Васильева Марина Владимировна. Методы оценки потенциала налогообложения прибыли : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Орел, 2004 174 c. РГБ ОД, 61:05-8/323

**Содержание к диссертации**

Введение

1 Теоретико-методические основы налогообложения прибыли 9

1.1 Объективная обусловленность налога на прибыль и причины его формирования 9

1.2 Эволюция налогообложения прибыли 27

1.3 Международная практика в области налогообложения прибыли 47

2 Методы оценки потенциала налогообложения прибыли 70

2.1 Оценка налогового потенциала с позиций сводного финансового баланса 70

2.2 Оценка налоговой нагрузки на прибыль организаций 85

2.3 Методы совершенствования налогового планирования в части налога на прибыль 106

3 Системный подход к методике определения бюджетного потенциала налога на прибыль 115

3.1 Формирование модели сложного налогового объекта 125

3.2 Методы прогнозирования величины налога на прибыль 131

3.3 Микроимитационое моделирование при расчете налога на прибыль 138

Заключение 158

Список литературы 16

Приложения 168

**Введение к работе**

**Актуальность темы диссертационного исследования.**При

осуществлении налоговой реформы и реформы межбюджетных отношений, проходящих в настоящее время, особенно важным является вопрос об адекватной оценке возможностей бюджетов всех уровней по мобилизации налогов и иных платежей в бюджетную систему.

Решение важнейшей государственной задачи по обеспечению роста налоговых поступлений и повышению уровня собираемости налоговых платежей требует разработки нового научно-методического подхода к количественной оценке налогового потенциала. Выбор показателя, отражающего потенциальную способность генерировать бюджетные доходы, осложняется отсутствием достоверной статистики местной базы.

Показатели налогового потенциала, собираемости налогов и сборов, а также методика расчета налоговой базы, на основе которых определяются задания по поступлению доходов в бюджетную систему, до сих пор не являются признанными экономико-статистическими показателями. Неопределенный статус этих показателей снижает эффективность налогово-бюджетного процесса. Именно поэтому показатели налогового потенциала и собираемости налогов, методы их оценки должны рассматриваться в качестве полноправных инструментов бюджетно-налогового планирования и статистической отчетности.

Оценку потенциала налогообложения прибыли необходимо проводить комплексно: на федеральном, региональном уровнях и по хозяйствующим субъектам. Именно совершенствованию такой системы посвящено данное диссертационное исследование.

В связи с изложенным наибольшую актуальность приобретают проблемы научного обоснования системы методов оценки потенциала налогообложения прибыли в целях формирования рациональной системы бюджетно-налогового планирования в современной России.

**Степень научной разработанности проблемы.**Значительный вклад в исследования теоретико- методических основ формирования системы налогообложения внесли отечественные авторы: И.Б. Бабурина, М.Б. Орлов, А.А. Шпилько, А.П. Бархатов, В. А. Галкин, В.Г. Болдырева, В.М. Федосов, Л.В. Попова и др.

Вопросы международного налогового планирования при ведении внешнеэкономической деятельности и методы его применения получили отражение в работах: А.Р. Горбунова, В.А. Кашина, С.Ф. Сутырина и других ведущих финансистов России, а также ряда зарубежных ученых: К. Доггарта, Р. Уайта и др.

Разработка меюдик определения и расчета налогового бремени нашла свое отражение в работах отечественных ученых: М.Н. Крейниной, Е.А. Кировой, Т.К. Островенко.

Методология микроимитационного моделирования в своем первоначальном варианте была сформулирована в работах зарубежных авторов: Г.Х. Оркутта, М. Гринберга, М. Корбала и А. Ривлина, A.M. Тьюринга и др.

Однако, современная ситуация требует системного подхода и дальнейшего совершенствования имеющихся методик оценки потенциала налогообложения прибыли, что и легло в основу диссертационного исследования.

**Целью диссертационного исследования**является разработка методических рекомендаций по формированию эффективной системы оценки потенциала налогообложения прибыли, учитывающей влияния изменений налогового законодательства на доходы бюджета и налоговое бремя различных категорий налогоплательщиков.

Для достижения сформулированной цели были поставлены и решены следующие **задачи:**

исследовать теоретические основы формирования системы налогообложения прибыли с учетом международной практики и эволюции налогообложения прибыли в Российской Федерации;

провести сравнительный анализ эффективности методов оценки налогового потенциала по уровням бюджетно-финансовой системы и хозяйствующим субъектам;

выявить зависимость уровня налогового бремени хозяйствующего субъекта от внутренних факторов: выручки и прочих доходов;

разработать модель оценки бюджетного потенциала налогообложения прибыли с учетом системного подхода;

исследовать понятие сложного налогового объекта и предложить усовершенствованную модель управления им;

разработать методические рекомендации по применению аналитических вычислительных моделей налогообложения прибыли.

