содержания которых по намерению законодателя перекладывается на носителя налога и которые возникают в процессе потребления материальных благ.

Исследование преимуществ и недостатков прямого и косвенного налогообложения с точки зрения наполняемости бюджета и влияния на деятельность организаций привело к выводу о преимущественном влиянии прямых налогов на деловую активность организаций, а именно – на величину финансового результата, остающегося в распоряжении организации, и нацеленности косвенных налогов на формирование доходной части бюджета государства.

Наиболее фискально значимыми прямыми налогами, уплачиваемыми организациями промышленности, являются налог на прибыль организаций и налог на имущество организаций.

Изучение направлений государственного воздействия на налогообложение прибыли организаций¹ позволило выделить основные формы государственного влияния на факторы доходов и расходов организации. К ним относятся:

- исключение (полностью или частично) дохода/расхода из расчета налогооблагаемой прибыли;
- изменение порядка признания дохода/расхода в целях исчисления налога;
- изменения налоговой ставки в отношении отдельных видов прибыли.

¹ Прибыль организаций определяется факторами, которые можно условно разделить на факторы, влияющие на величину доходов (факторы доходов), и факторы, влияющие на величину расходов (факторы расходов)

Наибольшее воздействие на организации оказывает изъятие отдельных видов доходов или расходов из налоговой базы либо существенное изменение налоговой ставки, в то же время это приводит к изменению в доходах бюджета.

Проведенный анализ направлений государственного влияния на обложение налогом на имущество организаций основных фондов позволил установить основные направления государственного влияния, а именно: исключение определенных групп активов из расчета налога; включение/исключение отдельных видов расходов из первоначальной стоимости объектов основных фондов; изменение порядка начисления амортизации для целей бухгалтерского учета; изменение налоговой ставки в отношении определенных групп активов при расчете налога.

Отмечено, что регулирование налога на имущество организаций может осуществляться как на федеральном уровне, так и на уровне субъекта Российской Федерации, что обуславливает разный порядок налогообложения аналогичных объектов основных фондов, находящихся на территории разных субъектов Российской Федерации.

Существенным механизмом регулирования рыночной экономики для государства является установление правил начисления амортизации для коммерческих организаций в рамках как бухгалтерского, так и налогового учета.

Статистические данные показывают, что доля основных фондов в активах организаций обрабатывающей промышленности составляет не менее 41% за период 2006–2010 годов. При этом доля активной части основных фондов (машин, оборудования, транспортных средств) в общем объеме основных фондов не превышает 59%. Несмотря на рост данного показателя с 2005 года, основной задачей налоговой политики в этой связи по-прежнему является установление таких правил налогообложения, которые бы стимулировали приобретение в первую очередь активной части основных средств, наиболее технологически совершенных и эффективных в использовании.

Изучение российского законодательства за последнее 20-летие по налогу на имущество организаций, проведенное для определения основных налоговых льгот, направленных на стимулирование обновления основных фондов, позволило выявить следующие тенденции:

- сокращение перечня видов имущества, являющихся объектом обложения налогом;

- увеличение предельной налоговой ставки;
- децентрализация налоговой политики в отношении налога на имущество организаций, а именно предоставление прав региональным органам власти:
 - устанавливать пониженные налоговые ставки;
 - вводить дополнительные налоговые льготы при сокращении федеральных налоговых льгот, направленных на стимулирование обновления производственных фондов.

Наличие указанных тенденций позволяет сделать вывод о том, что налог на имущество организаций развивался по пути концентрации по объектам и децентрализации по полномочиям. Увеличение собираемости данного налога демонстрирует оправданность концентрации в фискальных целях, а децентрализация политики в отношении налога на имущество организаций позволяет регионам самостоятельно создавать благоприятные налоговые условия для развития экономики регионов.

