

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова»



На правах рукописи

Воронин Сергей Петрович

**НАЛОГОВЫЙ АНАЛИЗ АКТИВОВ И КАПИТАЛА  
ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ НА ОСНОВЕ ОЦЕНКИ ИХ  
СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ С УЧЕТОМ НАЛОГОВОЙ  
ПРОДУКТИВНОСТИ И БЮДЖЕТНОЙ ОТДАЧИ**

Специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Диссертация  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель:  
доктор экономических наук,  
профессор  
Дорошенко Юрий Анатольевич

Белгород - 2021

**ОГЛАВЛЕНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА АКТИВОВ И КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЙ.....	11
1.1 Создание обновленной концепции налогового анализа.....	11
1.2 Исследование категорий «активы» и «капитал» как объектов налогового анализа.....	29
1.3 Особенности налогового анализа внеоборотных и оборотных активов предприятия как элементов имущества.....	49
2. РАЗРАБОТКА НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА И ОЦЕНКИ АКТИВОВ И КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ.....	58
2.1 Методика налогового анализа и оценки справедливой стоимости активов и капитала хозяйствующих субъектов.....	58
2.2 Научные подходы анализа налоговой продуктивности активов и капитала и их видов.....	70
2.3 Алгоритм оценки бюджетной отдачи налогов.....	81
3. НАЛОГОВЫЙ АНАЛИЗ ИЗМЕНЕНИЯ АКТИВОВ И КАПИТАЛА РОССИЙСКИХ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	92
3.1 Налоговый анализ движения активов и капитала предприятий в различных видах экономической деятельности.....	92
3.2 Разработка модели оценки активов организаций на основе результатов налогового анализа.....	113
3.3 Организационное обеспечение налогового анализа российских коммерческих организаций.....	125
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	148
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	153

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** События, происходящие сейчас в международной экономике, породили системный мировой экономический кризис. Интересно, что не кризис 2008 года, не экономические санкции Запада, не пандемия не смогли оказать существенного негативного влияния на развитие отечественной экономики и состояние ее финансовой и налоговой систем. Вместе с тем, в связи с изменившейся социально-экономической ситуацией в мире и стране, необходима определенная корректировка концепции налогообложения в плане переосмысления роли отдельно взятых налогов для обеспечения налоговых доходов бюджета. Базой для начисления и уплаты основных видов налогов выступают активы и капитал предприятий. Так налог на прибыль организаций начисляется на основе сопоставления доходов, генерируемых активами, и расходами, создаваемыми пассивами, в том числе вследствие сложившейся структуры капитала (соотношения между собственным и заемным капиталом). Налоги на имущество формируются с учетом оценочной стоимости значительной части активов (внеоборотных активов), составляющих имущество предприятия. В этом смысле существенно возрастает роль налогового анализа активов и капитала хозяйствующих субъектов на основе оценки их справедливой стоимости с учетом налоговой продуктивности и бюджетной отдачи налогов, который призван методически обеспечить процесс дальнейшего развития налоговой системы страны. Поэтому тема диссертационного исследования представляется своевременной и актуальной.

**Степень разработанности проблемы.** Вопросы истории и теории налогообложения, определения сущности налогов, различных концепций налогообложения, порядка начисления и уплаты налогов отражены в работах: С.А. Анисимова, А.В. Аронова, Н.В. Балихиной, С.В. Барулина, П.Н. Брусова, М.С. Власовой, Л.И. Гончаренко, И.Е. Грекова, Л.В. Давыдовой, А.З. Дадашева,

И.Н. Дмитриевой, Н.Ф. Зарук, В.Р. Захарьина, Н.В. Ивановой, В.Н. Ильиной, О.В. Качур, И.А. Коростелкиной, Т.Е. Косаревой, Н.И. Малиса, Д.А. Мешковой, Е.А. Мурзиной, В.Г. Панскова, Б.А. Федосимова, Н.Д. Эриашвили и др.

Классификационные критерии налогов и налоговых систем описаны в монографиях и учебниках: Н.Г. Викторовой, Е.Н. Евстигнеева, В.Р. Захарьина, Ю.Б. Иванова, Л.Н. Лыковой, И.А. Майбурова, А.И. Нечитайло, Е.В. Ордынской, М.Я. Погореловой, Т.Я. Сильвестровой, Ю.А. Топчи и др.

Различные аспекты налоговой безопасности и налогового контроля представлены в трудах известных отечественных ученых: М.А. Азарской, Ю.С. Богатырева, Н.В. Бондарчук, Н.Г. Варакса, Н.Г. Викторовой, Л.И. Данилькевича, Л.В. Донцовой, Е.А. Зориной, Т.Н. Ковалевой, Н.Н. Косаренко, И.Р. Пайзулаева, В.Л. Поздеева, И.Н. Соловьева, Э.Ю. Терещенко, В.А. Хочуева, М.С. Шемякиной.

Исследование категорий «активы» и «капитал» с позиции финансового бухгалтерского учета во взаимосвязи с налоговым анализом представлено в работах: М.В. Беллендир, Н.Н. Бондина, М.В. Васильевой, М.А. Вахрушиной, И.В. Горского, Н.П. Кондракова, Н.А. Наумовой, А.Л. Полковского, Т.М. Рогуленко, Н.Е. Соловьевой, О.Л. Рыбаковой, А.Ю. Стаханова, А.Б. Тресницкого, В.В. Чувиковой, Р.В. Шеина, Л.Д. Юрьевой.

Взаимосвязь финансового управленческого учета и налогового анализа показана в научных трудах М.А. Вахрушиной, Е.Г. Дедковой, Л.А. Зимаковой, В.Ю. Ивашкевич, О.Л. Кавериной, В.Д. Керимова, Е.Д. Колесниковой, Е.Н. Костюковой, Г.С. Крохичевой, И.А. Масловой, И.Б. Мизиковского, С.Н. Миловидовой, Н.А. Никифоровой, Л.В. Поповой, С.Э. Рассказовой-Николаевой. Вопросы налогового учета раскрыты в работах Т.В. Бодровой, С.М. Бычковой, М.В. Мельник, О.А. Мироновой, Ю.И. Сигидова.

Вместе с тем, некоторые вопросы налогового анализа все еще не получили достаточного освещения и осмысления в монографиях, учебниках,

периодических изданиях и электронных информационных ресурсах. Это относится и к разработке теоретических основ налогового анализа активов и капитала хозяйствующих субъектов на основе оценки их справедливой стоимости с учетом налоговой продуктивности и бюджетной отдачи налогов.

**Целью диссертационного исследования** является теоретическое исследование категорий и элементов налогового анализа, определение его места в системе налогообложения, а также разработка нового подхода к анализу и оценки справедливой стоимости активов и капитала, налоговой продуктивности и бюджетной отдачи налогов для повышения качества налогового менеджмента и гармонизации отношений между государством и налогоплательщиками.

Достижение поставленной цели диссертационного исследования потребовало выполнения следующих **задач работы**:

- предложить структуру современной концепции налогового анализа, являющейся основой обновленной налоговой системы;
- разработать механизм ежедневной переоценки имущества предприятия и его капитала для расчета их справедливой стоимости на основе построения аналитической матрицы, создать методику переоценки, сформировать модель оценки активов и капитала организаций;
- исследовать активы и капитал предприятия с позиции их налоговой продуктивности, предложить методические подходы их анализа, а также рассчитать налоговую продуктивность активов и капитала в национальной экономике;
- проанализировать классификационные критерии налогов и предложить новый универсальный формализованный критерий классификации, рассмотреть значимость налогов для бюджетов и эффективность инвестиционных решений по повышению отдачи налогов, определить показатели отдачи налогов для бюджетов страны и региона;

- исследовать механизмы организационного обеспечения налогового анализа на федеральном и региональных уровнях и предложить усовершенствованную схему взаимодействия управлений ФНС для проведения анализа и модернизации порядка начисления и уплаты налога на имущество.

**Объектом диссертационного исследования** является финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов в части формирования доходов, расходов и финансовых результатов, начисления и уплаты налогов и налогового анализа.

**Предметом диссертационного исследования** выступают теоретико-методологические и прикладные вопросы начисления и уплаты налогов экономическими субъектами в интересах увеличения налоговой продуктивности активов и капитала и наращивания бюджетной отдачи налогов.

**Область научного исследования** соответствует пп. 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа» и 2.14 «Анализ активов и капитала субъектов хозяйствования» паспорта специальности ВАК РФ 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки), а также п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы» паспорта специальности ВАК РФ 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит.

**Теоретико-методологической основой** работы послужили результаты научных исследований отечественных и зарубежных специалистов, теоретиков и практиков, учетные теории и концепции, представленные в монографиях и публикациях в периодических изданиях, учебно-методической литературе по экономическому и налоговому анализу, налоговому контролю и налоговой безопасности, бюджетированию и управленческой отчетности; бухгалтерская и статистическая отчетность и учетные регистры экономических субъектов; федеральные законы, кодексы и нормативно-правовые акты, статистические, нормативные и аналитические материалы органов управления страны.

В диссертационном исследовании были использованы классические методы познания, такие как анализ, обобщение, абстрагирование, логический метод и др., а также специальные учетные приемы, методы экономического и налогового анализа, моделирование, графическое представление.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по организации и проведению налогового анализа активов и капитала хозяйствующих субъектов на основе оценки их справедливой стоимости с учетом налоговой продуктивности и бюджетной отдачи, результаты которого обеспечивают эффективность принимаемых налоговых решений на макро- и микроуровнях.

В процессе выполнения исследования получены следующие **научные результаты**, выносимые на защиту.

***По специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика:***

- структурирована последовательность реализации обновленной концепции налогового анализа с участием государства и налогоплательщиков, включающая модернизацию налогового законодательства, корректировку налоговой политики, налогового администрирования и контроля, механизмы налоговой безопасности, обеспечивающая гармонизацию интересов участников налоговых отношений;

- разработаны научно-методические рекомендации по определению посредством инструментария налогового анализа справедливой стоимости имущества и капитала экономического субъекта, обосновывающие необходимость переоценки имущества и включающие формализацию расчета справедливой среднегодовой стоимости имущества и капитала и модель оценки активов и капитала;

- предложена система показателей анализа налоговой продуктивности активов и капитала, позволяющая определять реальный уровень генерирования

налогов на прибыль и имущество организаций различными видами активов и капитала;

***По специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:***

- научно обосновано введение в систему налогового анализа показателя бюджетной отдачи налога, характеризующего процесс сопоставления налоговых доходов и расходов на организацию налогообложения, а также разработан алгоритм его расчета по рангам и классам благоприятных и неблагоприятных ситуаций для участников налоговых отношений;

- на основе исследования организационного обеспечения налогового анализа предложена схема взаимодействия управлений ФНС при осуществлении аналитических функций и при разработке предложений по изменению порядка начисления и уплаты налога на имущество;

**Теоретическая значимость диссертационного исследования** состоит в расширении научных знаний в области налогового анализа и определяется разработкой теоретических положений его обновленной концепции, что расширяет понимание основных принципов налогового анализа в части исследования справедливой стоимости активов и капитала, налоговой продуктивности и бюджетной отдачи налогов. Полученные теоретические результаты дают возможность продолжить научные исследования в области внедрения в практику экономических субъектов разработанных методик определения налоговой продуктивности активов и капитала и оценки их справедливой стоимости.

Разработанные научные рекомендации обладают практическим характером и могут быть применены в аналитической, управленческой и учетной деятельности экономических субъектов, осуществляющих разработку и внедрение новых способов и методов определения результативности, продуктивности и эффективности деятельности по начислению и уплате



налогов, в оценке и прогнозировании показателей, связанных с налогообложением и формированием отчетности.

**Достоверность** результатов диссертационного исследования подтверждается выдвинутыми в соответствии с выбранной темой научными гипотезами о том, что различные виды налогов генерируются всеми видами активов и капитала, оцениваемыми по справедливой стоимости, что, в конечном счете, способствует наращиванию их налоговой продуктивности и увеличению бюджетной отдачи налогов, уточнением базовых категорий, подробным анализом научных публикаций, применением научного инструментария и аналитических методов, а также практической апробацией и внедрением результатов проведенного исследования.

**Апробация и использование выводов исследования.** Главные научные понятия, заключения и практические решения, принятые по итогам диссертационной работы, излагались и дискутировались на международных и отечественных форумах, получив одобрительные отзывы: «международной научно-практической конференции «Механизмы управления экономическими, экологическими и социальными процессами в условиях инновационного развития» (2017), международной конференции «ANTiM 2018 - Application of New Technologies in Management» (2018), X Международной заочной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономического развития» (2019), Международной научно-практической конференции, посвященной 65-летию БГТУ им. В.Г. Шухова «Наукоемкие технологии и инновации» (XXIII научные чтения) (2019), заочной X Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономического развития» (2019), международной научно-практической конференции «Прорывные экономические реформы в условиях риска и неопределенности (2020), международной научно-практической конференции «Прорывные научные исследования: проблемы, пределы и возможности» (2020), международной

научно-практической конференции «Прогнозирование социального и экономического развития в новых геополитических условиях» (2021).

Практические рекомендации и разработанные методики внедрены в учетно-аналитическую деятельность экономических субъектов, что дало возможность обеспечить новое качество информационно-аналитического обеспечения и налогового анализа.

Отдельные положения диссертационного исследования используются в учебном процессе при подготовке студентов экономического профиля по дисциплинам «Налоговые расчеты в бухгалтерском деле», «Налоги и налогообложение», «Налоговая система Российской Федерации» в БГТУ им. В.Г. Шухова».

**Публикации.** Наиболее значимые положения диссертационного исследования были опубликованы в 17 научных работах общим объемом 8,21 п.л. (авторский вклад составляет 6,59 п.л.), в том числе в изданиях, включенных в перечень рецензируемых научных изданий ВАК, опубликовано 5 работ (всего 3,51 п.л., из них авторский вклад составляет 3,07 п.л.).

**Структура и объем работы.** Работа состоит из введения трех глав, заключения и списка использованных источников. Основной текст изложен на 169 страницах. Диссертация содержит 5 рисунков, 34 таблицы. Общее количество использованных источников – 151.

# 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА АКТИВОВ И КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЙ

## 1.1 Создание обновленной концепции налогового анализа

Для своевременного выполнения предприятиями их обязательств перед бюджетом необходимо создание обновленной концепции налогового анализа. Последняя должна создать предпосылки сбалансированного учета интересов всех участников налогового процесса в лице государства и предприятий, что позволит своевременно начислять и зачислять налоги, пополнять доходы бюджетов и финансировать их расходы. Следует на постоянной основе производить ревизию и обновление теории налогового анализа и внедрять соответствующие научные положения в налоговую практику. Несмотря на то, что отечественные ученые за годы реформ внесли значительный вклад в налоговую науку, многие теоретические положения требуют корректировки.

Законодательная база, в первую очередь НК РФ (ст. 8) в определении понятия налога выделяет такие его признаки как обязательность, индивидуальность, безвозмездность, субъектность (организациями и физические лица), право собственности или наличие оперативного управления при отчуждении денежных средств, необходимость финансирования деятельности государства на всех иерархических уровнях [1]. Указанные признаки налога как такового, зафиксированные в кодексе не оспариваются теоретиками налоговой науки и хозяйствующими субъектами, поскольку многократно подтверждаются реальной экономической практикой.

В то же время научное осмысление категориального аппарата налоговой проблематики дает иногда различные трактовки налога как экономической категории, которые широко представлены в трудах А.В. Аронова, Н.В. Балихиной, М.С. Власовой, А.З. Дадашева, И.Н. Дмитриевой, Н.Ф. Зарука, Н.В. Ивановой, В.Н. Ильиной, О.В. Качур, А.В. Сидоровой [9, 12, 30, 47, 51, 57, 62, 64, 68, 129].

Известна позиция С.В. Барулина, когда совокупный налог рассматривается как специфическая, иррациональная и монопольная цена публичных услуг (благ), предоставляемых государством и совокупность денежных отношений, опосредующих движение на эквивалентной, возвратной и возмездной основе части стоимости валового (чистого) продукта общества от налогоплательщиков к государству [13, с. 104-105]. Это и подобные ему определения интересны как образец осмысления налогов не только с точки зрения с точки зрения налоговой науки, но и экономической теории. Действительно, указание на экономические, в том числе денежные отношения, идет в русле классической теории финансов, когда и финансы, также рассматриваются как совокупность отношений по поводу распределения и перераспределения фондов денежных средств. В этом смысле налоговые отношения это часть финансовых отношений. Однако с точки зрения теории финансов финансовые отношения, в отличие от кредитных отношений, как раз таки и отличаются невозвратностью и безвозмездностью, поскольку начисленные и уплаченные налоги, как правило, не возвращаются и не возмещаются предприятиям. Что же касается понимания налогов как «цены услуг», то это справедливо, такое понимание может быть актуально и полезно при выстраивании партнерских отношений между налоговыми органами и хозяйствующими субъектами. Это осознают добросовестные налогоплательщики и, естественно пополняют бюджеты, участвуют в национальных проектах, и даже сверх уплаты необходимых налогов выступают спонсорами социально значимых программ.