Область **исследования**соответствует п. 2.3 «Бюджетно-налоговая система и бюджетная политика государства в рыночной экономике» и п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы» специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» паспорта специальностей ВАК.

**Объектом диссертационного исследования**являются взаимосвязи и взаимозависимости, возникающие в процессе функционирования и взаимодействия различных звеньев в бюджетно-налоговой системе.

**Предметом диссертационного исследования**является система налогообложения прибыли на микро- и макроуровнях.

**Теоретической и методологической основой исследования**послужили положения, содержащиеся в трудах ведущих отечественных и зарубежных авторов по теории, методологии и организации системы налогообложения; законодательные и нормативные акты органов государственной власти Российской Федерации.

В ходе исследования использовались общенаучные методы - анализ, синтез, аналогия, абстрактно-логический метод и специальные методы познания, предполагающие использование возможностей моделирования, прогнозирования. Положения аргументированы результатами исследований и наблюдений, полученных сравнительно-историческим, диалектико-синтетическим и абстрактно-логическим методами.

**Информационной базой исследования**послужили официальные материалы Государственного комитета по статистике Российской Федерации, Министерства по налогам и сборам Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации.

**Научная новизна диссертационного исследования**заключается в совершенствовании теоретико-методических положений оценки потенциала налогообложения прибыли, предусматривающего использование системного комплексного подхода и сравнительной оценки существующих методов планирования поступлений налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации, с выработкой конкретных методических рекомендаций по повышению эффективности прогнозирования налогообложения прибыли.

Научная новизна подтверждена следующими **научными результатами, выносимыми на защиту:**

- обобщены тенденции формирования национальной системы  
налогообложения прибыли с учетом зарубежного опыта, опирающиеся на  
классические элементы налогообложения (п. 2.3 паспорта специальности  
08.00.10 ВАК);

- разработана на основе сравнительно-критического подхода система  
методов оценки налогового потенциала для различных уровней бюджетно-  
финансового управления и хозяйствующих субъектов, позволяющая более  
обоснованно подходить к определению контрольных показателей по  
мобилизации налогов и сборов в бюджет и выравниванию налогового  
бремени (п. 2.9 паспорта специальности 08.00.10 ВАК);

- обоснована оценка налогового потенциала субъекта на основе анализа  
существующих методик расчета налогового бремени (п. 2.9 паспорта  
специальности 08.00.10 ВАК);

- усовершенствованы модели управления сложным налоговым  
объектом, способствующие эффективному налоговому администрированию в  
части налога на прибыль (п. 2.3 паспорта специальности 08.00.10 ВАК);

- предложена система микроимитационного моделирования в целях  
повышения эффективности прогнозирования налоговых поступлений (п. 2.9  
паспорта специальности 08.00.10 ВАК).

**Теоретическое значение диссертационного исследования**заключается в уточнении и дополнении теоретических положений, описании методических приемов, совершенствовании принципов планирования и прогнозирования налогообложения прибыли.

**Практическое значение диссертационного исследования**заключается в том, что научные положения и выводы могут использоваться налоговыми органами и организациями, являющимися плательщиками налога на прибыль, в качестве методического обеспечения планирования налогового бремени в условиях изменяющегося налогового законодательства.

С практической точки зрения наибольший интерес представляет методика использования микроимитационного моделирования при расчете налога на прибыль для целей анализа влияния возможных последствий изменения налогового законодательства на доходы бюджета. Отдельные методические рекомендации могут найти применение при оптимизации налогообложения юридических лиц.

Достоверность полученных результатов диссертационного исследования подтверждается их практическим использованием. Предложенная система методов оценки потенциала налогообложения прибыли успешно внедрена и используется в работе инспекции федеральной налоговой службы Российской Федерации, а также эффективно применяется

**8**в целях налогового планирования на ЗАО «Научприбор» и на ЗАО «Дормаш» города Орла.

**Апробация и реализация результатов диссертационного исследования.**Основные результаты исследования, сформулированные в диссертации, опубликованы, апробированы в установленном порядке и доложены на международной научно-практической конференции «Система учета, анализа и аудита в едином информационном пространстве» (Орел, 2003); на Международной молодежной научно-практической конференции молодых ученых и специалистов «Социально-экономическое развитие регионов» (Воронеж, 2003); на VIII-ой Международной научно-практической конференции «Системный анализ в проектировании и управлении» (Санкт-Петербург, 2004); на международной научно-практической конференции «Формирование учетно-аналитической системы, финансового менеджмента и контроля для прогнозирования и планирования налогообложения» (Орел, 2004).