В то же время проведенный анализ показал отсутствие мер стимулирования обновления объектов основных средств в действующем федеральном законодательстве. Для обеспечения равных возможностей хозяйствующих субъектов на территории Российской Федерации при обновлении основных средств следует закрепить ряд мер в федеральном законодательстве, в первую очередь следующие:

а) изменение порядка определения налоговой базы. База по налогу на имущество организаций должна определяться исходя из оценочной, но не ниже первоначальной (восстановительной), стоимости по данным бухгалтерского учета для активной части основных средств, суммарный срок фактического использования которых превышает 10 лет. Данная мера направлена на дестимулирование использования устаревшего оборудования;

б) введение освобождения от налога на имущество организаций активной части основных фондов в течение первых лет эксплуатации данных объектов. Данная мера позволит сократить расходы организаций на содержание обновленных объектов основных средств.

Анализ динамики налогового законодательства в части налога на прибыль организаций за период с 1991 по 2001 год свидетельствует о преимущественной направленности налоговой политики на стимулирование обновления производственных фондов и постепенном увеличении налоговых льгот.

Однако с введением в действие Налогового кодекса Российской Федерации следующие принципиальные для обновления основных фондов налоговые льготы были отменены:

- применение ускоренной амортизации для активной части основных фондов;
- уменьшение налогооблагаемой прибыли организаций на суммы, направленные на финансирование капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения.

Вместо указанных льгот была введена норма, позволяющая учесть в расходах амортизационную премию при вводе в действие объектов основных средств. Однако с момента введения Налогового кодекса коэффициент обновления основных фондов не превышает уровня 1992 года, а коэффициент накопленного износа существенно увеличился по сравнению с показателями 1990–1995 годов. При этом необходимость восстановления амортизационной премии при реализации имущества в течение пятилетнего срока существенно ограничивает возможности применения данной нормы при обновлении объектов активной части производственных фондов.

Для ускорения оборачиваемости средств, вкладываемых в модернизацию объектов основных фондов, предложено восстановить указанные льготы и разрешить их применение наряду с установленными Налоговым кодексом Российской Федерации. Кроме того, предложено изменить порядок восстановления амортизационной премии при реализации имущества, предусмотрев сроки восстановления для каждой амортизационной группы, с учетом сроков полезного использования включенных в них объектов основных фондов.

Вторая группа проблем связана с налоговой составляющей процесса модернизации промышленного производства.

Вопросы обновления основных производственных фондов в экономике, в первую очередь в обрабатывающих производствах, реформирования структуры экономики, сокращение доли сырьевых отраслей являются приоритетными на современном этапе развития экономики России.

Однако анализ статистических данных, проведенный по экономике в разрезе основных отраслей (в частности, обрабатывающей промышленности, добычи полезных ископаемых, операций с недвижимым имуществом и торговой деятельности) показал негативные тенденции развития промышленного производства. Несмотря на то, что обрабатывающие производства играют

существенную роль в экономике России, создавая ежегодно порядка 14,0% валового внутреннего продукта, формируя существенный финансовый результат деятельности и значительные налоговые поступления в бюджетную систему Российской Федерации, в последние годы в отрасли наблюдаются более низкие темпы роста заработной платы по сравнению с другими отраслями, снижение уровня финансовых вложений и инвестиций в нефинансовые активы. При этом основная доля инвестиций, финансовых вложений, финансового результата и половина налоговых поступлений сформированы металлургическим и химическим производством, производством кокса и нефтепродуктов, производством пищевых продуктов. Уровень аналогичных показателей в производстве машин, транспортных средств, оборудования относительно невелик.

Состояние отраслей, производящих машины, транспортные средства и оборудование, вызывает повышенное беспокойство, поскольку они производят активную часть основных фондов организаций², без которых невозможно наладить процесс расширенного воспроизводства при изменении структуры российской экономики в сторону повышения доли производства высокотехнологичной продукции.

Для улучшения ситуации предлагается проведение государством налоговой политики, направленной на привлечение инвестиций в экономику как путем вложения средств в нефинансовые активы, так и через финансовые вложения и предоставление дополнительных мер государственной поддержки развития приоритетных направлений – производства оборудования, транспортных средств и машин. В составе таких мер поддержки целесообразно введение комплекса налоговых льгот в отдельные периоды развития деятельности организаций либо для отдельных видов деятельности или отраслей обрабатывающих производств.