Заслуживает внимания точка зрения Л.И. Гончаренко, в соответствии с которой путем налогообложения государство привлекает финансовые ресурсы и, одновременно регулирует экономику [94, с. 14]. На всем протяжении развития обществ в рамках любого экономического уклада посредством создания и корректировки налоговых систем в большей или меньшей степени аккумулировались финансовые ресурсы хозяйствующих субъектов. То, что в процессе более жесткого или более мягкого налогообложения идет

государственное регулирование экономики также неоспоримо, при более жестком варианте сокращаются возможности хозяйствующих субъектов финансировать собственную инвестиционную деятельность и текущую финансово - хозяйственную деятельность, а современных условиях развития народного хозяйства страны, что еще более важно, инновационную деятельность. Поэтому заслуживает одобрения положительная оценка законотворческой деятельности представительных и исполнительных органов власти страны, данная Н.Д. Эриашвили, поскольку она направлена на создание понятной и прозрачной налоговой системы, путем принятия НК РФ, подзаконных актов (ПБУ), которые сыграли существенную роль в создании предпосылок «общественного договора» между органами власти и юридическими и физическими лицами, который позволил одновременно пополнять бюджеты и создавать условия для устойчивого экономического роста [95, с. 44].

Экономическая история Российской Федерации дает безусловные подтверждения того, что пренебрежение принципами соблюдения «общественного договора» всеми сторонами и участниками налогового процесса вызывало серьезные негативные последствия. При отсутствии логичного и внятного налогового законодательства в начале реформ повсеместно наблюдалось уклонение предприятий от своевременного и обоснованного начисления и уплаты налогов. Более того, даже те хозяйствующие субъекты, которые начисляли налоги не перечисляли их в бюджеты, использовали просроченную задолженность по эти обязательствам для финансирования своей финансово - хозяйственной деятельности. Складывалась парадоксальная ситуация, когда было «выгодно» не платить налоги, поскольку действующая пеня оказывалась меньше, нежели процентные ставки по банковским кредитам. Также отсутствовали серьезные санкции в виде уголовной и административной ответственности за неуплату налогов. Поэтому формирование «общественного договора», начавшиеся в 2000 году

оказало существенное положительное влияние на налоговый климат, серьезным предпринимателям стало «выгодно» платить налоги, хорошая налоговая история стала характеристикой успешного предпринимателя и по-прежнему подтверждает его высокий общественный статус.

Вместе с созданием и развитием новой налоговой науки российские ученые, такие как Е.А. Имыкшенова, Л.Н. Лыкова, В.Г. Пансков, М.Я. Погорелова, Т.Я. Сильвестрова по-разному классифицировали налоги и сборы [66, 83, 105, 107, 130], что отражало понимание научной общественностью важности налоговой проблематики. К настоящему моменту времени существует обширная литература, в которой представлены не только определения налогов, но и их различные классификационные критерии. К базовому и безусловному критерию В.Р. Захарьин относит способ взимания налогов, в этом смысле в обновленной концепции налогового анализа следует учесть доли и пропорции между прямыми и косвенными налогами [58, с. 38-42]. При рассмотрении объектов налогообложения, по нашему мнению, необходимо отдать предпочтение таким налогам как налоги на имущество по сравнению с налогами на прибыль и доход, последние могут на законных условиях минимизироваться налогоплательщиками. Также актуальна разработка разумного соотношения между федеральными, региональными и местными налогами и их распределением, в связи с тем, что многие субъекты РФ недополучают налоговые доходы и вынуждены постоянно просить дотации и субвенции из вышестоящих бюджетов. С позиции регулярности уплаты, на наш взгляд, более надежны регулярные налоги, они мотивируют предприятия осуществлять грамотное налоговое планирование, прогнозировать все составные части своего бизнеса, что создает надежную базу налогообложения. Таким образом, классификационные критерии налогов играют роль не только научного осмысления налоговых процессов, но и обеспечивают практическую деятельность хозяйствующих субъектов в плане их налогообложения.

Несмотря на пристальное внимание к различным направлениям налоговой науки пока еще не выработана единая, универсальная и развернутая терминология, охватывающая все стороны налогообложения. С другой стороны это закономерно, поскольку проблематика науки о налогах многообразна, а у представителей различных научных школ выработались разные подходы к критериям классификации налогов. Например, критерий «способ взимания налогов» Д.А. Мешкова трактует как перелагаемость налогов, критерий «уровень» соответственно как статус, а критерий «субъект налогообложения» - как субъектный статус налогоплательщика [88, с. 12-14]. Все это свидетельствует о больших перспективах дальнейших исследований различных аспектов налогообложения, специалистам пора уже ориентироваться в своих разработках не только на законодательную и нормативную базу, но и на собственное видение проблем исходя из потребностей практики. В этом смысле актуальна методология, которая уже используется в смежных финансовых науках, например объединение, укрупнение, агрегирование сходных по определенным признакам налогов в родственные по своему экономическому содержанию группы. Так продуктивен подход Б.А. Федосимова, когда группируются с одной стороны налоги, которые зависят от объема выручки, с другой стороны - налоги, которые зависят от затрат или налоги, зависящие от прибыли и налоги, не влияющие на прибыль [138, с. 56]. В действительности может быть выделено бесконечное число критериев классификации налогов и это правильно в научном плане, поскольку с разных сторон охватывает налоговую тематику. С другой стороны, следует уточнять важнейшие критерии по принципу важности и актуальности для налоговой практики и предлагать новые критерии, которые позволят обновлять существующую концепцию налогового анализа и вносить предложения по его корректировке в законодательные органы, органы управления и субъектам экономической деятельности. Таблица 1 содержит группировку некоторых существующих критериев классификации налогов, получивших наибольшее распространение в

научных изданиях. Как отмечалось, многие авторы при создании своих классификаций отталкиваются от нормативных документов, закладывают их в основу классификаций, ссылаются на законы и подзаконные акты, что, по их мнению, придает значимость научным исследованиям. Конечно, анализ и учет существующей нормативной базы – это необходимый элемент налоговых исследований, от него нужно отталкиваться в процессе разработки новых положений налоговой науки. Однако группировок, версий и комбинаций часто оказывается недостаточно для формулирования действительно инновационных подходов налогового анализа.

Таблица 1 - Группировка некоторых существующих критериев классификации налогов, получивших наибольшее распространение в научных изданиях

Автор определения и источник	Критерии классификации налогов
1	2
Налоговый кодекс РФ [1]	Федеральные налоги (налог на добавленную стоимость, акцизы на отдельные виды товаров, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за право пользования объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов); региональные налоги (налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на игорный бизнес); местные налоги (земельный налог, налог на имущество физических лиц)
Л.И. Гончаренко [94, с. 31]	Способ взимания; уровень публичной власти и государственного управления определяющего и устанавливающего отдельные элементы налогообложения; по платежеспособности налогоплательщика; способ уплаты
В.Р. Захарьин [58, с. 38-42]	Способ взимания налогов, объект обложения налогом, субъект налогообложения, уровень, метод расчета, источник возмещения, регулярность уплаты, получатель
Д.А. Мешкова и др. [88, с. 12-14]	Перелагаемость налогов, статус, субъектный статус налогоплательщика
Б.А. Федосимов [138, с. 56]	Зависимость от величины реализации; определяемые расходами; формируемые величиной прибыли; налоги, не связанные с финансовым результатом
Н.Д. Эриашвили и др. [95, с. 63-65]	Иерархический уровень, вид налогоплательщика, объект налогообложения, способ обложения, применяемая ставка, метод установления налоговых ставок



Проведенные нами исследования показали, что обновленная концепция налогового анализа требует не только разработки инновационных классификационных критериев налогов, но и создания на их основе экономических моделей, которые в последующем могут быть внедрены в налоговую практику всех участников налогового процесса. То есть принцип создания нового критерия состоит в решении не только научных, но и практических задач налогового анализа. В этом смысле нами разработан и апробирован новый универсальный формализованный критерий классификации налогов – бюджетная отдача налога. История развития новой российской налоговой системы показала, что в различные периоды ее функционирования некоторые налоги оказывались неэффективными, таким был отмененный впоследствии налог с продаж (налоговая ставка 3 %). Ставки по другим налогам не мотивировали предприятия на наращивание положительного финансового результата, так по налогу на прибыль ставка составляла 38 % (13 % зачислялось в федеральный бюджет, 25 % - в бюджет субъекта федерации), а для кредитных организаций данная ставка вообще была на уровне 43 %. Естественно снижение этой ставки до 20 % создало принципиально новые условия и мотивации у хозяйствующих субъектов. Кроме того, по итогам 1993 года были введены чрезмерные штрафные санкции за недоначисление всех видов налогов, что в 1994 году разрушило многие средние и малые предприятия. На региональном уровне существовали экзотические налоги, например налог за использование иностранной символики в названии организации и др. подобные налоги, которые практически не поступали в бюджеты и т. д. Фактически многие налоги не создавали доходы бюджетов, т. е. отсутствовала бюджетная отдача налогов, в то же время возникали расходы на налоговое администрирование, которое при такой ситуации оказывалось неэффективным. Во второй главе диссертации будет представлена методика и формулы для расчета бюджетной отдачи налогов.

Понимание логики создания структуры обновленной концепции налогового анализа требует исследования превращения налоговой системы СССР в соответствующую налоговую систему РФ. Закономерно, что, несмотря на революционный характер начавшихся в 1992 году экономических реформ контуры налоговой системы менялись постепенно. С.А. Анисимов отмечает, что основные дореформенные налоги сохранились в дореформенном виде, новыми стали НДС, налог на имущество и некоторые местные налоги [7, с. 239]. Интересно, что в первые годы реформ для определения обоснованных расходов хозяйствующих субъектов налоговые органы использовали Положение о составе затрат относимых на себестоимость, унаследованное с дореформенного периода. Новые подходы внедрялись болезненно, например уже широко распространенные в международной теории и практике линейный и нелинейный методы начисления амортизации основных средств не принимался в расчет, при проверке правильности определения соответствующих расходов использовался лишь линейный метод, хотя в трудах отечественных специалистов по налоговой теории преимущества нелинейного метода уже тогда были хорошо известны. Таким образом, возник определенный разрыв между потребностями налогового планирования хозяйствующих субъектов и действующей нормативной базой, который был позднее исправлен принятием НК РФ. Однако предприятия, пытавшиеся использовать нелинейный метод начисления амортизации попали тогда под существенные штрафные санкции, это еще раз подтверждает необходимость постоянного обновления и корректировки нормативной базы налогообложения в соответствии с потребностями развития экономики. В то же время нужно подчеркнуть и положительные моменты, возникшие при формировании новой системы налогообложения, в том числе важнейшая на тот момент времени роль для экономических реформ НДС, акцизов и таможенных пошлин из-за невозможности для хозяйствующих субъектов ухода от начисления и уплаты этих налогов. Также позитивным элементом новой системы налогообложения

выступило льготирование для ряда хозяйствующих субъектов, в том числе малых предприятий, уплаты налога на прибыли (до 50 %) при направлении прибыли на инвестиционные цели.

Традиция, возникшая в начале налоговых реформ, предоставляющая предприятиям возможности маневра и снижения величины налогооблагаемой прибыли сохраняется и в настоящее время, о чем пишут в своих работах Н.И. Малис, А.И. Нечитайло и В.В. Рощупкина [84, 100, 123]. В случае, если предприятие формирует расходы в строгом соответствии с требованиями НК РФ оно может в принципе добиться равенства этих расходов выручке от реализации продукции и получить значение налогооблагаемой прибыли равное нулю. Такая ситуация полностью исключена по налогу на имущество, который начисляется и уплачивается независимо от финансового результата. В настоящее время в соответствии с нормативной базой налогообложения вышеуказанный налог начисляется и уплачивается на основе, как минимум, балансовой среднегодовой (средней) стоимости имущества, которую невозможно снизить законными путями. Если же в обновленную концепцию налогового анализа включить положение о расчете стоимости имущества на базе справедливой оценки, что соответствует международной практике, по ряду активов стабильно работающих предприятий можно будет наблюдать увеличение налогооблагаемой базы и, соответственно, величины налогов на имущество. Наоборот, «слабые» предприятия снизят налоговую нагрузку, поскольку их активы представляют меньший интерес для покупателя, тем самым для них будут созданы налоговые предпосылки использования потенциально недоплаченного налога на имущество в интересах финансирования финансово-хозяйственной деятельности, что в свою очередь позволит в перспективе улучшить их финансовое состояние и укрепит налоговую базу в будущем.

В условиях экономики рыночного типа, постепенно развивающейся с начала реформ и укрепляющейся с каждым годом представители российской финансовой

и налоговой науки с одной стороны адаптировали к отечественным условиям различные разработки зарубежных специалистов, с другой стороны выдвинули оригинальные идеи, которые могут быть использованы в обновленной концепции налогового анализа. Возникло понимание того, что любая область финансово-экономической деятельности должна выстраиваться с учетом соответствующей политики, применительно к налоговой науке речь идет о налоговой политике. Заслуживает одобрения положение Л.И. Гончаренко о том, что налоговая политика представляет собой механизм реализации поставленных государством задач и имеет не только и не столько фискальные цели, но и экономические цели, социальные цели, международные цели, экологические цели и т.д. [135, с. 11]. Однако отметим, что налоговая политика есть прерогатива не только государства, но и предприятий, которые в рамках финансовой политики могут формировать не только учетную политику, амортизационную политику, кредитную политику, но и налоговую политику, взаимосвязанную со всеми вышеназванными элементами финансовой политики. Так, вновь созданному предприятию, не имеющее значительной доли на рынке, несущему значительные расходы целесообразно, при прочих равных условиях, установить начисление амортизации линейным методом или нелинейно-прогрессивным методом, с тем чтобы не получить в процессе хозяйственной деятельности отрицательные финансовые результаты, что отрицательно повлияет на налоговую политику. Наоборот, хозяйствующему субъекту со значительными оборотами и растущим рынком выгодны нелинейно-регрессивные методы амортизации, поскольку на первоначальном этапе эксплуатации вновь приобретенных основных средств они смогут законно снизить величину налогооблагаемой прибыли, что в полной мере может быть отнесено к налоговой политике. Применительно к налогу на имущество предприятие может, как нарастить балансовую стоимость имущества и, тем самым, увеличить налоговые платежи, так и сократить стоимость имущества, путем продажи непрофильных активов, во втором случае

с точки зрения налоговой политики налог на имущество снизится. Вообще одной из целей налоговой политики предприятия является выстраивание всей логики хозяйственной, финансовой и налоговой деятельности еще до того, как начался производственный процесс, в противном случае хозяйствующий субъект действует необдуманно и хаотично, что ведет к потерям.

Большую роль в обновленной концепции налогового анализа играет налоговое администрирование, его значение раскрыто в разноплановых работах Л.В. Давыдовой, Л.И. Данилькевич, Э.Ю. Терещенко и В.А. Хочуева на эту тему [46, 49, 134, 142]. В различных концепциях налогового анализа, отражавших реформирование налоговой системы страны, налоговое администрирование понималось по-разному. На определенном этапе произошло разделение функций налогового анализа, который осуществлялся ИФНС в плане проверки налоговой отчетности предприятий и правильности начисления ими налогов и налогового администрирования, которое осуществляли подразделения созданной налоговой полиции, которые по существу выполняли правоохранительные функции, заменяя соответствующие службы органов внутренних дел. Можно согласиться с Н.Н. Косаренко в том, что налоговое администрирование занимает важное место в структуре налогового анализа и его предназначение состоит в реализации не карательных функций в виде привлечения налогоплательщиков к административной и уголовной ответственности, это прерогатива правоохранительных органов, но в анализе данных, которые могут послужить причиной проведения налоговых реформ [79, с. 5-6]. Хотя налоговое администрирование это в первую очередь функция государства, хозяйствующие субъекты также участвуют в реализации налогового администрирования, поскольку в случае эффективной деятельности по начислению и уплате налогов на уровне предприятия минимизируются усилия государственных органов в этом направлении.

Закономерно, что при таком подходе в составе налогового администрирования выделяется налоговый контроль, которому посвятили свои

труды российские специалисты Ю.С. Богатырев, Н.Г. Варакса, Е.А. Зорина, Т.Н. Ковалева, А.В. Лапин [17, 26, 61, 70, 82]. И.Р. Пайзулаев отмечает, что налоговый контроль обычно ассоциируется с анализом соответствия действий предприятий требованиям законов и подзаконных актов о налогах и сборах, проверке обоснованности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов [103, с. 8]. По нашему мнению, налоговый контроль следует понимать шире, нежели это представлено во многих работах, проверка исполнения норм налогового законодательства это только часть налогового контроля, другая его часть – выявление проблем и узких мест налоговых норм и подготовка на различных уровнях предложения по их корректировке и обновлению. Кроме того, реализация налогового контроля должна осуществляться не только на государственном уровне, но на уровне предприятий. Любой хозяйствующий субъект, реализующий налоговый контроль, также анализирует как правильность начисления и уплаты налогов, что предохраняет его от потерь в случае упущений и ошибок, так и инициирует во взаимодействии с налоговыми органами возможные изменения в налоговом законодательстве.