**Публикации.**По результатам выполненного диссертационного исследования опубликовано 7 научных работ общим объемом 6,4 п.л., в которых автору принадлежит 5,6 п.л., в том числе одна монография и 6 статей.

**Объем и структура диссертационного исследования.**Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка используемой литературы, содержащей 96 наименования. Объем работы - 174 страницы основного текста, 22 таблицы, 11 рисунков, 7 приложений.

## Объективная обусловленность налога на прибыль и причины его формирования

Одним из важнейших, активных элементов, формирующихся в Российской Федерации рыночные отношения, является налоговая система. От ее научной обоснованности и соответствия современной ситуации во многом зависит не только развитие экономики страны, но и социальные, политические и правовые отношения в обществе. Осмысление сути налоговой системы и определение направления преобразования ее в целом и отдельных налогов, в частности, невозможно без изучения истории и теоретических основ налогообложения.

Налог возникает с появлением государства и неотделим от него по своей внутренней сути. Он является необходимым звеном экономических отношений при любом способе производства, поэтому эволюция форм государственного устройства неизбежно сопровождается соответствующими изменениями налоговой системы.

Налоги не всегда играли определяющую роль в формировании государственных доходов. В начальный период существования государства большая часть его доходов формировалась непринудительным путем, а доля налоговых поступлений была незначительна. По мере развития товарно-денежных отношений государство передает право собственности в частные руки. Однако оно оставляет себе право верховного собственника для выполнения присущих ему функций. Поэтому налог, как экономический феномен, окончательно сформировался в результате «отделения государства-функции от государства-собственности» [34]. Распространение государственного влияния на все сферы экономической жизни в XVII-XVIII в.в. привело к необходимости мобилизации все более увеличивающегося объема финансовых ресурсов. В этот период создается система централизованных налогов, а деятельность государства финансируется в основном за счет налоговых поступлений.

Таким образом, в процессе формирования государства произошло становление налогового государства [25]. Налоги издавна привлекали внимание государственных деятелей, а также стали предметом научных исследований.

Рассматривая экономическую природу налогов, основоположник налоговой теории А. Смит отмечал, что первоначальными источниками дохода человека явился собственный труд, собственный капитал или принадлежащая ему земля. Поэтому любые налоги выплачиваются с дохода, получаемого из этих трех источников: «заработной платы, из прибыли от капитала или ренты с земли» [38].

А. Смит, а впоследствии и другой представитель классической политической экономии, Д. Рикардо, предостерегали, что налоги не должны уплачиваться с капитала. Затрагивая фонд, предназначенный для производственного потребления, налоги препятствуют нормальному осуществлению процесса воспроизводства, что приводит, в конечном итоге, к разорению народа и государства [82].

Определяя место налогов в системе производственных отношений, ученые отмечают, что налоги представляют собой «подсистему производственных отношений», которые возникают между государством и плательщиками «на стадии распределения в процессе воспроизводства» и «носят вторичный, производный перераспределительный характер» [3].

Ряд экономистов: Бабурина И.Б., Орлов М.Б., Шпилько А. А. подчеркивают, что государство не должно вмешиваться в процесс первичного распределения валового национального продукта. Известно, что на этой стадии формируются доходы предприятия и физических лиц. В том случае, если государство не отделено от первичного распределения, оно нарушает право собственности вышеуказанных субъектов на полученные доходы. Кроме того, при получении государством доходов на стадии первичного распределения невозможно точно определить доходы плательщика и то, какую именно часть средств он отдает в бюджет для общественных потребностей [57].

## Оценка налогового потенциала с позиций сводного финансового баланса

Социально-экономическое развитие Российской Федерации во многом определяется уровнем налоговых поступлений в бюджетную систему и внебюджетные фонды, которые в свою очередь зависят от существующей налоговой базы и, соответственно, имеющегося налогового потенциала. Рациональная система бюджетно-налогового планирования в процессе обеспечения финансирования федеральных и региональных потребностей также должна основываться на источниках и возможностях по мобилизации доходов в федеральный и региональные бюджеты.

Исходной составляющей рассматриваемого процесса является определение налоговой базы, которая согласно статье 53 части первой Налогового кодекса Российской Федерации представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения и определяется для каждого вида налога. Следовательно, налоговая база как государства, так и отдельно взятого региона, территории, представляет собой совокупность налоговых баз по всем налогам и сборам в условиях действующего налогового законодательства [56].