Комплекс налоговых льгот может включать в себя следующие изменения в нормы действующего законодательства:

1. Индексация порогового значения первоначальной стоимости основных фондов на коэффициент-дефлятор ВВП (цифровые значения приведены в таблице 2).

Индексация стоимости на ежегодной основе на коэффициент-дефлятор ВВП приведет к исключению из состава производственных фондов самых дешевых объектов основных средств, что позволит оптимизировать структуру основных

² Следует отметить, что износ машин и оборудования существенно превышает средний уровень износа основных фондов в экономике страны и превысил 53% на конец 2010 года.

фондов и снизить затраты организаций по ведению налогового и бухгалтерского учета подобных объектов.

Таблица 2 – Динамическая оценка порогового значения первоначальной стоимости основных средств

	Год									
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Индекс-дефлятор ВВП, в % к предыдущему году	100,0	114,0	120,0	119,0	115,0	114,0	118,0	102,0	111,6	115,8
Значение первоначальной стоимости основных средств, тыс. руб.	20,0	22,8	27,4	32,6	37,4	42,7	50,4	51,4	57,4	66,5

2. Внедрение метода начисления амортизации по бухгалтерскому учету аналогичного нелинейному методу амортизации в налоговом учете.

Внедрение аналогичных норм для целей налогового и бухгалтерского учета позволит сблизить системы учета основных средств и снизить затраты организаций на ведение двух систем учета основных средств, что приведет к расширению применения нелинейного метода в налоговом учете.

3. Единовременное признание убытка от реализации объектов основных средств в случае их замены на высокотехнологичные новейшие основные средства.

Возможность единовременного признания убытка от реализации объектов основных средств позволит организациям снизить сумму налога на прибыль организаций к уплате в периоде модернизации объектов основных средств и тем самым снимет дополнительное налоговое ограничение на замену объектов основных средств.

4. Введение коэффициента ускоренной амортизации и снижение ставки по налогу на имущество организаций для высокотехнологичного новейшего оборудования, машин и транспортных средств.

Специфика функционирования особых экономических зон на территории Российской Федерации предполагает использование территориального подхода в налогообложении, а именно предоставление существенных дополнительных налоговых льгот для организаций – резидентов зон, без соответствующего стимулирования аналогичных организаций, расположенных вне зон. Для устранения негативных последствий такого подхода предлагается внедрение отраслевого подхода с предоставлением налоговых льгот для организаций приоритетных отраслей, вне зависимости от их территориальной принадлежности.

Для оценки эффективности мер налоговой политики проведено исследование методик налоговой нагрузки на макро- и микроуровне, позволившее методологически уточнить порядок расчета эффективной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций и разработать алгоритм расчета эффективной налоговой ставки по налогу на имущество организаций³. Так, в действующий на практике расчет эффективной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций:

$$ЭНС = (ТнНПО + ОН) / ПдН$$

где ЭНС - эффективная налоговая ставка;

ТнНПО - текущий начисленный налог на прибыль организаций;

ОН - изменения в отложенном налоговом обязательстве и отложенном налоговом активе за период;

ПдН - прибыль до налогообложения.

внесены уточнения, позволяющие оценить эффективную налоговую ставку рассматриваемого налогового периода. В частности предложено исключить из расчета финансовой результат прошлых налоговых периодов и добавить финансовый результат текущего налогового периода, подлежащий отражению в будущих периодах при наличии достоверной информации в момент расчета эффективной налоговой ставки, и аналогично соответствующих сумм налога. Таким образом,

$$ЭНС = (ТнНПО + ОН - НПО_{пн} + НПО_{бп}) / (ПдН - ФР_{пн} + ФР_{бп})$$

где НПО_{пн} - сумма налога на прибыль организаций, относящаяся к прошлым налоговым периодам;

НПО_{бп} - сумма налога, относящаяся к текущему налоговому периоду, подлежащая отражению в будущих налоговых периодах;

ФР_{пн} - финансовый результат прошлых налоговых периодов;

ФР_{бп} - финансовый результат текущего налогового периода, подлежащий отражению в будущих налоговых периодах.

