Валинуров Тимур Раисович. Методика оценки налоговой политики государства : диссертация... кандидата экономических наук : 08.00.10 Иваново, 2007 174 с. РГБ ОД, 61:07-8/3356

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава I. Исследование содержания и влияния налоговой политики государства 12

1.1. Теоретические аспекты налоговой политики государства 12

1.2. Развитие теорий налоговых отношений 34

1.3 Состав и структура налоговой политики государства 46

Выводы по главе 54

Глава II. Теоретические основы анализа налоговой политики государства56

2.1. Модели воздействия налоговой политики государства и граница налогообложения 56

2.2. Оптимизация налогообложения предприятия как результат оценки налоговой политики государства 75

2.3. Разработка метода идеального налогового моделирования 89

Выводы по главе 108

Глава III. Практические результаты оценки налоговой политики государства 110

3.1. Формирование общих условий моделирования 110

3.2. Исследование модели среднего состояния предприятия 130

3.3. Оценка налоговой политики государства хозяйствующим субъектом 139

Выводы по главе 153

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 155

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 158

168

ПРИЛОЖЕНИЯ

**Введение к работе**

**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

**4**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, СВ. 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. Едронова, 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, СМ. 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 и задачи 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).

**Объект и предмет исследования**

В качестве объекта исследования выступает налоговая политика государства.

Предметом исследования являются теория и методика оценки налоговой политики государства.

**Теоретическая и методологическая основа диссертационного исследования**

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.

**7 Информационная база исследования**

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 отчётности промышленных предприятий Ивановской области,

**Научная новизна исследования**

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 и прикладная значимость исследования

Теоретическая значимость результатов исследования заключается в развитии научных и методологических 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,

9 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).

**10**Публикации

Основные положения диссертации нашли отражение в 16 публикациях общим объемом 4,08 условных печатных листа, из них лично автору принадлежит 4,04 условных печатных листа.

Структура диссертационного исследования

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

Логика и последовательность изложения материала отражены в структуре диссертации:

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; выявлению сущности, содержания и структуры понятая "налоговый механизм"; исследованию основных положений налоговых теории, имеющие влияние на определённых этапах истории; раскрытию составных элементов налоговой политики государства, а также изучению соотношения понятий, связанных с налоговой политикой государства.

**Вторая глава**"Теоретические основы анализа налоговой политики государства" содержит исследование основных подходов к анализу налоговой политики государства, формированию понятия "граница налогообложения"; изучение экономического содержания и состава инструментов оптимизации налогообложения предприятия; разработку метода идеального налогового моделирования (ИНМ) как способа оценки налоговой политики государства, а также адаптацию метода для целей оптимизации налогообложения предприятия.

**Третья глава**"Практические результаты оценки налоговой политики государства" описывает обоснование значения показателей общих этапов при применении метода ИНМ в условиях современной российской налоговой политики; пример использования метода ИНМ для общего анализа налоговой политики государства, а также для оптимизации налогообложения предприятия.

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

## Теоретические аспекты налоговой политики государства

Исторически финансовые отношения появляются вместе с возникновением такого института, как государство. Не ранее и не позднее его, а именно вместе с его появлением. В теории государства и права одним из признаков государственности общественного образования является наличие у последнего определённого централизованного фонда средств, предназначенного на покрытие расходов этого образования. Такой фонд (казна, бюджет) образуется из безвозмездных взносов лиц, находящихся под покровительством (проживающих на территории) данного общественного образования. Таким образом, первые финансовые отношения являются неотъемлемой частью государства. Формирование централизованного фонда средств происходило в основном за счёт взимания налогов2. Поэтому налоговые отношения также связаны с появлением государства . Однако спорным является вопрос о появлении такого понятия, как налоговая политика. Если под последней в общем плане понимать осмысленную деятельность, основанную на определённом опыте, то налоговая политика возникает на исторической арене после налогов, так как указанный опыт приобретался в течение определённого периода времени. Если же под налоговой политикой понимать всякую деятельность, связанную с введением, изменением или отменой налогов, то можно считать, что понятия "налог" и "налоговая политика" возникают одновременно. Действительно, древние правители не устанавливали налоги хаотично и внесистемно; они, по крайней мере, руководствовались собственными суждениями. Нам ближе второе понимание налоговой политики и, соответственно, её появление вместе с государством, финансами и налогами.