В условиях существования традиционных рисков финансово-хозяйственной деятельности предприятий и появлении ранее неизвестных видов рисков актуализируются вопросы экономической безопасности вообще и налоговой безопасности в частности. Не случайно такие ученые как М.А. Азарская, Н.В. Бондарчук, Н.Г. Викторова, Л.В. Донцова, В.Л. Поздеев, И.Н. Соловьев, М.С. Шемякина посвятили свои труды проблемам налоговой безопасности [4, 14, 29, 52, 108, 131, 146]. По нашему мнению налоговая безопасность – это часть финансовой безопасности, которая в свою очередь – элемент экономической безопасности. Так, в настоящее время мировая экономика повсеместно испытывает последствия пандемии, что привело к резкому падению производства, ухудшению большинства показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятий, превращению бывших прибылей в убытки и т. д. В

свою очередь отсутствие положительных финансовых результатов привело к существенному недополучению всех видов налогов и ухудшению показателей налоговой безопасности. Поэтому совершенно обоснованным выступает заключение О.А. Мироновой о том, что для избежания и минимизации налоговых рисков, необходимо совершенствование налоговой безопасности и, соответственно, корректировка методологического, организационно-правового и информационного обеспечения [96, с. 21-22]. В то же время налоговая безопасность всегда будет связана с налоговым администрированием и налоговым контролем, мероприятия на любом иерархическом уровне, способствующие совершенствованию налогового администрирования, включают в себя элементы налогового контроля, все вместе они укрепляют налоговую безопасность. На рисунке 1 показана субординация и взаимодействие налоговой политики, налогового администрирования, налогового контроля и налоговой безопасности в структуре налогового анализа.

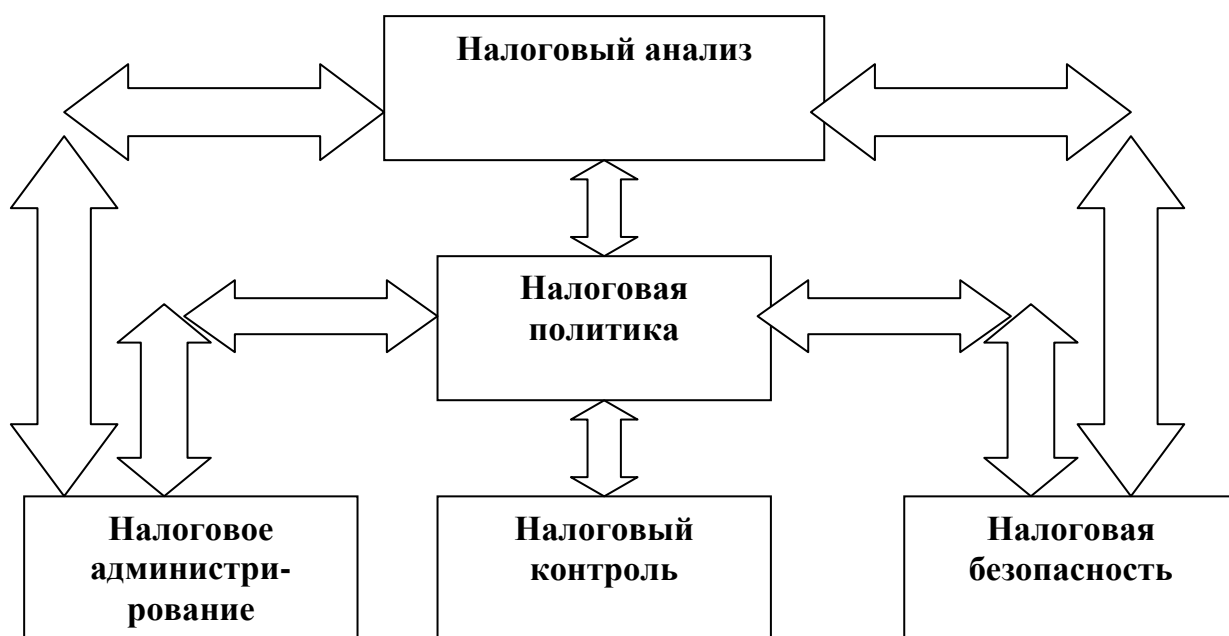


Рисунок 1 - Субординация и взаимодействие налоговой политики, налогового администрирования, налогового контроля и налоговой безопасности в структуре налогового анализа

В условиях динамично изменяющейся мировой и отечественной экономики в рамках налоговой науки такие исследователи как А.А. Агирбова, Ф.С. Агузарова, М.Г. Алимурзоева, И.В. Багдасарян, А.В. Бакунин, А.А. Болатова, А.В. Брякина, Е.В. Воробьева, Ю.Ю. Дубина, И.А. Коростелкина, Ю.Н. Мегрикан, Г.А. Польская, А.В. Федоров выдвигают интересные гипотезы, формулируют выводы, делают предложения, которые могут быть учтены при создании обновленной концепции налогового анализа [2, 3, 5, 10, 11, 18, 22, 31, 54, 74, 75, 85, 110, 137]. Большой интерес представляют положение И.А. Майбурова и Ю.Б. Иванова о том, что с точки зрения государства формирование налоговых доходов для финансирования расходов является важной, но не основной целью, необходима мотивация налогоплательщиков, создающая их заинтересованность в уплате налогов вследствие понимания того, эти налоги формируют общественно полезные [97, с. 21]. Исходя из уже рассмотренных нами позиций многих специалистов в области налогов и налогообложения это очень продуктивная для всех участников налогового процесса позиция, формирующая предпосылки «общественного договора» между представительными и исполнительными органами власти и обществом. Уже сейчас в стране достаточно известных фактов, когда успешный бизнес, граждане не только добросовестно выполняют свои обязанности налогоплательщиков, но и спонсируют и безвозмездно финансируют социально значимые проекты. Следовательно, можно согласиться с С.В. Шарохиной в том, что существует определенная зрелость российского общества, при этом идет процесс расширения налогооблагаемой базы предприятий за счет частно-государственного партнерства [145]. С позиции укрепления экономической, финансовой и налоговой безопасности, рассмотренных выше, увеличение налоговых доходов бюджетов создает комфортный инвестиционный климат, способствующий внедрению инноваций в производственной и социальной сферах, на что обращает внимание Е.В. Ордынская [102, с. 3]. Все вместе это



снижает налоговые риски, укрепляет налоговую систему, консолидирует общество.

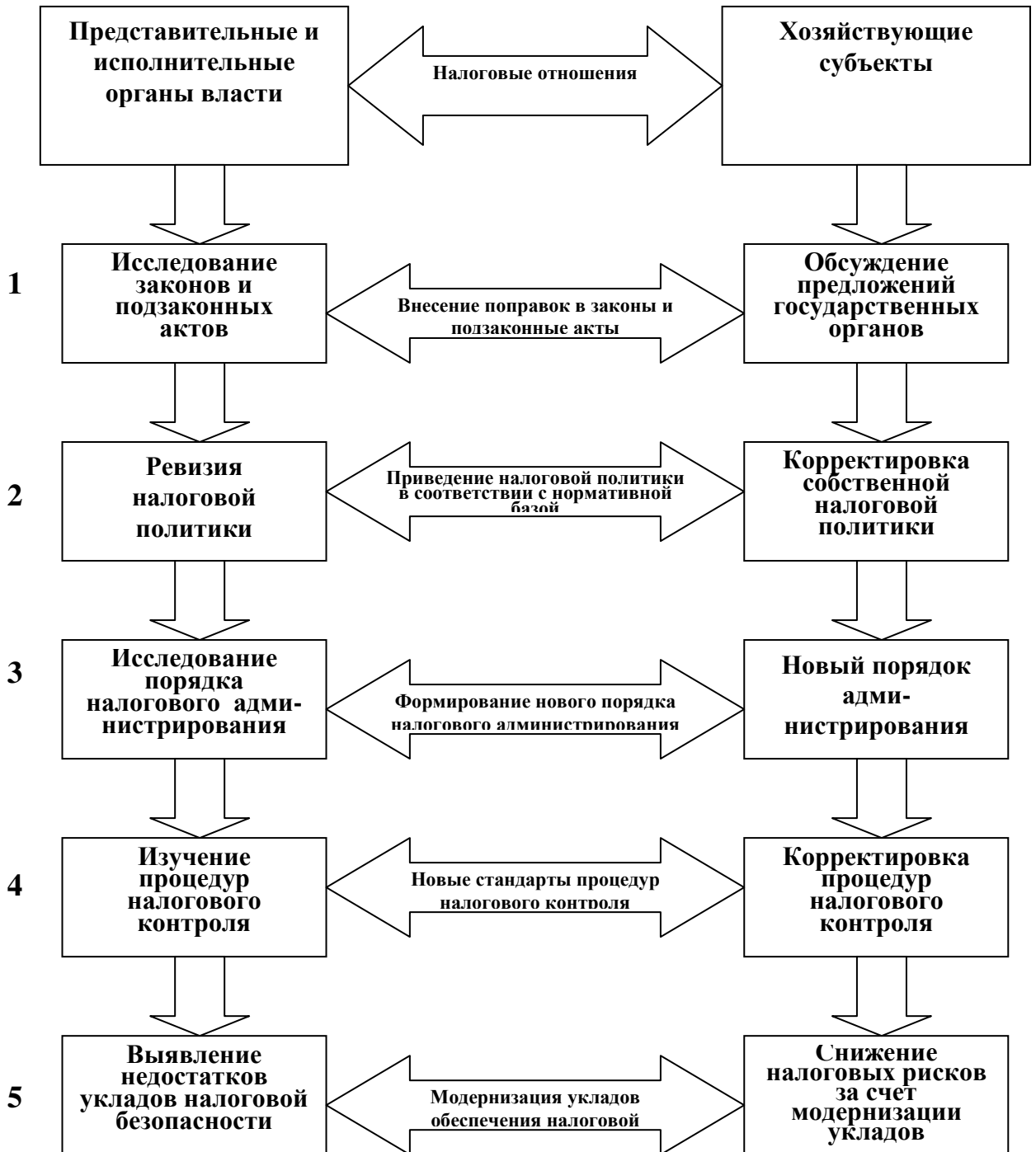


Рисунок 2 – Последовательность реализации обновленной современной концепции налогового анализа

Изучение существовавших и действующих концепций налогового анализа дает возможность заключить, что с учетом международного и российского опыта построения налоговых систем в современных условиях актуальны те концепции, которые социализируют отношения между государством и налогоплательщиком, выстраиваются на принципах общественного договора, способствуют развитию цивилизованных отношений между всеми участниками налогового процесса, учитывают не только задачи пополнения бюджетов, но и экономические интересы предприятий, о чем пишет в своих работах И.А. Майбуров [93, с. 68].

Разработка и реализация такой обновленной концепции налогового анализа позволит решать не только экономические, но и социальные вопросы развития российского общества, укрепит как государство в целом, так и общественные институты, усилит социальную направленность экономики, сбалансирует интересы различных социальных групп.

На рисунке 2 показана последовательность реализации обновленной концепции налогового анализа с участием государства и предприятий – налогоплательщиков. Поскольку в широком смысле сущностные характеристики налога предполагают финансовые отношения между участниками налогового процесса предполагается следующая последовательность реализации.

Первый этап реализации обновленной концепции налогового анализа предполагает комплексное исследование действующих законов и подзаконных актов, посвященных налоговой проблематике и выработку предложений по их корректировке для формирования баланса интересов представительных и исполнительных органов власти и хозяйствующих субъектов. Предприятия участвуют в обсуждении предложений государственных органов, тем самым создается консенсус обеих сторон и взаимопонимание. По итогам первого этапа вносятся изменения в налоговое законодательство.

Второй этап включает ревизию налоговой политики на всех уровнях, приведение ее в соответствии с новой нормативной базой, предприятия корректируют собственную налоговую политику с целью обеспечения ее соответствия государственной налоговой политике, при этом в политике хозяйствующих субъектов могут присутствовать новые положения, не противоречащие принятым нормативным документам.

Третий этап содержит исследование порядка налогового администрирования, его регламентов и процедур, функций и полномочий органов администрирования и т.д. В результате возникает новый порядок налогового администрирования на всех его иерархических уровнях.

Четвертый этап подразумевает изучение действующих процедур налогового контроля и их корректировку, на государственном уровне вырабатываются и утверждаются новые стандарты этих процедур, на уровне предприятий – корректировка действующих процедур и создание их корпоративных стандартов.

Пятый этап основан на выявлении недостатков существующих укладов обеспечения налоговой безопасности, их модернизации в разрезе постоянно меняющихся условий, хозяйствующие субъекты, формируя новые уклады укрепления налоговой безопасности, снижают налоговые риски.

Таким образом, налоговая политика, налоговое администрирование, налоговый контроль и налоговая безопасность являются элементами налогового анализа как на макро- так и на микроэкономическом уровнях, при этом между ними действует механизм обратной связи. На макроэкономическом уровне субъектами налогового анализа выступают представительные и исполнительные органы власти, на микроэкономическом уровне – хозяйствующие субъекты. В процессе налогового анализа определяются цели налоговой политики, но при ее реализации создаются информационные ресурсы, которые используются в налоговом анализе для корректировки налоговой политики. Налоговая политика определяет правила налогового

администрирования и стандарты налогового контроля, которые обеспечивают налоговую безопасность, которая в свою очередь предоставляет материалы для налогового анализа, последний, в режиме обратной связи, корректирует налоговую политику и т. д. Следовательно, налоговый анализ объединяет, обобщает и служит основой формирования налоговой политики, организации налогового администрирования, налогового контроля и налоговой безопасности.

Налоговый анализ может быть определен совокупность научно-теоретических и практических подходов, разрабатываемых и реализуемых для целей увеличения доходной части бюджетов, оптимизации необходимых расходов и повышения бюджетной отдачи налогов на макроэкономическом уровне, а также повышения налоговой продуктивности объектов налогообложения на микроэкономическом уровне, включающих алгоритмы в виде необходимого количества моделей и финансовых коэффициентов. При этом налоговый анализ имеет своей целью учет и гармонизацию интересов государства и предприятий за счет охвата всех объектов налогообложения, генерирующих налоги.

В структуре налогового анализа в его теоретической составляющей представлены специальные знания о методах и приемах исследования для обработки и анализа экономической информации о налогообложении в разрезе всех направлений налогового анализа, в практической составляющей – обеспечивается постоянный налоговый анализ всей хозяйственной деятельности предприятия, в том числе анализ нормативной базы налогообложения, показателей хозяйственной деятельности, формирующих налоги, включая анализ налоговой политики, анализ обоснованности начисления и уплаты налогов, анализ бюджетной отдачи налогов, анализ объектов, генерирующих налоговую продуктивность.

## **1.2 Исследование категорий «активы» и «капитал» как объектов налогового анализа**

В рамках диссертационного исследования мы обосновываем положение о преимуществах имущественных налогов перед налогами, исчисляемыми на базе финансовых результатов, поэтому в случае учета данного положения в обновленной концепции налогового анализа серьезный акцент должен быть сделан на анализе имущества предприятий, которое в широком смысле слова включает в себя все виды активов, которые, создаются за счет капитала, как собственного, так и заемного. В этой связи, для разработки методического инструментария анализа активов и капитала следует проанализировать взгляды ученых, работающих в различных областях финансовой и налоговой науки на исследуемые категории.

В настоящее время законы, в первую очередь НК РФ, и подзаконные акты Российской Федерации, отражающие понимание активов и капитала не противоречат соответствующим традициям, сложившимся за рубежом. При этом в российской практике периодизация критериев отнесения активов и капитала к долгосрочным и краткосрочным не полностью совпадает с международной практикой, поскольку в ней отсутствует среднесрочный период. Тем не менее, выделение внеоборотных (долгосрочных) активов, использующихся в финансово-хозяйственной деятельности предприятия более одного года и оборотных активов (соответственно находящихся на балансе до одного года включительно) соответствует пониманию структуры активов принятому во всех странах мира. С точки зрения составных элементов внеоборотных активов можно говорить, в первую очередь, о нематериальных активах и основных средствах, вторые, как правило, преобладают в реальной хозяйственной практике на балансах хозяйствующих субъектов, хотя в процессе совершенствования нормативной базы бухгалтерского учета в РФ в структуре активов были выделены результаты исследований и разработок,

нематериальные поисковые активы, материальные поисковые активы и др., что по мнению Л.М. Полковского свидетельствует о более четком понимании законодателем особенностей различных видов внеоборотных активов [109, с. 42-47]. Известно, что оборотные активы включают запасы, дебиторскую задолженность и денежные средства. Возможно, со временем в результате теоретических разработок и их практического применения в российском бухгалтерском учете появятся и среднесрочные активы, поскольку этого требует налоговый анализ, вследствие того, что грань между внеоборотными активами и оборотными активами бывает несколько условной. Например, такой вид оборотных активов как дебиторская задолженность находится в составе оборотных активов, предполагается, что она пребывает так сроком до одного года. Однако возникает вопрос – куда относить этот вид актива в случае, если указанный срок нарушается? В этой связи актуализируется вопрос об определенном реформировании балансов отечественных предприятий с учетом как МСФО, так и, возможно, принципиально новых подходов.