Использование данных алгоритмов направлено на оценку эффективной налоговой ставки и формирование информативной базы для оценки причин расхождения эффективной ставки с законодательно установленной ставкой,

³ Эффективная налоговая ставка по налогу на имущество может рассчитываться как частное от деления текущего начисленного налога на имущество организаций на среднегодовую остаточную стоимость основных средств (за исключением земельных участков).

определения организациями внутреннего потенциала оптимизации налогообложения, а также для дальнейшего совершенствования механизма налогообложения. Отклонение эффективной ставки в меньшую сторону по сравнению с номинальной ставкой служит индикатором для анализа причин таких отклонений и целесообразности функционирования существующих налоговых льгот; в большую сторону – для анализа обоснованности уровня налогообложения.

Проведенная оценка уровня эффективной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций за последние годы для обрабатывающих производств, добывающей промышленности, торговой деятельности, операций с недвижимым имуществом и экономики в целом показала единообразную динамику по анализируемым видам деятельности – небольшой рост в 2007 году, существенное увеличение в 2008 году и снижение в 2009 году, небольшой рост в 2010 году (рисунок 1).

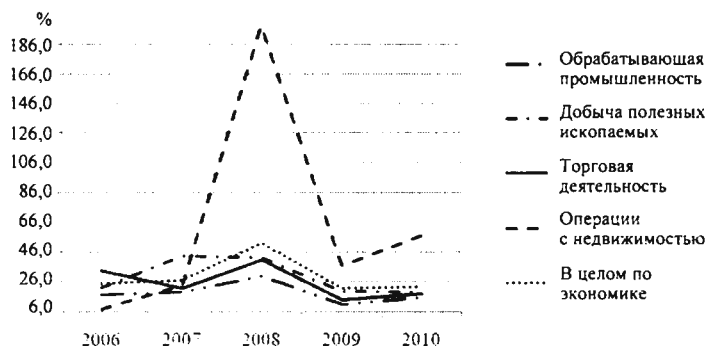


Рисунок 1 – Эффективная налоговая ставка по основным видам деятельности

Уровень рассчитанной эффективной налоговой ставки в обрабатывающей промышленности значительно ниже среднего показателя по экономике в целом, что связано с низкими налоговыми платежами при значительном сальдированном финансовом результате деятельности. Низкий уровень налоговых платежей может быть объяснен как движением отложенных налогов, так и наличием дебиторской и кредиторской задолженности организаций отрасли. В то же время на величину показателя эффективной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций оказали существенное влияние допущения проведенного расчета⁴.

⁴ Допущения и ограничения, использованные при расчете эффективной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций:

Третья группа проблем связана с разработкой направлений по совершенствованию прямого налогообложения для эффективного развития промышленных организаций.

Недостаток собственных ресурсов организаций приводит к преимущественному использованию привлеченных источников для финансирования инвестиций в основной капитал. Наибольшее распространение получило приобретение объектов основных средств за счет кредитных ресурсов и лизинговых операций. В то же время на текущий момент существуют налоговые ограничения, устранение которых целесообразно для стимулирования процесса модернизации.

В частности, ст. 269 Налогового кодекса Российской Федерации ограничивает величину процентов, которая может быть отнесена на расходы для целей налогообложения прибыли. Для устранения дестимулирующего эффекта предлагается ввести целевую льготу, позволяющую учитывать проценты по кредитам, использованным на замену активной части основных производственных фондов, в полном объеме. В качестве условий применения данной льготы необходимо установить следующие:

- 1) целевой характер заимствования;
- 2) приобретение единицы активной части основных производственных фондов в течение срока, не превышающего календарный квартал с даты получения займа (кредита);
- 3) применение указанной льготы с учетом действующих правил трансфертного ценообразования (в случае, если кредит (заем) получен от взаимозависимого лица, размер процентов по такому кредиту (займу), учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций, ограничен принципом «вытянутой руки»).