Для реализации налогового планирования необходимо провести сопоставительный анализ налогооблагаемых баз всего спектра налогов, которые подлежат уплате, т.е. определить налоговое поле и его параметры. Налоги и сборы, формирующие современную налоговую систему Российской Федерации, различаются по объектам обложения и источникам уплаты, что и затрудняет проведения налогового анализа.

По мере развития налоговых отношений возрастает роль экономических факторов, непосредственно влияющих на налоговый потенциал и тем самым определяющих размеры налоговых доходов бюджета. Это влияние необходимо учитывать при формировании рациональной налоговой политики государства, с целью стимулирования деятельности налогоплательщиков.

Для характеристики изменения налоговых поступлений под влиянием определяющих экономических факторов (валового национального продукта, доходов населения, уровня розничных цен и т.д.) в макроэкономике применяется такой показатель, как коэффициент эластичности налогов (tax elasticity) [29].

Коэффициент эластичности налогов показывает, на сколько изменятся налоговые поступления (группы налогов или отдельный налог) при изменении определяющего фактора на 1% (таблица 2.1)

## Формирование модели сложного налогового объекта

Модель сложного налогового объекта состоит из ряда частных моделей, которые обеспечивают информацией субъект управления. К частным моделям относятся:

- оценка результатов работы налогового органа;

- прогноз налоговых поступлений и задолженности;

- отбор налогоплательщиков для выездных налоговых проверок;

- визуализация данных и др.

Система управления налоговым объектом функционирует следующим образом. Субъект управления получает информацию о состоянии объекта, т.е. результаты работы каждой территориальной налоговой инспекции и в целом - по региону. Информация компонуется в блоки однородных данных: поступления платежей, задолженность, результаты контрольной работы и т.д. Темп поступления информации может быть ежедневный, ежемесячный, квартальный, годовой или по запросу. Информация может быть представлена как в цифровом виде, так и в виде графических образов. На основании этой информации субъект управления, руководствуясь законодательством Российской Федерации, может принять решение по конкретному управляющему воздействию на объект управления или сформулировать задание для оценки состояния объекта при тех или иных управляющих воздействиях.

С помощью моделей можно выполнить следующие операции:

- сделать выборку определенных данных;

- сравнить данные, полученные в разные моменты времени;

- спрогнозировать налоговые поступления;

- спрогнозировать налоговые поступления при условии изменения налогового законодательства;

- отобрать налогоплательщиков для выездных налоговых проверок;

- создать графические образы (графики, диаграммы) данных о

налоговых поступлениях, неплатежах и т. д.;

определить статистическую зависимость между заданными переменными;

- отобрать из общего списка налогоплательщиков, тех, которые

просрочили оплату налогов.

Субъект управления оценивает варианты решений, полученных с помощью моделей, и, если не находит среди них допустимого, назначает новые, скорректированные условия решения задачи и т. д., пока не будет найдено наиболее оптимальное решение, которое доводится до объекта управления для реализации.

В работе налоговых органов часто приходится принимать решения в условиях неполной информации о фактической обстановке. Неполнота и неопределенность информации могут возникать из-за действий двух сторон с несовпадающими интересами. Одной стороной является налоговый орган (на местном, региональном или федеральном уровне), а другой налогоплательщики (организации или физические лица). Налоговый орган, являясь представителем государства, осуществляет контроль за соблюдением законодательства по налогам и сборам. В соответствии с Налоговым кодексом РФ на налогоплательщиков возложены обязанности: зарегистрироваться в налоговых органах, вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации, уплачивать налоги, предоставлять налоговому органу необходимую информацию и др. При этом среди общего числа налогоплательщиков всегда есть целенаправленно уклоняющиеся от уплаты налогов. В разных странах число таких налогоплательщиков колеблется от одной десятой до половины и зависит от социально-экономического положения в стране, общего уровня налоговых ставок, эффективности работы налоговых органов, общего уровня законопослушности населения. По разным оценкам, в настоящее время в России число налогоплательщиков этой категории составляет около 50% общего числа. Такие налогоплательщики, стремясь максимизировать свою прибыль, могут совершать следующие налоговые правонарушения (за них они могут быть подвергнуты определенным санкциям):

- уплата налогов в более поздний по сравнению с установленным законодательством срок;

- нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе;

- ведение деятельности без постановки на учет в налоговом органе;

- нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке;

- непредставление в установленный срок налоговой декларации;

- грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения;

- неуплата сумм налога в результате занижения налоговой базы и др.