Помимо временного аспекта, определяющего разделение активов на внеоборотные и оборотные, в бухгалтерском учете и налоговом анализе учитывается способ переноса стоимости активов, в течение всего срока полезного использования для внеоборотных активов и за один хозяйственный оборот для оборотных активов. Данный принцип классификации рассматриваемых укрупненных групп активов также может корректироваться в связи с тем, что функционирование современной инновационной экономики связано с постоянной конверсией активов – внеоборотных в оборотные, оборотных во внеоборотные и т. д., поскольку приобретенные первоначально как внеоборотные активы из за изменившейся конъюнктуры рынка они быстро превращаются в оборотные активы и наоборот. Это особенно проявляется в период кризисов, когда планы участников финансово-хозяйственной деятельности резко меняются, так купленный хозяйствующим субъектом объект недвижимости (магазин), который предполагалось использовать в

торговом бизнесе из-за резкого падения спроса продается с существенной скидкой. Другой пример, купленный для перепродажи грузовик, как товар, из-за возникших спросовых ограничений начинает использоваться для грузоперевозок, как объект основных средств и т. д. Такие ситуации часто возникают во время форс-мажорных ситуаций макроэкономического плана, например пандемии, недобросовестной конкуренции и т. д. Характерным примером здесь может стать работа лизинговых компаний, когда лизингодатель приобретает объект основных средств для лизингополучателя рассматривает его как основное средство, но при нарушении сроков лизингового платежа отчуждает внеоборотный актив и уже подходит к нему как к оборотному активу (товару). В любом случае в условиях постоянной конверсии активов на первый план выступают проблемы налогового анализа. Для внеоборотных активов это проблема оценки (оценка по остаточной или справедливой стоимости), проблема амортизации (выбор методов и способов амортизации) и т. д. Для оборотных активов - проблема конверсии одних подвидов оборотных активов в другие подвиды). Из-за резких колебаний рынка и в целях налогового анализа следует постоянно переоценивать все виды активов, поскольку влияние политических, финансовых и ранее неизвестных биологических рисков постоянно растет.

Поскольку активы предприятий формируются за счет собственного и заемного капитала, его налоговый анализ находится в центре внимания специалистов бухгалтерского финансового учета, в трудах Н.Н. Бондиной, Ю.И. Сигидова, С. Бычковой, Н.А. Наумовой, Т.М. Садыковой, В.В. Чувиковой, Л.Д. Юрьевой представлены различные трактовки капитала, его структуры, оптимальных пропорций между собственным и заемным капиталом, вопросы формирования и увеличения капитала, отражения соответствующих операций в учете и т. д. [23, 24, 25, 99, 126, 144, 151]. Так в работе Т.М. Рогуленко и С.В. Пономаревой подробно, детализировано и с разных сторон рассмотрены капитал и резервы, долгосрочные и краткосрочные обязательства

и их структура [120, с. 44-45]. Во многих случаях, акцент делается в большей степени на бухгалтерских аспектах исследования проблемы, а в меньшей степени – на аналитических. В то же время в процессе налогового анализа могут возникать проблемы адекватной оценки отдельных видов собственного и заемного капитала. Так, за номинальной оценкой добавочного капитала может скрываться переоценка основных средств, представленных в балансе по остаточной, но не справедливой стоимости, что может привести к завышению, и иногда очень значительному, величины собственного капитала. У некоторых предприятий все еще находятся на балансе физически вполне готовые к эксплуатации, но уж давно морально устаревшие объекты основных средств, реальная справедливая стоимость которых может быть равна стоимости металлолома. В этом случае справедливая стоимость добавочного капитала оказывается завышенной на величину разницы между остаточной балансовой и справедливой стоимостью, что искажает результаты налогового анализа. То же можно сказать и о той части добавочного капитала, которая связана с переоценкой уставного капитала ПАО в результате изменения рыночных котировок на ОРЦБ. В реальной практике анализ может строиться на основе балансовых данных на последнюю отчетную дату, например 3 месяца назад, но за это время капитализация корпорации может упасть на 30 % чему есть немало примеров из современной практики. Вывод – для целей налогового анализа нужно использовать данные ежедневных балансов предприятий.

Вообще нужно подчеркнуть, что распространенные в традиционных источниках классические положения о делении капитала на собственный капитал и заемный капитал являясь классическими, они представлены в частности в работе Ю.И. Сигидова и Г.Н. Ясенко [24, с. 283-284], однако не всегда отражают реалии современной рыночной экономики. Например, в случае использования лизингового финансирования и передаче объекта лизинга на баланс хозяйствующего субъекта, последний отражает лизинг как, долгосрочное обязательство или заемный капитал. В тоже время при



регулярных лизинговых платежах объект лизинга окончательно переходит в собственность лизингополучателя по символической цене, что дает основания учитывать его в анализе как частично собственный капитал. То же можно сказать о долгосрочных кредитах, выданных, например сроком на 49 лет, при добросовестном выполнении заемщиком обязательств в течении 48 лет и 364 (365) дней это аналог собственного капитала. В последнее время в международной и частично отечественной практике появились ранее неизвестные формы финансирования в виде партиальных траншевых кредитов (мезанинное финансирование) и исламское финансирование. С точки зрения отечественных стандартов учета нет ответа на вопрос – где учитывать эти формы финансирования и к какому виду капитала, собственному или заемному их относить, соответственно возникают проблемы и для налогового анализа. Таким образом, налоговый анализ капитала в части собственного капитала предполагает постоянную оценку и переоценку всех его видов, здесь действуют не только факторы биржевого характера, но и макроэкономические факторы, например инфляция. Ряд успешных предприятий, учрежденных в 90-е годы 20 века (ООО) имеют на своих балансах зафиксированную величину уставного капитал в размере 10 тыс. руб. или эквивалент 10 долл. США по состоянию на июнь 1993 года, с учетом инфляции и деноминации национальной валюты на сегодня эта сумма соответствует 10 руб. или 0,13 долл. США по состоянию на август 2020 года. Хозяйствующие субъекты, начавшие свою деятельность в 2013 году с уставным капиталом 10 тыс. руб. или 333 долл. США сейчас имеют оценку своего уставного капитала в иностранной валюте в размере 137 333 долл. США. Поэтому в интересах налогового анализа при оценке собственного капитала с позиции его справедливой стоимости следует делать поправку на инфляцию и валютные риски, последние особенно актуально для предприятий-участников внешнеэкономической деятельности.

В нашем исследовании обосновывается положение том, что принципы оценки и переоценки собственного капитала распространяются и на заемный

капитал, с учетом особенностей каждого из его видов [38, с. 3-12]. Так, под воздействием инфляции переоцениваются как долгосрочные, так и краткосрочные кредиты и займы, однако в процессе реализации налогового анализа нужно понимать, что в отличие от переоценки собственного капитала переоценка заемного капитала, как это ни парадоксально, это благо для предприятия, потому что при обесценении заимствований хозяйствующего субъекта у него отсутствуют потери в силу их возвратного характера, это потери кредитора, однако в силу особенностей банковской деятельности, в конечном счете, теряет вкладчики и депозиторы кредитных организаций. Поэтому с позиции налогового анализа наличие на балансах предприятий долгосрочного и краткосрочного заемного капитала следует рассматривать как положительное явление, если хозяйствующий субъект сопровождает платежи по сумме кредита и процентам, он создает дополнительный финансовый результат за счет финансового рычага, что увеличивает налоговые поступления по налогу на прибыль. Это же касается кредиторской задолженности перед поставщиками, ее обесценение – это проблема кредитора, за исключением просроченной части задолженности, по которой возможны штрафы. Штрафы и санкции по просроченной кредиторской задолженности по платежам в бюджет и заработной плате не только увеличивают объем задолженности, но и несут имиджевые потери предприятия, что следует принимать во внимание при налоговом анализе.

Проблемы налогового анализа активов и капитала предприятий довольно подробно рассмотрены Л.А. Зимаковой, В.Ю. Ивашкевич, О.Л. Кавериной, В.Д. Керимовым, Е.Д. Колесниковой, Е.Н. Костюковой, Г.С. Крохичевой, И.Б. Мизиковским, Л.В. Поповой, С.Э. Рассказовой-Николаевой, О.Л. Рыбаковой раскрывающими различные аспекты управленческого учета [59, 60, 63, 67, 69, 71, 80, 81, 89, 113, 114, 115, 118, 124]. Например, М.А. Вахрушина включает в состав его объектов активы, обязательства и капитал наряду с затратами, доходами и финансовыми результатами [28, с. 33]. При данном подходе четко

очерчены активы, а также собственный и заемный капитал, таким образом, управленческий учет, исследуя собственный предмет, решает одновременно и проблемы налогового анализа, поскольку есть четкое понимание того, что существует тесная связь между возникновением различных видов активов за счет капитала, т.е. формируется налоговая база по налогу на имущество, далее сопоставляется выручка от реализации и расходы с выходов на финансовый результат, идет создание налоговой базы по налогу на прибыль. Иными словами, управленческий учет включает в себя в качестве элемента налоговый анализ, последний дает материалы для совершенствования управленческого учета.

Управленческий учет выработал много интересных подходов, актуальных для налогового анализа. Так, в работе Н.П. Кондракова делается акцент на то, что активы это хозяйственные средства, которые должны принести ей экономические выгоды в будущем, а собственный капитал – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов организации и ее обязательствами [73, с. 11-16]. В данном случае подчеркивается, что как хозяйственные средства все активы, по сути, есть имущество организации и дается понимание собственного капитала, соответствующее стандартам МСФО. С точки зрения активов, которые в российской практике оцениваются по балансовой остаточной стоимости важным представляется акцент на экономические выгоды в будущем, тем самым создается обоснования для оценки активов с применением дисконтирования и учета всего инструментария расчетов чистой приведенной стоимости. Кроме того, здесь сформулированы предпосылки использования в налоговом анализе многовариантных схем структурирования капитала при создании активов за счет выбора различных соотношений между собственным и заемным капиталом. Вообще выходя за рамки управленческого учета и налогового анализа нужно подчеркнуть, что понимание категории «капитал» далеко не однозначно как в научной литературе, так и в нормативных

документах. Например, при формировании статистической отчетности существует понятие «инвестиции в основной капитал», хотя подразумеваются инвестиции в основные средства. В научной литературе можно встретить словосочетания основной капитал и оборотный капитал, речь опять таки идет об основных и оборотных средствах. Не вдаваясь в дискуссию по этой теме подчеркнем, что в рамках данной работы под капиталом понимаются собственные и заемные ресурсы, направляемые на формирование активов.

Одной из проблем налогового анализа являются противоречия, существующие в российских законах и подзаконных актах, регулирующих налогообложение. На это обстоятельно обратили внимание иностранные инвесторы, вкладывающие капиталы в экономику Российской Федерации. Известно, что с одной стороны бухгалтерский учет в стране ведется в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», а налоговой учет - с Налоговым кодексом Российской Федерации. В связи с этими обстоятельствами у специалистов налогового анализа возникают вопросы, чем руководствоваться при его осуществлении, нормами НК РФ или ПБУ, поскольку в разных случаях возникают разные результаты. Например, при начислении амортизации по НК РФ используются два метода, линейный и нелинейный, при применении ПБУ 6/01 «Учет основных средств» – четыре способа. С методами начисления амортизации определенная ясность есть, но как поступить аналитику, если он принимает к анализу потенциальные финансовые результаты, спрогнозированные при использовании предприятием способов - по сумме чисел лет срока полезного использования или списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). В связи с тем, что суммы амортизации основных средств при методах и способах будут разные, могут возникать различные прогнозы по прибыли и соответствующему налогу, что затрудняет налоговый анализ. Представляется, что законодателю следует унифицировать положения бухгалтерского и налогового учета и устранить противоречия между ними. В рамках предлагаемой нами в работе обновленной

концепции налогового анализа необходимо обеспечить участие всех сторон в инициировании корректировки законодательства, что позволит, в конечном счете, укрепить информационную базу налогового анализа.

Преодоление противоречий российской нормативной базы в части начисления и уплаты налогов может происходить путем ее адаптации к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), в этом плане отечественные авторы, такие как Н.А. Никифорова, С.Н. Миловидова, Л.В. Попова предпринимают определенные усилия, в том числе разрабатывают новые подходы к анализу активов и капитала хозяйствующих субъектов [101, 112]. Для продуктивных дальнейших исследований активов и капитала предприятий обратимся к МСФО, посвященным этим понятиям и их интерпретациям в современной литературе, в частности в монографиях И.В. Горского, О.В. Медведевой, Т.Г. Лебединской, М.Р. Пинской, К.А. Пономаревой [44, 106, 111]. Для понимания содержания категории «активы» рассмотрим международные стандарты финансовой отчетности IAS (16) «Основные средства» и IAS (2) «Запасы». Общеизвестно, что стандарт IAS (16) «Основные средства» обеспечивает доведение до заинтересованных лиц данных об инвестициях предприятия в основные средства и о корректировках в направлениях указанных вложений, о критериях идентификации этого вида активов, оценки их балансовой стоимости, необходимых амортизационных отчислений и убытков от обесценения. А.Ю. Стаханов отмечает, что задача стандарта IAS (2) «Запасы» - фиксирование величины расходов, принимаемой в качестве актива и относимой на будущие периоды, в том числе применяемые методы определения расходов [133, с. 43, 52-54]. Важными признаками IAS (16) выступают доведение данных и их корректировка, критерии идентификации и убытки от обесценения, соответственно IAS (2) – расходы как актив, будущие периоды, методы определения.

Важным для российской практики налогового анализа является определение балансовой стоимости основных средств, как актива в отчетности без

накопленных убытков от обесценения. Если накопленная амортизация учитывается в российских стандартах отчетности (в балансах предприятий основные средства отражаются по остаточной стоимости), то убытки от обесценения здесь никак не отражаются. Следовательно, ключевой вопрос для налогового анализа – определить указанные убытки, причем с учетом всех видов износа, как физического, так и морального, последний, как правило, преобладает при оценке. Имея ввиду то, что убыток от обесценения актива это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину, а возмещаемая стоимость это большее из двух значений, справедливой стоимости актива или стоимости от его использования, подчеркнем, что в налоговом анализе на первый план выдвигается определение справедливой стоимости актива. Таким образом, при превышении балансовой стоимости над справедливой стоимостью имеем убыток ли переоценку со знаком минус, при превышении справедливой стоимости над балансовой стоимостью получаем прибыль или переоценку со знаком плюс. Поскольку согласно МСФО справедливая стоимость это цена, которая могла быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки, главной задачей переоценки основных средств становится определение справедливой стоимости. Однако далеко не все активы находятся в постоянном обороте с точки зрения совершения регулярных сделок купли-продажи, поэтому для расчета справедливой стоимости помимо анализа рынка становятся необходимыми экспертные оценки.

Принципы налогового анализа амортизации основных средств с учетом МСФО не противоречат РСБУ, стоимость актива распределяется в течение всего срока полезного использования. При этом в РСБУ отсутствует понятие специфической для предприятия стоимости или приведенной стоимости потоков денежных средств, что требует дисконтирования, последнее пока еще не вошло в оборот отечественного бухгалтерского и налогового учета, хотя этот

процесс неизбежен, дисконтирование и приведенная стоимость уже давно и активно используются в отечественной практике при определении эффективности инвестиционных проектов. Другая проблема, не раскрытая в МСФО – каким образом начислять амортизацию основных средств при их постоянной переоценке с учетом справедливой стоимости, в настоящее время отсутствуют методические подходы, делающие это возможным

Представленный в стандарте IAS (16) принцип оценки активов по справедливой стоимости в значительной степени присутствует в стандарте IAS (2) «Запасы». Как отмечалось, здесь мы также видим понимание расходов как актива, перенос его на будущие периоды до признания выручки в будущие периоды и методы определения расходов. В отличие от IAS (16) в IAS (2) присутствует понятие «чистая цена продажи», это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства, оценка запасов производится по наименьшей из двух величин - по себестоимости или по чистой цене продажи. Быстро меняющиеся в настоящее время макроэкономические, в том числе политические, условия рынка демонстрируют аналитикам, что оценку запасов следует производить по чистой цене продажи, причем на основе принципов справедливой стоимости. Резкие колебания мировых базовых активов относящихся к запасам, в том числе нефти, газа, металлов, минеральных удобрений и т. д., а также базовых товаров, определяющих жизнедеятельность человека, усилившиеся в результате пандемии показывают, что оценка по себестоимости может давать ошибочные результаты и в этом плане возрастает роль налогового анализа. Необходимо не просто совершенствовать методы и приемы этого анализа, но и прогнозировать результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятий по видам экономической деятельности, выделяя те из них, которые являются доходообразующими и «налогоемкими» в условиях актуализации всех видов рисков, в том числе налоговых рисков, что усиливает роль налоговой безопасности. Также подчеркнем, что оценка запасов должна

производится не только на основе реальных сделок на организованных и неорганизованных рынках, но и с учетом экспертных оценок авторитетных и хорошо зарекомендовавших себя рейтинговых агентств и аудиторских фирм, поскольку рынки в условиях кризиса часто нестабильны и волатильны.