В настоящее время активно обсуждается возможность отмены повышающего коэффициента «3», применяемого к сумме амортизационных расходов в отношении лизингового имущества. Тем не менее, принимая во внимание важность лизинговых отношений для модернизации основных производственных фондов экономики, целесообразен более гибкий подход к этому вопросу. В связи с этим

а) [начисленный налог на прибыль] = [всего начисленные налоговые поступления] × [доля фактически поступившего налога на прибыль организаций в общих поступлениях за аналогичный период времени];

б) влияние отложенных налоговых платежей в расчете не принято во внимание из-за отсутствия необходимых статистических данных. Однако изменения в сумме отложенных налогов должно элиминироваться в среднем показателе за ряд лет.

целесообразно разрешить использование повышающего коэффициента «3», ограничив его применение определенными условиями. К ним следует отнести ограничение перечня основных средств, получаемых в лизинг, исключив основные средства:

- полученные по договорам возвратного лизинга;
- полученные у взаимозависимых лиц, определяемых в соответствии со ст. 105-1 НК РФ;
- срок полезного использования которых у предыдущих собственников превысил 50% общего срока полезного использования объекта основных средств. При этом данный срок не подлежит пересчету по результатам реконструкции и модернизации.

Использование организацией лизинговых отношений обычно вызывают у налоговых органов повышенный интерес в ходе налоговых проверок, что приводит к существенному количеству налоговых споров по поводу исключения лизинговых платежей из расходов по налогу на прибыль организаций. Для оптимизации сложившейся ситуации в условиях стимулирования лизинговых отношений для модернизации основных фондов экономики предлагается разработать упрощенную методику проверки лизинговых расходов в случае, если лизингодателем выступают крупные российские и международные лизинговые компании, и срок использования объектов основных средств, передаваемых в лизинг, не превысил 50% срока полезного использования.

Изучение статистических данных Соединенных Штатов Америки и Китайской Народной Республики в части инвестирования в объекты основных фондов в сравнении с Российской Федерацией показало, что удельный вес инвестиций в обрабатывающую промышленность, операции с недвижимым имуществом, торговую деятельность и добычу полезных ископаемых составляет более 40% общей суммы инвестиций во всех трех странах. При этом главным направлением инвестирования Китая и США являются обрабатывающие производства, в то время как для России – это транспорт; на втором месте – операции с недвижимым имуществом, а обрабатывающие производства – только на третьем месте. При этом объем инвестиций США и Китая многократно превышает объемы инвестирования Российской Федерации.

Проведенный анализ положений амортизационной налоговой политики США и КНР, как существенного фактора, влияющего на объем и динамику

инвестирования, и их сравнение с аналогичными положениями политики Российской Федерации позволило выявить следующие тенденции.

- Сроки полезного использования объектов основных средств в Российской Федерации по большинству амортизационных групп превышают сроки полезного использования объектов основных средств США и Китая.

Изменение сложившейся ситуации возможно в случае пересмотра сроков полезного использования объектов основных средств, в частности, пересмотр сроков полезного использования производственных зданий, сооружений и оборудования, в России с учетом показателей физического и морального износа на постоянной основе. Срок физического износа должен определяться на основании технической документации на это основное средство. Моральный износ может быть учтен путем установления поправочного коэффициента для активной части основных производственных фондов. Такой коэффициент может быть рассчитан на основании имеющихся статистических, в том числе международных, данных об обновлении каждого типа основных средств и ежегодно пересматриваться исполнительным органом государственной власти.

- Положения налогового законодательства США предусматривают возможность применения ускоренной амортизации для большинства объектов основных средств, а также повышенной амортизационной премии по сравнению с Российской Федерацией.

Увеличение размера амортизационной премии в отношении объектов основных средств, относящихся к активной части производственных фондов, срок использования которых предыдущими собственниками не превышает трех лет, позволит активизировать вложения именно в новейшие объекты основных средств.

- Положениями налогового законодательства Китая введен регулирующий налог на инвестиции, для которого предусмотрен ряд налоговых ставок. Нулевая налоговая ставка применяется только для инвестиций, удовлетворяющих критериям эффективности.