Правителей древности всегда занимал вопрос о том, сколько оставить подчинённым, а сколько безвозмездно изъять в казну. В Древнем Риме дела обстояли так: "В мирное время граждане не платили денежных податей, и только в военное время жители Рима облагались налогами в соответствии со своими доходами... В случае победоносных войн налоги уменьшались, а порой совсем отменялись. Коммунальные же налоги с тех, кто проживал вне Рима, взимались постоянно" . "Многие налоговые традиции Древнего Рима перешли к Византии. В ранневизантийскую эпоху до VII века включительно существовал 21 вид прямых налогов. Применялись в Византии и чрезвычайные налоги: на строительство флота, содержание воинских контингентов и пр. Однако обилие налогов не привело к финансовому процветанию Византийской империи. Наоборот, чрезмерное налоговое бремя повлекло за собой сокращение налоговой базы и как следствие финансовые кризисы"5.

"В эпоху объединения Древнерусского государства, начавшегося с конца IX века, основным источником доходов казны была дань. Дань -термин древнерусского финансового права - представляла собой прямой налог (подать), собираемый с населения... Древнерусские летописные своды употребляют термин «дань» прежде всего в смысле военной контрибуции, которую подвластные славянские племена платили своим победителям... По мере роста и усиления Киевского феодального государства дань теряла значение контрибуции и превращалась в подать, уплачиваемую населением государству. Средства казны расходовались на содержание великокняжес кого двора, органов управления, дружины, ведение войн"6. То есть изначально налоги на Руси устанавливались в прямой зависимости от сопротивления власти князя, что, естественно, требовало наличия определённой политики в области обложения данью.

Постепенно возникают некоторые учения о налогах. Так, Ф. Бэкон в книге "Опыты или наставления нравственные и политические" писал: "Налоги, взимаемые с согласия народа, не так ослабляют его мужество; примером тому могут служить пошлины в Нидерландах. Заметьте, что речь сейчас у нас идёт не о кошельке, а о сердце. Подать, взимаемая с согласия народа или без такового, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково её действие на дух народа"7. Это свидетельствует о существовании вариантов подхода к обоснованию налогов, то есть о наличии осмысленного выбора правителей.

Итак, с древних времён существовало такое понятие, как налоговая политика. Далее необходимо выяснить смысл данного явления, дать ему дефиницию.

## Модели воздействия налоговой политики государства и граница налогообложения

Взаимодействие налоговой политики государства и налоговой стратегии предприятий есть вопрос, который беспокоит правителей с древних времён по настоящее время. Не даром крылатым стало выражение Ш. Монтескье "Ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им"91.

В соответствии с рекомендациями учёных, а также исходя из целей бюджетной политики, разные государства в процессе исторического развития устанавливали определённые разновидности налоговой политики. Одни учёные называют их видами, типами92, другие - формами93. Однако, согласно принятой нами в 1.1 логике авторов А.Э. Сердюкова, Е.С. Вылковой и А.Л. Тарасевича, это есть не что иное, как виды налоговой политики. Рассмотрению в данном случае подлежат следующие варианты:

1) политика максимальных налогов. Государственная налоговая политика характеризуется сокращением налоговых льгот, увеличением числа налогов, а также увеличением ставок налогов. Такая политика не может осуществляться продолжительное время (так как теряются стимулы к любой легальной экономической деятельности ), поэтому проводится, как правило, в экстренных, тяжёлых для государства ситуациях, как то состояние войны или экономического кризиса;

2) политика экономического развития (минимальных налогов), подразумевающая уменьшение налогового бремени на экономику с целью стимулирования роста экономики. При этом неизбежным является сокращение государственных расходов, в основном, за счёт свёртывания социальных программ;

3) политика разумных налогов. Государство устанавливает высокий уровень налогообложения физических и юридических лиц, компенсируя его значительной социальной поддержкой.

Занимательно то, что под политикой разумных налогов коллектив авторов во главе с Б.Х. Алиевым подразумевают именно второй вариант, а третий называют "налоговой политикой, предусматривающей достаточно высокий уровень обложения, но при значительной социальной защите населения", то есть не называя её, а сразу раскрывая содержание. С нашей точки зрения, более корректной является изначально предложенные нами разновидности.