Продолжая характеристику оценки запасов в послекризисных условиях выскажем мнение об оценке запасов по себестоимости. При такой оценке обычно применяются методы учета по нормативным затратам и по розничным ценам, в первом случае в расчет берутся нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, во втором случае, как правило в торговле, запасы в виде товаров, состоящие из большого количества быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли. В обоих случаях используется метод «первое поступление - первый отпуск» (ФИФО) или метод средневзвешенной стоимости. Учитывая уже охарактеризованные разнонаправленные тенденции в движении справедливой стоимости запасов метод учета по нормативным затратам позволит определить их нормальные расходы лишь в физическом объеме, совокупная справедливая стоимость все равно будет меняться непредсказуемого, имея ввиду традиционные подходе к оценке. Набор запасов в виде товаров с одинаковой нормой прибыли не решит проблемы адекватной оценки для налогового анализа, в основе розничных цен в любом случае лежат оптовые цены, подверженные существенным колебания, поэтому в основе оценки запасов по себестоимости все равно будет лежать «чистая цена продажи». С точки зрения выбора методов (ФИФО или средневзвешенной стоимости) предпочтение нужно отдать средневзвешенной стоимости, вследствие, не просто быстро, но иногда и ежедневно меняющейся справедливой стоимости запасов.

За годы реформ представители российской налоговой науки провели большой объем работы по осмыслению международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности и адаптации российских стандартов к международной бухгалтерской и налоговой практике. Как было показано выше,



категории «обесценение активов», «справедливая стоимость активов» и «специфическая для предприятия стоимость» должны быть использованы в обновленной отечественной концепции налогового анализа. А.Б. Тресницкий и О.А. Жуковина отмечают, что история оценки активов включает определенные периоды, когда определение их стоимости осуществлялось на базе первоначальной стоимости, текущей (восстановительной) стоимости, рыночной стоимости [86, с. 37-41]. Достоинством оценки по справедливой стоимости, является не просто рыночный характер ее определения, а проведение соответствующей операции по купле-продаже актива на добровольной основе между участниками рынка. При этом добровольный характер имеет решающее значение, поскольку в зарубежной и отечественной хозяйственной практике иногда за рыночными отношениями скрывается деятельность инсайдеров, сговор участников организованных и неорганизованных рынков и другие мнимые рыночные отношения. Несмотря на принятые в РФ нормы уголовной ответственности за использование инсайдерской информации при заключении сделок, механизм выявления таких сделок пока еще на отработан в полной мере, как это давно уже сделано за рубежом. Поэтому сегодня это пока еще, во многом, вопрос корпоративной этики, которая реализуется саморегулирующими профессиональными организациями с участием аудиторских и консультационных фирм.

В условиях экономических кризисов, как правило, имеет место обесценение активов, как внеоборотных, так и оборотных. Начиная с 2013 года в стране произошла практически двукратная потеря справедливой стоимости внеоборотных активов предприятий структурированных в форме зданий. Существует немало примеров того, как вновь возведенные производственные и офисные объекты недвижимости продавались на аукционах по стоимости, которая была меньше в 1,5-2 раза меньше, нежели их балансовая остаточная стоимость. Для более глубокого понимания содержания обесценения активов обратимся к международному стандарту IAS (36) «Обесценение активов».

Хотя стандарт не включает многие виды активов, например запасы, активы, возникающие из договоров на строительство, IAS (36) имеет всеобщее значение и применим, по нашему мнению, к любому виду активов.

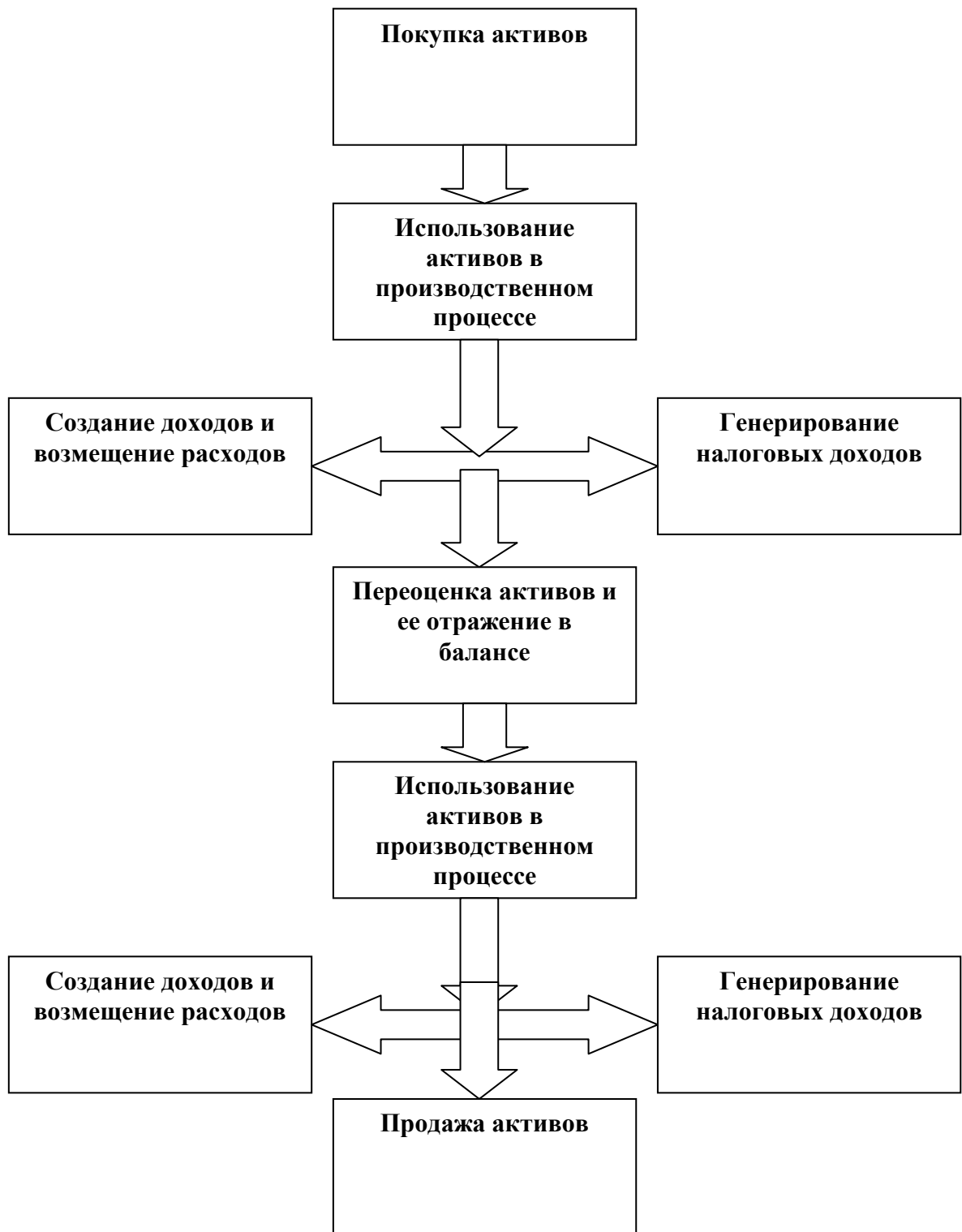


Рисунок 3 – Последовательность движения активов предприятия

По нашему мнению стандарт взаимосвязан с уже рассмотренными ранее стандартами, в первую очередь IAS (16) и если актив отражен на балансе по стоимости, превышающей его возмещаемую стоимость, он обесценился, автор считает, в этом случае необходима переоценка активов, которая, как было отмечено, должна осуществляться на постоянной основе [33, с. 140-144].

Анализ действующих определений активов дает возможность дать авторское определение активов, итак объединенные активы предприятия это его средства производительного и непроизводительного назначения с различающимися способами переноса стоимости на изготавливаемый продукт, оцениваемый по справедливой стоимости, формируемой на базе постоянной переоценки для обоснованного отражения в бухгалтерском и налоговом учете с целью генерирования налоговых доходов бюджетов. В процессе изучения активов, как объектов налогового анализа, мы выявили важнейшие проблемы, которые необходимо решить в рамках бухгалтерского, управленческого и налогового учета, что требует разработки соответствующей методической базы. Последовательность покупки активов хозяйствующим субъектом, их использования в производственном процессе, создание доходов, возмещение расходов и генерирование налоговых доходов, а также продажа активов отображена на рисунке 3. В процессе движения и использования объединенных активов предприятия может быть описана следующая последовательность – покупка активов, их использование в производственно-коммерческом процессе, создание доходов и возмещение расходов, генерирование налоговых доходов, переоценка активов и в дальнейшем приведенная последовательность воспроизводится, в случае прекращения предприятия итогом будет продажа активов.

При принятии решения о покупке активов участник финансово-хозяйственной деятельности делает выбор о пропорциях между внеоборотными и оборотными активами в зависимости от предполагаемого вида экономической деятельности, подбирает адекватный источник капитала в виде определенного

соотношения между собственным и заемным капиталом. Уже на этом этапе проявляется взаимосвязь и взаимозависимость между капиталом и активами хозяйствующего субъекта. Ориентация на производственные направления потребует большей доли собственного капитала и долгосрочного заемного капитала, выбор бизнеса в сфере обращения позволит обойтись меньшим собственным капиталом и, в основном, краткосрочным заемным капиталом. При этом закладываются будущие основы налоговой базы, это повлияет на направления налогового анализа в данном предприятии.

Использование активов в производственно-коммерческом процессе повлияет на особенности налогообложения, например при преобладании в активах оборотных средств при действующей нормативной базе минимизируются налоги на имущество. Создание доходов и возмещение расходов, как и генерирование налоговых доходов, удастся быстрее осуществить в видах экономической деятельности связанных со сферой обращения. Оценка и переоценка активов также будет иметь свои особенности, в производственных отраслях она коснется, в первую очередь, внеоборотных активов (основных средств), в торговле – запасов, отсюда упор на те или иные методы оценки и переоценки соответствующих активов в рамках налогового анализа. При продаже активов выручка от реализации имущества сформируется в более короткие сроки в видах экономической деятельности с более быстрой оборачиваемостью активов, что также необходимо учитывать в налоговом анализе.

Обновленные в соответствии с потребностями хозяйственной практики принципы налогового анализа в части оценки активов будет способствовать совершенствованию налогового процесса и рационализации налогообложения. Возникнет новая мотивация хозяйствующих субъектов по оптимизации объединенных активов, в интересах снижения налоговых платежей по налогу на имущество может быть проведена продажа непрофильных и неработающих внеоборотных активов, активы действительно необходимые предприятиям

будут использоваться более эффективно. Активы, переоцененные со знаком минус, будут создавать меньшие объемы амортизационных отчислений, снизятся размеры запасов, что в свою очередь, при прочих равных условиях, будет способствовать наращиванию положительного финансового результата и увеличению поступлений налога на прибыль в бюджеты. Таким образом, внедрение обновленных принципов оценки активов будет иметь двойную пользу, во-первых, предприятия улучшат показатели своей финансово-хозяйственной деятельности, во-вторых, объективно увеличатся поступления в бюджеты по основным видам налогов.

При внедрении вышеназванных элементов обновленной концепции налогового анализа возникает необходимость разработки методической базы, которая обеспечит своевременное и обоснованное определение справедливой стоимости активов. По некоторым видам активов сделки регулярны, это касается в основном оборотных активов, по другим, внеоборотным активам, особенно объектам недвижимости – менее регулярны. Конечно, в значительной степени объективную информацию по продаже и покупке активов предоставляют организованные рынки, но на них котируется ограниченное число активов (ценные бумаги, валютные ценности, драгоценные бумаги, нефть, металлы). В то же время на этих рынках не продаются здания, промышленное оборудование, объекты инфраструктуры, в том числе уже бывшие в употреблении, использованные до момента продажи в процессе производства. В этой связи, как отмечалось, растет роль инвестиционных компаний, аудиторов, консультантов, оценщиков, которые, используя свой опыт и ноу-хау, смогут объективно рассчитать справедливую стоимость любого актива и дать обоснованный прогноз его движения.

Таким образом, складываются предпосылки создания и применения определения инструментария оценки справедливой стоимости активов и капитала. Для внеоборотных активов, имеющих физическую форму, к анализу принимаются реальные сделки на биржевом и внебиржевом рынке, оценка

корректируется с учетом мнения профессиональных оценщиков и аудиторов. Для активов, состоящих из ценных бумаг, торгуемых на ОРЦБ, имеется объективная база для анализа в виде официальных ежедневных котировок, для финансовых активов не представленных на организованных рынках основой оценки выступают заключения инвестиционных консультантов. Все виды нематериальных активов подлежат экспертной оценке, кроме известных брендов, здесь ситуация усложняется потому, что некоторые виды нематериальных активов (ноу-хау) в соответствии с российской нормативной базой таковыми не считаются, хотя в действительности способны создавать значительные положительные денежные потоки. Из за этого в налоговом анализе возникают искажения, вследствие отсутствия на балансе указанные активы формально не создают положительные денежные потоки, хотя реально они генерируют налоговые доходы. Для многих видов оборотных активов, в первую очередь запасов, выступающих биржевыми товарами, возможна объективная оценка справедливой стоимости. Дебиторскую задолженность можно оценить по данным баланса с поправкой на инфляцию и наличие просроченной составляющей, краткосрочные финансовые вложения оцениваются по биржевым и внебиржевым котировкам, для денежных средств основой анализа является срок нахождения на балансе и уровень инфляции.

Поскольку активы и капитал предприятия взаимосвязаны (за счет капитала формируются активы, определенные виды активов покрывают определенные виды капитала) их налоговый анализ также имеет общие черты. Оценка всех видов собственного капитала, кроме добавочного капитала, проводится по балансовой стоимости с учетом инфляции. В оценку добавочного капитала закладываются как котировки ОРЦБ для публичных акционерных компаний, так и экспертные оценки для структур с ограниченной ответственностью. По нашему мнению при определении справедливой стоимости долгосрочных и краткосрочных заимствований критерии оценки – наличие срочной и

просроченной задолженности по основному долгу и процентов, а также инфляция [38, с. 3-12].

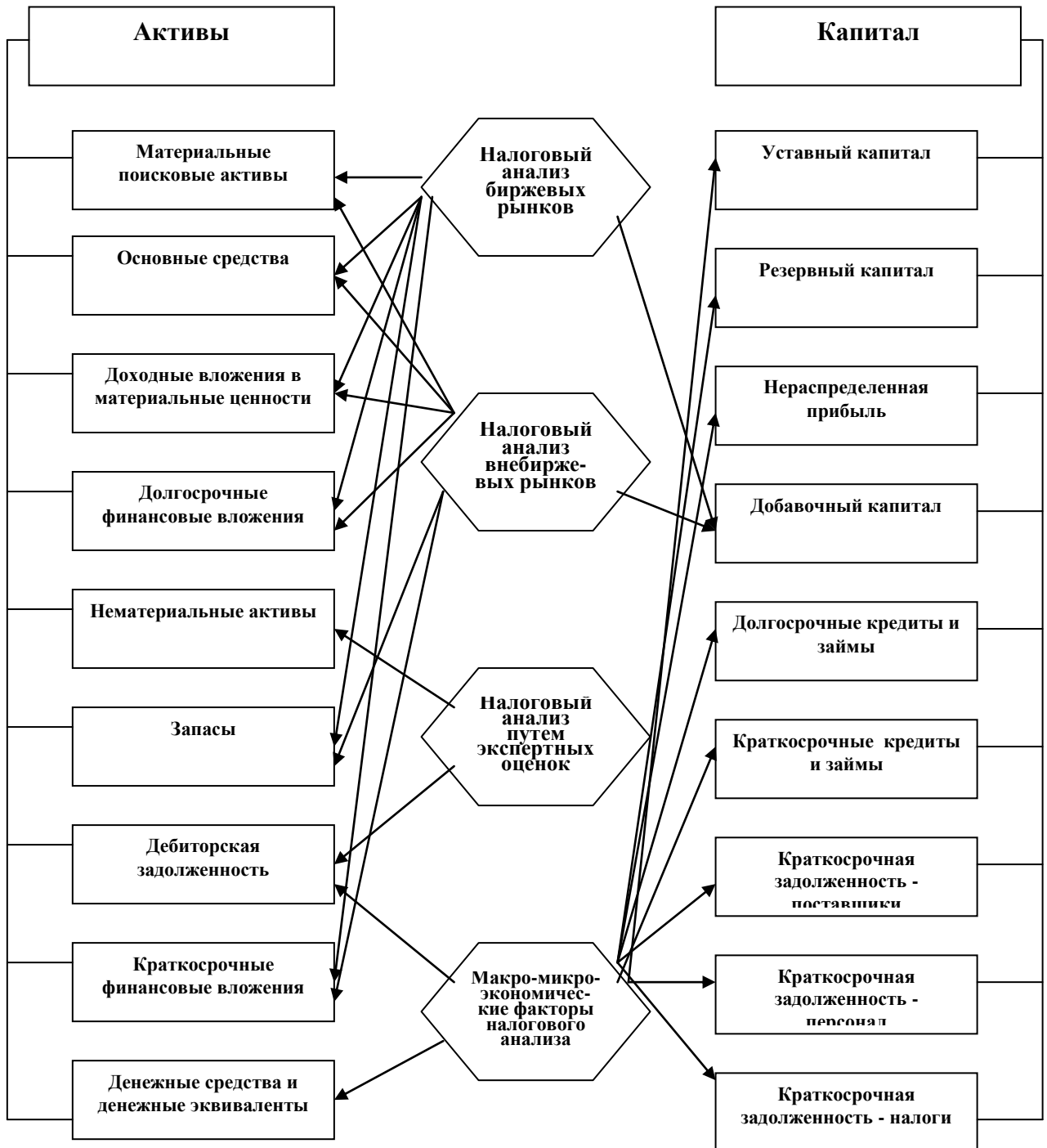


Рисунок 4 - Схема реализации налогового анализа активов и капитала предприятия с учетом различных инструментов оценки

Справедливая стоимость кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками должна учитывать ее номинальную стоимость и предполагаемые штрафные санкции при не соблюдении условий поставки.