Для ограничения объемов устаревающих объектов, поступающих в Российскую Федерацию из-за рубежа, следует ввести дополнительные ограничительные меры на приобретение объектов основных средств, произведенных за рубежом, если объекты основных средств были в употреблении предыдущими собственниками в течение периода времени, превышающего 10 лет.

Ограничительные меры могут вводиться в виде понижающего коэффициента амортизации с одновременным запретом на применение амортизационной премии.

Реализация предлагаемых мер налогового стимулирования обновления основных фондов, очевидно, приведет к существенному уменьшению налоговых доходов бюджетов различных уровней. Согласно проведенным оценочным расчетам, приведенным в таблице 3, сумма потерь доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации от предоставления налоговых льгот в виде ускоренной амортизации и повышенной амортизационной премии для активной части основных фондов не превышает 300 млрд рублей ежегодно. В случае введения дополнительных ограничений в виде срока полезного использования приобретаемых объектов основных средств у предыдущих собственников, сумма потерь доходов может значительно уменьшиться.

Таблица 3 – Оценка потерь доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации от предоставления дополнительных льгот в виде ускоренной амортизации активной части производственных фондов, млрд руб.

Показатель	№	2009 г.	2010 г.
Амортизация за год ⁵	1	3 076	3 366
Ускоренная амортизация	$2 = 1 \times K$	6 152	6 732
Ввод в действие основных фондов	3	6 354	6 276
Амортизационная премия	$4 = 3 \times 30\%$	1 906	1 883
Повышенная амортизационная премия	$5 = 3 \times 50\%$	3 177	3 138
Итого сумма дополнительных льгот	$6 = 2 - 1 + 5 - 4$	4 347	4 621
Итого налоговый эффект	$7 = 6 \times 20\%$	869	924
Доля активной части производственных фондов (машин, оборудования и транспортных средств)	8	32,40%	32,30%
Всего налоговый эффект от предоставления налоговых стимулов	$9 = 7 \times 8$	282	299

Одним из способов компенсации потерь доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации является создание условий для изменения организационной структуры групп промышленных организаций в целях аккумулирования в Российской Федерации налогооблагаемых доходов

⁵ Допущения расчета:

1. Амортизация по данным статистики равна амортизации по налоговому учету.
2. Первоначальная стоимость по данным статистики равна первоначальной стоимости по налоговому учету.
3. K – повышающий коэффициент амортизации, равный 2.

холдинговых компаний, которые в настоящее время аккумулируются в офшорных юрисдикциях. На текущий момент Минфин России выделяет 42 офшорные юрисдикции.

Согласно проведенным расчетам, сумма недополученных доходов бюджета Российской Федерации только от предоставления финансирования с территории Кипра составляет порядка 20 млрд руб. ежегодно. Потери доходов бюджета Российской Федерации от использования всех офшорных юрисдикций многократно превосходят приведенную оценку.

Проведенный анализ показал, что денежные средства, аккумулируемые холдингами в низконалоговых юрисдикциях, являются достаточно существенным источником покрытия потерь доходов российских бюджетов.

Вместе с тем создание налоговой системы с максимально низкой налоговой нагрузкой является элементом международной налоговой конкуренции, а следовательно – объективной реальностью.

Государственная политика в этом направлении сочетает подходы по снижению налоговых ставок для отдельных видов доходов (дивиденды, выплачиваемые российским организациям, доходы от реализации акций и долей при выполнении определенных условий) и усиление мер налогового контроля для прочих доходов. Тем не менее данных мероприятий очевидно недостаточно и требуется проведение дальнейшей работы по аналогичным направлениям.

Так, для создания условий возврата из офшоров доходов необходимо разработать меры по снижению ставок налога на прибыль организаций в части отдельных видов доходов, традиционно передаваемых в низконалоговые юрисдикции, до среднего уровня налоговых ставок низконалоговых юрисдикций 0–10% в зависимости от вида дохода. В первую очередь к доходам, традиционно передаваемым в низконалоговые юрисдикции, следует отнести:

1) финансовые доходы, в частности, проценты и курсовые разницы по валютным операциям, доходы от предоставления прав пользования нематериальными активами, – обложение данных видов доходов целесообразно проводить по налоговой ставке 10%;

2) доходы от реализации ценных бумаг и долей, дивиденды – к данным видам доходов следует применять налоговую ставку 0%.