Первый вид налоговой политики применялся на протяжении истории различными государствами. В России, например, она характерна для начала-середины 1990-х годов, и это признано многими учёными. Второй вид был использован, например, в США в начале 1980-х годов и получил название "рейтаномика". Анализируя изменения в налоговой политике России в течение последних пяти лет (в частности, уменьшение числа налогов, снижение налоговых ставок по некоторым налогам), можно прийти к выводу, что именно этот вариант заложен в основу при разработке Части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Третий вариант, как известно, характерен для шведской модели экономики . Однако, такая налоговая политика, кроме всего прочего, должна базироваться на определённом менталитете, то есть иметь поддержку со стороны населения, а также на компенсируемое повышенного налогообложения повышенным уровнем социальной защиты.

Однако, на нащ взгляд, более точно влияние налоговой политики государства на деятельность хозяйствующих субъектов раскрывают формы налоговой политики (в поддержанной нами классификации). Хотя не лишена смыла точка зрения М.В. Романовского и О.В. Врублевской, по которой речь идёт о соотнесении налоговой политики с моделью экономического развития страны96, В Большом экономическом словаре под моделью понимается "копия или аналог изучаемого процесса, предмета или явления, отображающая существенные свойства моделируемого объекта, с точки зрения цели исследования"97. Существенной стороной в данном случае выступает экономическое устройство страны.

Первая из них - "либеральная" модель. В рамках неё влияние на субъекты экономики со стороны государства происходит в пределах, минимально необходимых для поддержания экономического и социального порядка, в остальном полагаясь на законы рынка. Здесь можно провести параллель с вышерассмотренной политикой минимальных налогов.

Вторая - планово-административная модель. Она характеризуется высоким уровнем государственного регулирования, директивным методом государственного управления экономикой. Налоговой политике отводится незначительная роль, так как даже прибыль предприятий большей частью подлежит перераспределению через государственный бюджет. Эту модель уже нельзя сравнивать с политикой максимальных налогов, так как последняя не может долго функционировать, а также использует налоговую политику для изъятия необходимых финансовых ресурсов. Планово-директивная же модель существовала продолжительное время (практически всё время функционирования СССР) и, как указали, ограниченно использовала налоговый механизм для мобилизации ресурсов (налоговую форму имел только налог с оборота предприятий).

## Формирование общих условий моделирования

Для раскрытия практической значимости метода ИНМ в большей степени разберём примеры двух основных направлений его применения -общего анализа налоговой политики государства и оптимизации налогообложения через формирование стратегии деятельности предприятия. Первое из направлений представляет анализ экономики на макро- и мезоуровне. Второе же характеризует микроуровень экономики и связано с законным стремлением любого хозяйствующего субъекта к уменьшению своих совокупных налоговых платежей. Однако оба направления будут иметь одинаковые начальные этапы моделирования, которые будут объединены в общие условия моделирования.

В соответствии с 2,3, установим определённую последовательность моделирования. Формирование общих условий будет состоять из следующих этапов:

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;

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

7) Построение модели среднего реального состояния предприятия; определение вектора мотивации;

8) Анализ вектора мотивации;

9) Формирование итогового вывода о налоговом климате страны (территории, отрасли) за исследуемый период.

Для целей оптимизации налогообложения предприятия специальными этапами будут следующие:

7) Анализ реального состояния 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.

При описании метода ИНМ мы указали, что одной из его особенностью является использование экспертного метода. Это значит, что для проведения моделирования должна быть создана группа высококвалифицированных экспертов в области налоговой политики государства, анализа хозяйственных процессов и экономического моделирования. Данная группа экспертов должна разработать соответствующие элементы метода ИНМ (такие как выбор учитываемых налогов, установление экономической зависимости показателей, фиксирование критериев дифференциации ставок налогов, выведение средних ставок налогов, фиксирование критериев дифференциации параметров "идеального" состояния предприятия, формулировка результатов моделирования). Наиболее рациональным видится принадлежность экспертов аналитическим отделам "финансовых" органов государственной власти либо консалтинговым агентствам.