Не просроченные обязательства перед персоналом оцениваются по номинальной стоимости, не соблюдение сроков порождает штрафы, то же можно сказать о невыполнении обязательств перед бюджетом. Следует подчеркнуть, что при определении справедливой стоимости всех видов заемного капитала нужно учитывать налоговые риски. Здесь действует следующий механизм: нарушение предприятием того или иного обязательства - возникновение штрафных санкций – уменьшение налогооблагаемой базы – не поступление в бюджеты необходимых налогов. Исследования, активов и капитала предприятий как объектов налогового анализа, проведенные нами в работе показали, что для формирования обновленной концепции налогового анализа необходимо выработать новые подходы оценки, позволяющие оперативно и своевременно рассчитывать справедливую стоимость всех видов активов и капитала. При этом реформирование налогового анализа требует учета международных стандартов, что, в свою очередь обуславливает постепенное приведение стандартов РСБУ в соответствие со стандартами МСФО. На рисунке 4 представлена схема реализации налогового анализа активов и капитала предприятия с учетом различных инструментов оценки.

Вывод: по ряду активов приоритетным является налоговый анализ на основе данных биржевых и внебиржевых рынков, к таким активам относятся нематериальные поисковые активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, запасы, краткосрочные финансовые вложения, по некоторым активам актуален налоговый анализ путем экспертных оценок, это нематериальные активы и дебиторская задолженность, часть активов подлежат налоговому анализу посредством исследования макро- и микроэкономических факторов, к ним принадлежат денежные средства и их эквиваленты. В отношении капитала организации основную роль в налоговом анализе играют макро- и микроэкономические факторы, они определяют параметры уставного и резервного капитала, нераспределенной прибыли, долгосрочных и



краткосрочных кредитов и займов, краткосрочной задолженности всех видов, и лишь налоговый анализ материалов биржевых и внебиржевых рынков позволяет дать адекватную оценку добавочному капиталу.

### **1.3 Особенности налогового анализа внеоборотных и оборотных активов предприятия как элементов имущества**

Разработка теоретических и методологических принципов налогового анализа активов и капитала предприятий имеет своей конечной целью расширение налоговой базы с учетом взаимных интересов государства и налогоплательщиков на основе гармонизации их отношений. Как отмечалось в предшествующих параграфах, налоги на финансовые результаты организации, могут минимизироваться хозяйствующими субъектами за счет законного увеличения, при прочих равных условиях, расходов в рамках нормативной базы, что же касается налога на имущество, то его начисление и уплата носит «неотвратимый» характер и привязано к определенным образом, рассчитанным показателям стоимости имущества (балансовая стоимость, рыночная стоимость, остаточная стоимости, справедливая стоимость и т. д.).

В соответствии с НК РФ имуществом считается движимое и недвижимое имущество, включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета [1]. Действующие в нормативных документах положения, на основании которых анализируется и оценивается имущество организаций в целом позволяют своевременно и в достаточно полном объеме обеспечивать формирование доходов соответствующих бюджетов. Однако при этом, по нашему мнению, возникают определенные условия для недополучения доходов

по активам, тождественных по своему экономическому содержанию основным средствам. В этой связи рассмотрим структуру активов.

В составе внеоборотных активов кроме основных средств имеются и другие активы, акцентируем особенности некоторых из них. Так, за материальными поисковыми активами, доходными вложениями в материальные ценности скрываются незавершенные инвестиции в рамках осуществляемых инвестиционных процессов, налоговый анализ показывает, что зачастую предприятия намеренно не фиксируют процесс завершения создания основных средств в целях их временного исключения из налогооблагаемой базы, хотя при этом могут использовать указанные внеоборотные активы как полноценные виды основных средств. В этой связи представляется обоснованным включение материальных поисковых активов, доходных вложений в материальные ценности в состав имущества предприятий, как объекта налогообложения. Различные виды нематериальных активов, в том числе результаты исследований и разработок, нематериальные поисковые активы также соответствуют всем критериям «имущество», поскольку пребывают на балансе хозяйствующего субъекта сроком более одного года, по ним начисляется амортизации в соответствии с установленным сроком полезного использования, эти виды внеоборотных активов генерируют доходы. Более того, некоторые коммерческие структуры вообще создают доходы и финансовые результаты за счет нематериальных активов, предоставляя партнерам права на использование брендов, торговых марок, ноу-хау, франшиз и фиксируя при продаже этих активов гудвилл. Таким образом, отличие нематериальных активов от материальных состоит лишь в наличии у последних материально-вещественной формы, что не является препятствием для их анализа и оценки. Например, кредитные организации на регулярной основе анализируют, оценивают и переоценивают предоставленные кредиты, хотя последние и не обладают натурально-вещественной формой и существуют на балансе банков как записи на счетах. То же можно сказать о долгосрочных финансовых вложениях, имея

ввиду срок их пребывания на балансе предприятия, возможность анализа, оценки и переоценки. Исходя из всех перечисленных характеристик материальные и нематериальные активы всех видов и долгосрочные финансовые активы могли бы стать полноценным элементом имущества и наряду с основными средствами и участвовать в качестве видов имущества в расчете соответствующего налога на имущество организации.

В составе оборотных активов следует обратить внимание на запасы и дебиторскую задолженность по покупателям продукции как на возможный перспективный вид активов для включения в состав имущества. Отличие оборотных активов от внеоборотных активов состоит в основном в сроке пребывания на балансе (до одного года) и в механизме переноса стоимости на создаваемую продукцию. Однако оборотные активы в зависимости от действия макро- и микроэкономических факторов могут переоцениваться в положительную или отрицательную сторону, продаваться по справедливой стоимости выше или ниже балансовой стоимости и т. д. Более того, грань между внеоборотными активами и оборотными активами иногда становится весьма условной, в случае если предприятие приобретает актив, например, транспортное средство и отражает его в учете как запасы (товары для дальнейшей продажи), в любой момент времени, данный актив может стать объектом основных средств при использовании в качестве транспортного средства для нужд хозяйствующего субъекта и наоборот. Будучи материальным оборотным активом «запасы» сохраняя свою материально-вещественную форму превращаются в «основные средства». В свою очередь «дебиторская задолженность по покупателям», выступая по сути как отгруженные, но еще не оплаченные «запасы» скрывают за своей нематериальной оболочкой все то же имущество. Следовательно, если мы признаем в качестве имущества «запасы», то логично признать таковыми и оборотный актив «дебиторская задолженность».

Налоговый анализ, проведенный на основе реальных фактов начисления и уплаты налогов на имущество показывает, что в финансово-хозяйственной деятельности предприятий возникают ситуации, когда они, максимизируя расходы, на законных основаниях минимизируют прибыль, как объект налогообложения и, одновременно, не имеют, согласно нормативно-правовой базе, имущества и, соответственно не начисляют и не уплачивают налог на имущество организаций. Например, на балансах розничных торговых организаций часто преобладают «запасы» в виде товаров для продажи, не входящие в расчет по налогу на имущество организаций, у предприятий, активно использующих инструменты коммерческого кредита наблюдается значительная дебиторская задолженность, не подлежащая налогообложению по налогу на имущество организаций и т. д. Таким образом, ряд хозяйствующих субъектов в некоторых видах экономической деятельности, таких как торговля, общественное питание и др. не участвует в формировании доходов бюджетов за счет налога на имущество организаций, что приводит к потерям доходов бюджетов, хотя, фактически и обладает имуществом в виде «неохваченных» внеоборотных и оборотных активов.

Для обоснования нашего подхода в плане возможности включения различных видов внеоборотных и оборотных активов в состав имущества обратимся к происхождению понятия «имущество». Согласно толкового словаря В.И. Даля слово «имущество» связано со словом «имущий», последнее ассоциируется со словом «иметь», а в рамках примеров употребления слова «иметь» возникает понятия «скарб», «пожитки», «достаток» [48]. Раскрывая содержание понятия «скарб» В.И. Даль рассматривает его как пожитки, движимое имущество, казна денежная, государственная [48]. Таким образом, традиционная российская трактовка имуществ выходит за пределы внеоборотных активов, а включает даже денежные средства. За рубежом известный французский исследователь материальной культуры рынка Ф. Бродель изучая капитал, пишет о старинной его трактовке как богатства,

возможностей, денег, ценностей и, в том числе, имущества, практически отождествляя все эти понятия и лишь исторически их разделяя [20, с. 223]. Далее этот автор классифицирует капиталы или, в его версии, капитальные богатства, на капиталы основные и капиталы оборотные, первые отличаются достаточно длительным периодом физического существования (дорога, мост, плотина, судно, орудие, машина), вторые (катящиеся, они спешат) включатся в процесс производства (семенное зерно, сырье, полуфабрикаты и деньги для многочисленных расчетов) [20, с. 233]. Таким образом, Ф. Бродель включает в состав имущества не только внеоборотные, но и оборотные активы, более того, как и В.И. Даль он относит к оборотным активам, а, следовательно, и к имуществу предприятия деньги.

По нашему мнению изучение эволюции понятия «имущество» должно быть основано на исторических данных и мнениях авторитетных исследователей и должно включать в себя понимание того, что фактически имущество предприятия включает в себя как его внеоборотные, так и оборотные активы. В таком случае мы не только углубляем представление о реальном содержании понятия «имущество», но и создаем теоретические и методологические предпосылки для глубокого налогового анализа, с дальнейшим включением различных внеоборотных и оборотных активов в состав налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций.

Для современного понимания категории «имущество» могут быть предложены различные критерии, позволяющие идентифицировать любой актив как имущество. По нашему мнению одним из таких критериев для коммерческих организаций может стать возможность генерировать доходы. В рамках действующей концепции понимания имущества в разрезе налога на имущество, как отмечалось, имущество отождествляется с основными средствами. Действительно, объекты основных средств создают доходы в виде положительных денежных потоков от хозяйственной деятельности. В чистом виде, если абстрагироваться от всех иных видов внеоборотных и оборотных

активов, примером таких основных средств мог быть игровой автомат, куда игрок бросает монету и либо выигрывает, либо проигрывает, т. е. объект основных средств практически в чистом виде создает доход. Однако конкретные экономические условия ведения бизнеса сложнее, нежели их схема и в различных видах экономической деятельности встречаются различные комбинации активов.

Например, в добывающих отраслях структура активов может выглядеть так – 90 % внеоборотные активы (с преобладанием основных средств) – 10 % оборотные активы, в отраслях обрабатывающих производств возможен вариант 50 % внеоборотные активы – 50 % оборотные активы, в торговле - 10 % внеоборотные активы – 90 % оборотные активы, возможен и такой вариант структуры активов в торговле - 0 % внеоборотные активы – 100 % оборотные активы при использовании полностью арендованных основных средств в виде торговых площадей и соответствующего оборудования. Таким образом, оборотные активы торговых предприятий создают доходы в виде соответствующих денежных потоков, фактически имея на балансах имущество в виде товаров, но не начисляют налог на имущество и не перечисляют его в бюджет. Наоборот, хозяйствующие субъекты с высокой долей внеоборотных активов (в том числе основных средств) несут максимальную налоговую нагрузку по налогу на имущество, создавая при этом основу функционирования всего народного хозяйства, что несправедливо. Получается, что тот или иной вид экономической деятельности, связанный с определенной структурой активов определяет особенности налогообложения, в данном случае налогом на имущество. Учитывая, что налог на имущество полностью зачисляется в консолидированные бюджеты субъектов РФ, это порождает и серьезные региональные диспропорции в формировании указанных бюджетов. Так субъекты РФ с преобладающей долей легкой промышленности и торговли не могут финансировать свои расходы из за недополучения налоговых доходов, в том числе по налогу на имущество и, естественно, вследствие дефицита их

бюджетов должны стать объектом получения дотаций и субвенций из федерального бюджета. Отметим еще раз, что объективно существующее территориальное разделение труда по сути обрекает некоторые регионы на хронические дефициты бюджетов, эта проблема может быть решена путем реформирования и изменения порядка начисления налога на имущество, имея ввиду налоговую базу в виде всех видов активов, расчет среднегодовой (средней) стоимости имущества и оценку имущества по справедливой стоимости.

Дополнительным аргументом здесь может стать следующее обстоятельство. Представляется, что результаты хозяйственной деятельности предприятия в виде доходов создаются всеми видами активов, как внеоборотными, так и оборотными, эти же активы, составляющие в широком смысле имущество хозяйствующего субъекта генерируют и расходы. Таким образом, имущество предприятия – это все виды внеоборотных и оборотных активов, создающих доходы и расходы и в конечном счете обеспечивающие положительный или отрицательный финансовый результат (прибыль или убыток). Поскольку в силу неравномерного движения экономики, особенно во время кризисов, расходы предприятия могут объективно превышать его доходы, акцент формирования налоговых доходов бюджетов смещается на НДС и налог на имущество, последний исключительно важен для регионов.

Признавая, что имущество предприятия выступает основой для его эффективной хозяйственной деятельности, следует признать, что все виды активов, составляющих имущество, в разной степени формируют доходы и расходы хозяйствующего субъекта. Предположим, что имущество предприятия добывающей отрасли структурировано так: 90 % внеоборотные активы, 10 % оборотные активы, при выручке 100 ед. одним из вариантов его создания будет следующий – 90 ед. создается внеоборотными активами, 10 ед. – соответственно оборотными активами, при расходах 80 ед. их структура может выглядеть – 72 ед. за счет внеоборотных активов, 8 ед. – соответственно

оборотных активов. У предприятия торговли имеем - 10 % внеоборотные активы, 90 % оборотные активы, при выручке 100 ед. может быть вариант – 10 ед. выручки создается внеоборотными активами, 90 ед. – оборотными активами, расходы (80 ед.) – 72 ед. за счет оборотных активов, 8 ед. – соответственно внеоборотных активов. Таким образом, результаты хозяйственной деятельности, как доходы, так и расходы создаются имуществом, в зависимости от вида экономической деятельности хозяйствующий субъект будут наращивать необходимые ему виды активов. Однако в современных экономических условиях многие, ранее весьма прибыльные виды экономической деятельности, становятся убыточными, даже добыча нефти и газа в настоящее время становится в РФ нерентабельной вследствие процессов на международных рынках. Результат - внеоборотные и оборотные активы не создают положительный финансовый результат, налог на прибыль не поступает в бюджет, последний может стать дефицитным и т. д. Однако, понимая, что внеоборотные и оборотные активы представляют собой элементы имущества предприятия и перенося цент тяжести налогообложения на налоги на имущество, мы решаем проблему наполнения бюджетов при любых экономических условиях.

Вообще, в связи с ситуацией, складывающейся на мировых рынках товаров, работ, услуг в результате пандемии, многие аспекты как финансово-хозяйственной деятельности организаций всех уровней вообще, так и конкретные вопросы формирования и корректировки налоговой базы должны быть пересмотрены. Представляется, что это в полной мере относится к новому взгляду на налоги на имущество. При этом уже наработанные мировой практикой подходы, когда налоговый анализ имущества требует определения его справедливой стоимости и связанной с этим соответствующей оценки и переоценки продолжает оставаться актуальным. Как отмечалось, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности подходы к оценке справедливой стоимости различных видов внеоборотных и оборотных



активов, а также собственного и заемного капитала, сформулированные в предшествующем параграфе, должны быть откорректированы. Конкретные методики оценки имущества предприятия будут предложены во второй главе работы.

Выводы по первой главе.

Исследование теоретических основ налогового анализа активов и капитала предприятий позволило сделать следующие выводы:

- развитие теоретических основ налогового анализа требует разработки новых подходов и формулирование новых классификационных критериев налогов;

- необходимость постоянной переоценки всех видов активов и капитала предприятий с целью налогового анализа связана с неравномерным характером развития рыночной экономики и ростом влияния политических, финансовых и биологических рисков;

- в целях налогового анализа следует постоянно переоценивать все виды активов, для внеоборотных активов это проблема оценки по остаточной или справедливой стоимости, проблема амортизации в плане выбора методов и способов амортизации и т. д., для оборотных активов - проблема конверсии одних подвидов оборотных активов в другие подвиды;

- в методическом плане для активов, имеющих физическую форму, инструментарий налогового анализа основан на реальных сделках на биржевом и внебиржевом рынке, оценка корректируется с учетом мнения профессиональных оценщиков и аудиторов, для активов, состоящих из ценных бумаг, торгуемых на ОРЦБ, имеется объективная база для налогового анализа в виде официальных ежедневных котировок;

- современные подходы к понятию «имущество» и его налоговый анализ требует анализа имущества по составляющим его активов и с позиции капитала, как собственного, так и заемного, используемого для формирования указанных активов.