Снижение налоговой ставки также позволит вернуть на территорию Российской Федерации финансовые средства, которые в дальнейшем могут быть использованы в качестве источников для финансирования модернизации объектов основных средств.

В то же время целесообразно усилить контрольные мероприятия совместно с налоговыми органами низконалоговых юрисдикций для проверки реальности проводимых операций, реальности оказываемых услуг и движения денежных средств либо иного способа закрытия обязательства, своевременности подачи налоговой отчетности офшорными компаниями и осуществления налоговых платежей в бюджеты низконалоговых юрисдикций. При обнаружении нарушений в виде одной из указанных ситуаций целесообразно рассмотреть налоговые последствия как для российских компаний (вплоть до исключения соответствующих сумм из расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций и доначисления налога к уплате), так и для офшорных компаний (по согласованию с налоговыми органами соответствующих юрисдикций).

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях автора:

Статьи, опубликованные в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:

- 1 Волкова Е.Г. Регистрация компаний в офшорных юрисдикциях: налоговые последствия для холдинга и бюджета России [текст] / Е.Г. Волкова // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 4. С. 24–27 (0,4 п.л.);
- 2 Волкова Е.Г. Эффективная налоговая ставка: методика расчета и оценка уровня показателя [текст] / Е.Г. Волкова // Финансы. – 2011. – № 9. С. 76–78 (0,3 п.л.);
- 3 Волкова Е.Г. Налоговые льготы по стимулированию обновления основных производственных фондов промышленности [текст] / Е.Г. Волкова // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. – № 44 (251). С. 40–46 (0,6 п.л.).

Статьи, опубликованные в других научных журналах и изданиях:

- 4 Горова Е.Г.⁶ Налоговые последствия приобретения основных средств в рамках лизинговых и кредитных отношений [текст] / Е.Г. Горова.

⁶ Фамилия изменена в связи с замужеством.

- З.М. Смирнова // Вопросы теории и практики налогообложения: сборник научных статей преподавателей и аспирантов кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации. Финансовая академия при Правительстве РФ, кафедра «Налоги и налогообложение». – М.: Цифровичок, 2009. – № 7. С. 34–41 (0,4/0,2 п.л.);
- 5 Волкова Е.Г. Обновление основных производственных фондов промышленных предприятий: налоговый аспект [текст] / Е.Г. Волкова // Государство. Личность. Право: сборник научных статей участников II Межвузовской научно-практической конференции 2 декабря 2010 г. – М.: ВГНА Минфина России. 2011. С. 134–136 (0,2 п.л.);
- 6 Волкова Е.Г. Налоговое стимулирование обновления производственных фондов: анализ опыта Китайской Народной Республики и Соединенных Штатов Америки [текст] / Е.Г. Волкова // Материалы I Международной научно-практической конференции Шумпетеровские чтения. – Пермь: Изд-во Пермского государственного технического университета, 2011. С. 150–155 (0,8 п.л.);
- 7 Волкова Е.Г. Отдельные вопросы налогового стимулирования процесса модернизации основных фондов в экономике России [текст] / Е.Г. Волкова // Наука и современность – 2012: сборник материалов XV Международной научно-практической конференции: в 4-х ч. Ч. 4 / под общ. ред. С.С. Чернова. – Новосибирск: Изд-во НГТУ, 2012. С. 24–28 (0,3 п.л.);
- 8 Волкова Е.Г. Исторический аспект: влияние прямых налогов на обновление основных фондов [текст] / Е.Г. Волкова // Народное хозяйство. Вопросы инновационного развития. – 2012. – № 1. С. 95–103 (0,5 п.л.).

Подписано в печать: 01.11.12

Тираж 120 экз. Заказ №912

Отпечатано в типографии «Реглет»

г. Москва, Ленинградский пр-т д.74

(495)790-74-77 www.reglet.ru