## 2. РАЗРАБОТКА НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА И ОЦЕНКИ АКТИВОВ И КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

### 2.1 Методика налогового анализа и оценки справедливой стоимости активов и капитала хозяйствующих субъектов

Для целей налогового анализа необходимо определение справедливой стоимости имущества предприятия необходимо учесть все виды активов, принять к расчету их среднехронологическую величину, анализ вести на основе справедливой стоимости имущества. Действующие сейчас законы и подзаконные акты предполагают нормативный принцип определения стоимости имущества, это обосновано, однако нет возможности отследить покупку и продажу имущества на протяжении месяца. Нами выдвигается предложение – определять среднегодовую стоимость имущества в целях налогообложения как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин справедливой стоимости имущества на начало каждого рабочего дня налогового (отчетного) периода и на 1-й рабочий день следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество рабочих дней в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на один день.

Справедливая среднегодовая стоимость имущества будет определяться по разработанной нами следующей формуле [39, с. 11-14] (1):

$$CC_{сри} = CC_{сри1} + CC_{сри1+1} + CC_{сри1+2} \dots + CC_{срин} = \sum_{i=1}^n CC_{сриi}, \quad (1)$$

где  $CC_{сри}$  - справедливая среднегодовая стоимость имущества организации, руб.;

$CC_{сриi}$  - справедливая среднегодовая стоимость  $i$  - го вида имущества организации, руб.;

$n$  - количество видов имущества организации, ед.

Поскольку в соответствии с НК РФ на балансах предприятий имущество отражается по остаточной стоимости формула (1) может быть модифицирована и в наиболее общем виде примет следующее выражение (2):

$$\begin{aligned}
 СС_{сри} = & К_{сри} \times БС_{сри} + К_{сри+1} \times БС_{сри+1} + К_{сри+2} \times БС_{сри+2} \dots + \\
 & \dots + К_{срип} \times БС_{срип} = \sum_{i=1}^n БС_{сри}, \quad (2)
 \end{aligned}$$

где  $БС_{сри}$  – среднегодовая стоимость отдельного вида имущества предприятия по балансу, руб.;

$К_{сри}$  – коэффициент корректировки среднегодовой стоимости отдельного вида имущества предприятия по балансу, ед.

$К_{сри}$  может колебаться от 0 до различных пределов, исходя из оценки по справедливой стоимости любого из активов. Нижние уровни  $К_{сри}$  обычно достигаются в кризисных ситуациях, верхние уровни – в период экономического роста. Так, начиная с «нулевых» годов балансовая стоимость многих видов российских активов росла вместе с  $К_{сри}$ , что привело к одновременному росту и справедливой стоимости этих активов.

Быстрые изменения международного и отечественного рынков требуют для обеспечения обоснованного налогового анализа ежедневной корректировки справедливой стоимости имущества, для обеспечения этого процесса предлагается использовать следующий алгоритм (таблица 2).

Таблица 2 - Расчет справедливой стоимости имущества предприятия на j- й день

	$БС_{иi}$	$К_{иi}$	$СС_{иi}$
$И_i$	100	0,9	90
$И_{i+1}$	200	0,8	160
$И_{i+2}$	300	0,7	210
$И_{in}$	400	0,6	240
	1000	-	700

При переоценке хозяйствующим субъектом каждого вида имущества на основе использования данных баланса на каждый день ( $BC_{ji}$ ) и соответствующего корректировочного коэффициента ( $K_{ji}$ ) хозяйствующий субъект сможет получить объективную картину справедливой стоимости всего имущественного комплекса. Поскольку балансовая стоимость имущества предприятия формируется на основании действующей нормативной базы, оценка справедливой стоимости имущества предприятия по его видам требует определения корректировочных коэффициентов ежедневной стоимости по балансу каждого вида имущества организации, которая производится с учетом принципов сформулированных в предшествующем параграфе.

В этом случае формула (2) примет сведущий вид (3):

$$\begin{aligned}
 CC_{сри} = & [K_{ji} \times BC_{ji} + K_{ji+1} \times BC_{ji+1} + K_{ji+2} \times BC_{ji+2} + \dots \\
 & + \dots K_{jin} \times BC_{jin}] + [K^{(j+1)}_{ii} \times BC^{(j+1)}_{ii} + K^{(j+1)}_{ii+1} \times BC^{(j+1)}_{ii+1} + \\
 + & K^{(j+1)}_{ii+2} \times BC^{(j+1)}_{ii+2} + K^{(j+1)}_{in} \times BC^{(j+1)}_{in}] + [K^{(j+2)}_{ii} \times BC^{(j+2)}_{ii} + K^{(j+2)}_{ii+1} \times \\
 & BC^{(j+2)}_{ii+1} + K^{(j+2)}_{ii+2} \times BC^{(j+2)}_{ii+2} + K^{(j+2)}_{in} \times BC^{(j+2)}_{in}] + \\
 + & [K_{mii} \times BC_{mii} + K_{mii+1} \times BC_{mii+1} + K_{mii+2} \times BC_{mii+2} + \dots + K_{min} \times BC_{min}] = \\
 & \sum_{i=1}^m \sum_{i=1}^n K_{ji} \times BC_{ji}, \quad (3)
 \end{aligned}$$

где  $BC_{ji}$  – ежедневная стоимость вида имущества предприятия по балансу, руб.;

$K_{ji}$  – коэффициент корректировки ежедневной стоимости вида имущества предприятия по балансу, ед.

Таблица 3 - Подвиды активов составляющих имущество предприятия и инструменты оценки, определяющие их справедливую стоимость

Подвиды активов	Инструменты оценки	Субъект оценки
1	2	3
Материальные поисковые активы	Заключение профессиональных оценщиков и аудиторов	Профессиональные оценщики и аудиторы
Основные средства	Сделки на неорганизованном рынке	Неорганизованный рынок
Доходные вложения в материальные ценности	Заключение профессиональных оценщиков и аудиторов	Профессиональные оценщики и аудиторы
Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги имеющие листинг	Биржевые котировки	Фондовая биржа
Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги, не имеющие листинг	Сделки на неорганизованном рынке ценных бумаг	Неорганизованный внебиржевой рынок ценных бумаг и его специалисты
Нематериальные активы и их виды	Заключение профессиональных оценщиков и аудиторов	Профессиональные оценщики и аудиторы
Запасы	Купля-продажа на бирже и во внебиржевой торговле	Товарная биржа и внебиржевой товарный рынок
Дебиторская задолженность	Данные синтетического и аналитического учета предприятия, материалы Росстата РФ	Профессиональные оценщики и аудиторы
Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги имеющие листинг	Биржевые котировки	Фондовая биржа
Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги, не имеющие листинг	Сделки на неорганизованном рынке ценных бумаг	Неорганизованный внебиржевой рынок ценных бумаг и его специалисты
Денежные средства и денежные эквиваленты	Данные синтетического и аналитического учета предприятия, материалы Росстата РФ	Профессиональные оценщики и аудиторы

В таблице 3 представлены подвиды внеоборотных и оборотных активов составляющих имущество предприятия и инструменты оценки, определяющие их справедливую стоимость.

С учетом разнонаправленных тенденций в изменении товарных и фондовых рынков, рынков капитала и недвижимости налоговый анализ требует постоянной корректировки справедливой стоимости имущества в различных направлениях. Взаимосвязь активов и капитала предприятий здесь проявляется в том, что падение цен на производимую ими продукцию или другие события, например политического характера (экономические санкции) ведет к снижению капитализации по фактору снижения котировок обыкновенных акций, торгуемых на фондовых биржах, что в свою очередь обесценивает активы. При прочих равных условиях, таких как неизменная налоговая продуктивность активов, снижение их справедливой стоимости ведет к уменьшению поступления соответствующих видов налогов в бюджет. Другая проблема, не диверсифицированные активы не дают предприятию возможности налогового маневра. Поэтому для хозяйствующего субъекта всегда актуально, в том числе с точки зрения налогового анализа, постоянно пересматривать портфель активов, продавать одни, продавать другие и т. д. В этом случае, потери, в том числе по налоговой продуктивности, которые могут возникнуть по одним видам активов, могут быть возмещены ростом доходов по другим видам активов. В любом случае наращивание объединенных доходобразующих активов выгодно как хозяйствующим субъектам, так и государству, первые увеличивают положительные финансовые результаты, второе получает увеличение налоговых доходов при расширяющейся налоговой базе.

Выработка современных подходов к понятию «имущество» и налоговый анализ процессов его движения, по нашему мнению, требует анализа имущества не только с точки зрения составляющих его активов, но и с позиции капитала, как собственного, так и заемного, использующегося для формирования указанных активов. Закономерно, что и в этом случае речь пойдет о справедливой стоимости капитала. Справедливая среднегодовая стоимость капитала предприятия может быть определена по разработанной нами формуле (4) [37, с. 79-81]:

$$C_{CCK} = C_{CCK1} + C_{CCK1+1} + C_{CCK1+2} \dots + C_{CCKn} = \sum_{i=1}^n C_{CCKi}, \quad (4)$$

где  $C_{CCKi}$  - справедливая среднегодовая стоимость капитала предприятия, руб.;

$C_{CCKi}$  - справедливая среднегодовая стоимость  $i$  - го вида капитала предприятия, руб.;

$n$  - количество видов капитала организации, ед.

Как и в ранее предложенной модели справедливая среднегодовая стоимость капитала предприятия рассчитывается как сумма показателей справедливой среднегодовой стоимости всех видов его капитала, что обеспечивает соблюдение требований налогового анализа. На балансах предприятий капитал, как и имущество, фиксируется по балансовой стоимости, требуется модификация формулы (4), которая в измененном виде выглядит так (5):

$$C_{CCK} = K_{CCK1} \times B_{CCK1} + K_{CCK1+1} \times B_{CCK1+1} + K_{CCK1+2} \times B_{CCK1+2} \dots + \\ + \dots K_{CCKn} \times B_{CCKn} = \sum_{i=1}^n B_{CCKi}, \quad (5)$$

где  $B_{CCKi}$  – среднегодовая стоимость вида капитала предприятия по балансу, руб.;

$K_{CCKi}$  – коэффициент корректировки среднегодовой стоимости вида капитала предприятия по балансу, ед.

$K_{CCKi}$  может изменяться в диапазоне от 0 до величины, определяемой рынком с учетом его справедливой стоимости. Так, например, ООО с собственным капиталом в 20 тыс. руб. обладающее оформленными и представленными на балансе денежными средствами 10 тыс. руб. и нематериальными активами в

виде патента, стоимостью 10 тыс. руб. может быть продано, как имущественный комплекс за 1 млн. руб. в результате честной и прозрачной сделки по взаимному согласию сторон. Это означает, что справедливая стоимость патента реально составляла 1 млн. руб. – 10 тыс. руб. = 990 тыс. руб., что в 99 раз превышает стоимость по балансу, т. е.  $K_{срki}$  составит 99 ед. В этом случае объединенный капитал предприятия реально составлял 1,01 млн. руб., что было подтверждено состоявшейся сделкой купли-продажи нематериального актива. Другой пример, вновь возведенное до начала кризиса новое отдельно стоящее здание торгового предприятия имеет стоимость по балансу 10 млн. руб., объединенный капитал - 10 млн. руб., после начала кризиса из за спросовых ограничений владелец на открытых торгах продает данный актив за 5 млн. руб.,  $K_{срki} = 0,5$ , актив продан по справедливой стоимости, величина обесценения активов и капитала - 5 млн. руб. Применительно к заемному капиталу рассмотрим следующую иллюстрацию. Оценка полученного предприятием банковского кредита – 1 млн. руб. по балансу, в связи с наличием просроченной задолженности по сумме основного долга на момент анализа реальная задолженность с учетом штрафов и санкций – 1,2 млн. руб., но это не отражено на балансе, а присутствует лишь в данных аналитического учета.

Таблица 4 - Расчет справедливой стоимости капитала предприятия на j- й день

	$BC_{jki}$	$K_{jki}$	$CC_{jki}$
$K_i$	200	0,8	160
$K_{i+1}$	100	0,9	90
$K_{i+2}$	400	0,6	240
$K_{in}$	300	0,7	210
	1000	-	700



Если налоговый анализ ориентируется на балансовую стоимость получается искаженная оценка, при применении  $K_{сркi} = 1,2$  определяется справедливая стоимость задолженности, которая впоследствии используется в целях налогового анализа. Поскольку описанная в данном примере ситуация повторяется сейчас регулярно, предложенный методический подход актуален. Иллюстрация данного подхода – в таблице 4.

В этом случае формула (5) примет сведущий вид (6):

$$\begin{aligned}
 СС_{срк} = & [K_{jk_i} \times БС_{jk_i} + K_{jk_{i+1}} \times БС_{jk_{i+1}} + K_{jk_{i+2}} \times БС_{jk_{i+2}} + \dots \\
 & + \dots K_{jk_n} \times БС_{jk_n}] + [K_{(j+1)k_i} \times БС_{(j+1)k_i} + K_{(j+1)k_{i+1}} \times БС_{(j+1)k_{i+1}} + \\
 + & K_{(j+1)k_{i+2}} \times БС_{(j+1)k_{i+2}} + K_{(j+1)k_n} \times БС_{(j+1)k_n}] + [K_{(j+2)k_i} \times БС_{(j+2)k_i} + K_{(j+2)k_{i+1}} \\
 & \times БС_{(j+2)k_{i+1}} + K_{(j+2)k_{i+2}} \times БС_{(j+2)k_{i+2}} + K_{(j+2)k_n} \times БС_{(j+2)k_n}] + \\
 + & [K_{mk_i} \times БС_{mk_i} + K_{mk_{i+1}} \times БС_{mk_{i+1}} + K_{mk_{i+2}} \times БС_{mk_{i+2}} + \dots + K_{mk_n} \times БС_{mk_n}] = \\
 & \sum_{i=1}^m \sum_{i=1}^n K_{jk_i} \times БС_{jk_i}, \quad (6)
 \end{aligned}$$

где  $БС_{jk_i}$  – ежедневная стоимость вида капитала предприятия по балансу, руб.;

$K_{jk_i}$  – коэффициент корректировки ежедневной стоимости вида капитала предприятия по балансу, ед.

Имея ввиду рассмотренные выше взаимосвязи и взаимозависимости между активами капиталом предприятия становится понятным, что и по отношению капиталу в налоговом анализе в качестве информации преобладают данные финансовой отчетности, сформированные с учетом отечественной нормативной базы. Следовательно, для выхода на показатели справедливой стоимости

следует применять коэффициенты корректировки по каждому виду капитала по отношению к балансовым показателям.

Таблица 5 - Соотношение между подвидами объединенного капитала предприятия и применяемыми инструментами и субъектами оценки

Виды собственного и заемного капитала	Инструменты оценки	Субъект оценки
1	2	3
Уставный капитал	Стоимость по балансу с учетом корректировочных коэффициентов	Финансовые и налоговые аналитики
Резервный капитал	Стоимость по балансу с учетом корректировочных коэффициентов	Финансовые и налоговые аналитики
Нераспределенная прибыль	Стоимость по балансу с учетом корректировочных коэффициентов	Финансовые и налоговые аналитики
Добавочный капитал	Биржевые котировки Сделки на неорганизованном рынке ценных бумаг	Фондовая биржа Специалисты внебиржевого рынка
Долгосрочные кредиты и займы	Стоимость по балансу с учетом корректировочных коэффициентов и срочных и просроченных обязательств перед кредиторами	Финансовые и налоговые аналитики
Краткосрочные кредиты и займы	Стоимость по балансу с учетом корректировочных коэффициентов и срочных и просроченных обязательств перед кредиторами	Финансовые и налоговые аналитики
Кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками	Стоимость по балансу с учетом корректировочных коэффициентов и просроченных обязательств перед кредиторами	Финансовые и налоговые аналитики
Кредиторская задолженность перед персоналом	Стоимость по балансу с учетом корректировочных коэффициентов и просроченных обязательств перед персоналом	Финансовые и налоговые аналитики
Кредиторская задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами	Стоимость по балансу с учетом корректировочных коэффициентов и просроченных обязательств перед бюджетом	Финансовые и налоговые аналитики

В таблице 5 показано исследованное нами соотношение между подвидами объединенного капитала предприятия и применяемыми инструментами и субъектами оценки [38, с. 3-12]. Поскольку взаимовлияние активов и капитала хозяйствующих субъектов очевидно, в налоговом анализе следует предусмотреть различные варианты соотношений оцененных по справедливой стоимости активов и капитала, имея ввиду капитал, как источник формирования активов, а активы, как средство покрытия собственного и заемного капитала. Принимая во внимание то, что в хозяйственной практике возникают различные варианты указанных соотношений можно говорить о различных классах, описывающих соотношение активов и капитала.

Первый класс ситуаций выглядит так:

$$\text{СПСТ}_a = \text{СПСТ}_k \quad (7)$$

$$\text{СПСТ}_{ва} = \text{СПСТ}_{ск} \quad (8)$$

$$\text{СПСТ}_{оа} = \text{СПСТ}_{здк} + \text{СПСТ}_{зкк}, \quad (9)$$

где  $\text{СПСТ}_a$  - объединенные активы организации, оцененные по справедливой стоимости, руб.;

$\text{СПСТ}_k$  - объединенный капитал организации, оцененный по справедливой стоимости, руб.;

$\text{СПСТ}_{ва}$  - внеоборотные активы организации, оцененные по справедливой стоимости, руб.;

$\text{СПСТ}_{ск}$  - оборотные активы организации, оцененные по справедливой стоимости, руб.;

$\text{СПСТ}_{ск}$  - собственный капитал организации, оцененный по справедливой стоимости, руб.;

$\text{СПСТ}_{здк}$  - заемный долгосрочный капитал организации, оцененный по справедливой стоимости, руб.;

$\text{СПСТ}_{зкк}$  - заемный краткосрочный капитал организации, оцененный по справедливой стоимости, руб.;

При закономерном равенстве справедливой стоимости объединенных активов и объединенного капитала первый класс ситуаций демонстрирует полное соответствие объединенных активов организации ее объединенному капиталу, это наиболее предпочтительная ситуация, поскольку имеет место равенство как стоимости активов и капитала по балансу, так и их справедливой стоимости, здесь отсутствуют диспропорции, как между внеоборотными и оборотными активами, так и между собственным и заемным капиталом, налоговый анализ показывает, что налоговая база устойчива, основные налоги, в том числе налоги на имущество, своевременно начисляются и перечисляются в бюджет.

Для второго класса ситуаций соотношения активов и капитала оценка также позитивна, в его рамках действуют соотношения:

$$\text{СПСТ}_a = \text{СПСТ}_k$$

$$\text{СПСТ}_{ва} = \text{СПСТ}_{ск} + \text{СПСТ}_{здк}$$

$$\text{СПСТ}_{оа} = \text{СПСТ}_{зкк}$$

Второй класс соотношений отличается от первого класса тем, что переоценка стоимости внеоборотных активов осуществляется не только за счет переоценки собственного капитала, но и переоценки долгосрочного заемного капитала. Но позитивной ситуация остается лишь при отсутствии просроченных обязательств по заимствованиям. При неизменной справедливой стоимости собственного капитала, переоценка  $\text{СПСТ}_{здк}$  в сторону увеличения должна была бы увеличить и  $\text{СПСТ}_{ва}$ , но этого не произойдет при неизменных параметрах рынков внеоборотных активов, наоборот, с точки зрения налогового анализа увеличение  $\text{СПСТ}_{здк}$  приведет к снижению справедливой стоимости  $\text{СПСТ}_{ск}$ .

Третий класс характеризуется следующими соотношениями:

$$\text{СПСТ}_a = \text{СПСТ}_k$$

$$\text{СПСТ}_{\text{ва}} < \text{СПСТ}_{\text{ск}}$$

$$\text{СПСТ}_{\text{оа}} > \text{СПСТ}_{\text{здк}} + \text{СПСТ}_{\text{зкк}}$$

Налоговый анализ демонстрирует, что в данном классе ситуации лучше, чем в предыдущем тем, что  $\text{СПСТ}_{\text{ва}}$  зависит только от  $\text{СПСТ}_{\text{ск}}$ , при отсутствии долгосрочных обязательств их положительная переоценка не повлияет на переоценку собственного капитала, в то же время снижение справедливой стоимости внеоборотных активов приведет к уменьшению  $\text{СПСТ}_{\text{ск}}$  и в этом, как уже отмечалось, состоит взаимозависимости активов и капитала организации. С точки зрения  $\text{СПСТ}_{\text{оа}}$  ситуация также благоприятная, поскольку она финансируется отчасти  $\text{СПСТ}_{\text{ск}}$ , что снижает риски переоценки долгосрочных и краткосрочных заимствований, также позволяет предприятию увеличить долю  $\text{СПСТ}_{\text{зкк}}$  в меньшей степени подверженной рискам положительной переоценке в силу краткосрочного характера долга по заемному капиталу.

Четвертый класс предполагает соотношения, отличающиеся некоторыми диспропорциями, чем свидетельствует налоговый анализ:

$$\text{СПСТ}_{\text{а}} = \text{СПСТ}_{\text{к}}$$

$$\text{СПСТ}_{\text{ва}} > \text{СПСТ}_{\text{ск}}$$

$$\text{СПСТ}_{\text{оа}} < \text{СПСТ}_{\text{здк}} + \text{СПСТ}_{\text{зкк}}$$

В данном классе  $\text{СПСТ}_{\text{ва}}$  не может быть сформирована полностью за счет  $\text{СПСТ}_{\text{ск}}$ , отсюда уже упомянутые риски увеличения  $\text{СПСТ}_{\text{здк}}$ , которая принимает участие в покрытии  $\text{СПСТ}_{\text{ва}}$ , что также приводит к снижению  $\text{СПСТ}_{\text{ск}}$ . Одновременно для  $\text{СПСТ}_{\text{оа}}$  ситуация благоприятна, оборотные активы, имеющие по определению краткосрочный период пребывания на балансе хозяйствующего субъекта несут в себе меньшие риски отрицательной переоценки, нежели оборотные активы, риски положительной переоценки также минимизируются точки зрения  $\text{СПСТ}_{\text{здк}}$  и  $\text{СПСТ}_{\text{зкк}}$ .

В целом в реальной хозяйственной и налоговой практике возникают и прекращаются самые разные классы соотношений между видами и разновидностями активов и капитала предприятия, например, возможны варианты соединения признаков третьего и четвертого классов и др. В результате осуществления налогового анализа мы пришли к выводу, что интересным, хотя и в определенной степени рисковым, может стать следующий класс соотношений:

$$\text{СПСТ}_a = \text{СПСТ}_k$$

$$\text{СПСТ}_{ва} > \text{СПСТ}_{ск} + \text{СС}_{здк}$$

$$\text{СПСТ}_{оа} < \text{СПСТ}_{зкк}$$

Данный класс отличается тем, что хозяйствующий субъект акцентирует внимание на инвестиционной деятельности,  $\text{СПСТ}_{ва}$  превышает и  $\text{СПСТ}_{ск}$  и  $\text{СПСТ}_{здк}$ . Риски, в том числе налоговые риски, состоят в том, что  $\text{СПСТ}_{ва}$  частично покрывается  $\text{СПСТ}_{зкк}$ , однако последняя, в силу краткосрочного характера обязательств все же в меньшей степени подлежит переоценке по макроэкономическим факторам, также при данном классе соотношений возникают риски недофинансирования  $\text{СПСТ}_{оа}$ , которые возникают из за несвоевременного выполнения обязательств предприятием по краткосрочному заемному капиталу, что в свою очередь увеличивает  $\text{СПСТ}_{зкк}$  и снижает при прочих равных условиях  $\text{СПСТ}_{ск}$ .

## **2.2 Научные подходы анализа налоговой продуктивности активов и капитала и их видов**

Налоговый анализ активов и капитала должен решить проблему не только определения их справедливой стоимости, но и принять во внимание налоговую продуктивность активов и капитала. Налоговая продуктивность представляет собой относительный показатель, который демонстрирует абсолютную

величину определенного вида налога, приходящегося на абсолютную величину активов и капитала и отдельных их видов, она может быть определена по любому виду налога, в рамках данного исследования нас интересует, в первую очередь, налог на прибыль организации и налоги на имущество. Далекое не все активы предприятия продуктивны в этом смысле, многие из них продуктивны наоборот, т. е. порождают не прибыли, а убытки и не создают налоговые доходы. В этой связи мы разработали научные подходы для анализа налоговой продуктивности активов и капитала, которые включают ряд моделей (10, 11, 12, 13) [53, с. 69-75]:

$$K_{\text{нпапр}} = \text{Нпр} : A_{\text{к}} \quad (10)$$

$$K_{\text{нпаим}} = \text{Ним} : A_{\text{к}} \quad (11)$$

$$K_{\text{нпвап}} = \text{Нпр} : \text{ВА}_{\text{к}} \quad (12)$$

$$K_{\text{нпваи}} = \text{Ним} : \text{ВА}_{\text{к}} \quad (13)$$

где  $K_{\text{нпапр}}$  – показатель налоговой продуктивности активов по прибыли предприятия, руб./руб.;

$K_{\text{нпаим}}$  – показатель налоговой продуктивности активов по имуществу предприятия, руб./руб.;

$K_{\text{нпвап}}$  – показатель налоговой продуктивности внеоборотных активов по прибыли предприятия, руб./руб.;

$K_{\text{нпваи}}$  – показатель налоговой продуктивности внеоборотных активов по имуществу предприятия, руб./руб.;

$\text{Нпр}$  – налог на прибыль предприятия, руб.;

$\text{Ним}$  – налог на имущество предприятия, руб.;

$A_{\text{к}}$  – справедливая средневзвешенная стоимость активов предприятия за анализируемый период, руб.;

$\text{ВА}_{\text{к}}$  – справедливая средневзвешенная стоимость внеоборотных активов предприятия за анализируемый период, руб.

В рамках нового научного подхода к оценке налоговой продуктивности отметим, что неравномерное ее генерирование различными видами активов создает для хозяйствующих субъектов проблемы, когда одни активы налогово продуктивны, другие – нет, среди налогово продуктивных активов одни более, другие менее налогово продуктивны. Оценка активов по предложенным моделям позволяет предприятиям дать ответы на эти вопросы и в одном случае продать налогово непродуктивные активы, в другом случае купить налогово продуктивные активы. Как отмечалось, в этом случае создаются как прибыль предприятия, так и налоговые доходы бюджета, что соответствует обновленной концепции налогового анализа, когда учитываются взаимные интересы государства и налогоплательщиков. Рассчитав значение  $K_{нпапр}$  обе стороны получают представление о том, какая величина налогов на прибыль создается соответствующей величиной активов и сколько рублей налогов на имущество ( $K_{нпваи}$ ) приходится на справедливую стоимость этих активов. Закономерно, что эффективная и социально ответственная хозяйственная деятельность предприятия состоит не только в получении максимальной выручки от реализации продукции, но и о создании адекватной налогооблагаемой базы в виде прибыли до налогообложения, которая при установленных ставках налогов создает бюджетам всех уровней оптимальные условия формирования доходов. В конечном счете, интересы организаций и государства должны гармонизироваться, первые получают прозрачную чистую прибыль и распределяют ее по своему усмотрению в соответствии с законодательством, второе, имея обоснованные доходы, осуществляет расходы в интересах граждан страны. Аналогично,  $K_{нпвап}$  и  $K_{нпваим}$  конкретизируют налоговую продуктивность применительно к внеоборотным активам, у хозяйствующих субъектов, принадлежащих к производствам с преобладанием этих активов (добывающие производства) значения  $K_{нпапр}$  и  $K_{нпвап}$  будут в меньшей степени отличаться друг от друга, нежели в видах экономической деятельности, относящихся к сфере обращения, например к торговле.



Использование предлагаемых показателей демонстрирует как организациям, так и государственным органам управления, в том числе налоговым органам, налоговую продуктивность активов в целом и внеоборотных активов в частности с точки зрения генерирования налогов на прибыль и имущество организаций. Поскольку целевой функцией любой коммерческой организации является максимизация прибыли, хозяйствующий субъект формирует для этой цели соответствующее имущество, которое создает как прибыль, так и рассмотренные виды налогов. В этом смысле отсутствие имущества организации и соответствующих налогов на прибыль и имущество ставит под вопрос само существование хозяйствующего субъекта. Таким образом, предлагаемое моделирование показателей способствует анализу активов и капитала хозяйствующих субъектов, улучшает отношения между ними и государством, делает их прозрачными и легитимными.

В процессе налогового анализа показателей налоговой продуктивности активов по прибыли и имуществу создаются дополнительные возможности анализа структуры активов предприятий в различных видах экономической деятельности. Сравнивая значения  $K_{нпап}$  и  $K_{нпаим}$  подчеркнем важное обстоятельство. Налог на прибыль, как один из основных видов прямых налогов, начисляется на базе валовой прибыли, формирующейся на основе чистой выручки от реализации продукции, реализации основных фондов и иного имущества, доходов от внереализационных операций и процентных доходов, уменьшенных на сумму соответствующих расходов по всем хозяйственным операциям. В российской налоговой практике периодически встречаются ситуации, когда предприятия на законных условиях, не нарушая принципы начисления налогов, увеличивают расходы до уровня выручки от реализации продукции и, тем самым, выходят практически на нулевую прибыль. В этом случае в процессе налогового анализа у экономически здоровых, развивающихся предприятий расчетная величина  $K_{нпап}$  минимизируется, что искажает как результаты анализа, так и реальную картину

состояния конкретного бизнеса. Более того, налоговые органы не могут применить к таким хозяйствующим субъектам меры какого либо воздействия. При применении в налоговом анализе  $K_{нпаи}$  возможности ухода от начисления и уплаты налогов значительно сокращаются, поэтому предлагаемые методические подходы демонстрируют не теоретическом и практическом уровнях, что ориентация на увеличение налоговой базы за счет налогов на имущество увеличит в целом налоговые доходы бюджетов.

Дальнейшая логика моделирования показателей, конкретизирующих налоговую продуктивность заключается во введение в действие коэффициентов налоговой продуктивности оборотных активов (14, 15):

$$K_{нпоап} = N_{пр} : O_{Ак} \quad (14)$$

$$K_{нпоаим} = N_{им} : O_{Ак} \quad (15)$$

где  $K_{нпоап}$  – показатель налоговой продуктивности оборотных активов по прибыли предприятия, руб./руб.;

$K_{нпоаим}$  – показатель налоговой продуктивности активов по имуществу предприятия, руб./руб.;

$O_{Ак}$  – справедливая средневзвешенная стоимость оборотных активов предприятия за анализируемый период, руб.

Принцип определения  $K_{нпоап}$  и  $K_{нпоаим}$  тот же, что и по внеоборотным активам, сравниваются уже известные показатели налогов на прибыль и имущество предприятия и справедливая средневзвешенная стоимость оборотных активов предприятия. В зависимости от вида экономической деятельности хозяйствующие субъекты по определению обладают различной структурой активов. Как отмечалось в первой главе работы, в некоторых видах экономической деятельности все совокупные активы предприятия могут состоять вообще из одних оборотных активов, поэтому закономерно, что для некоторых предприятий, например торговли, многие начисленные и уплаченные налоги создаются оборотными активами. В этой связи наиболее

обоснованными показателями выступают коэффициенты налоговой продуктивности всех активов по прибыли и имуществу организации. В случае же, если мы начинаем выяснять в какой степени начисленные и уплаченные налоги генерируются теми или иными видами активов, возникает вопрос – в какой степени эти виды активов создают соответствующие налоги. Конечно, если у какого либо предприятия все активы представлены внеоборотными либо оборотными активами, такой вопрос решается легко, поскольку в первом случае  $A_k = VA_k$ , во втором случае  $A_k = OA_k$ . Однако в случае, когда активы смешанные необходимо вывить долю каждой из групп активов в создании налогов на прибыль и имущество. В наиболее простом варианте может быть принята во внимание арифметическая пропорция, так при структуре активов 90 %  $VA_k$  и 10 %  $OA_k$  получаем следующую формулу для расчета:

$$K_{нпапр} = (N_{пр} \times 0,9) : A_k + (N_{пр} \times 0,1) : A_k \quad (16)$$

Расчет показывает, что в данном случае налоговая продуктивность всех активов на 90 % создается внеоборотными активами и на 10 % - оборотными активами. При условной оценке всех активов в 100 ед. и налоге на прибыль 20 ед. при данной структуре активов (90 % – 10 %) получаем:

$$K_{нпапр} = (20 \text{ ед.} \times 0,9) : 100 \text{ ед.} + (20 \text{ ед.} \times 0,1) : 100 \text{ ед.} = 0,2 \text{ ед./ед.}$$

Отметим, что полученное значение показателя  $K_{нпапр}$  (0,2 ед./ед.) легко проверяется простым расчетом – 20 ед.: 100 ед. = 0,2 ед./ед. Тогда универсальная формула для расчетов  $K_{нпапр}$  примет следующий вид:

$$K_{нпапр} = (N_{пр} \times D_{iак}) : A_a + (N_{пр} \times D_{i+1ак}) : A_k + (N_{пр} \times D_{i+2ак}) : A_k + \dots \\ \dots + (N_{пр} \times D_{nак}) : A_k = \sum_{i=1}^n (N_{пр} \times D_{iак}) : A_k, \quad (17)$$

где  $D_{iак}$  – доля  $i$ -го актива в совокупных активах предприятия, ед.

Предложенная формула (17) показывает, что налоговая продуктивность всех активов по прибыли складывается из промежуточных показателей налоговой продуктивности по каждому из видов внеоборотных и оборотных активов.

Иными словами, каждый из видов активов вносит свой вклад в совокупную налоговую продуктивность активов, при этом все показатели налоговой продуктивности отдельных видов активов складываются, образуя общий показатель. Разработанный подход применим для расчета показателей налоговой продуктивности активов по имуществу, в этом случае формула (17) примет вид:

$$K_{\text{нпим}} = (\text{Ним} \times D_{1\text{ак}}) : A_{\text{к}} + (\text{Ним} \times D_{i+1\text{ак}}) : A_{\text{к}} + (\text{Ним} \times D_{i+2\text{ак}}) : A_{\text{к}} + \dots \\ \dots + (\text{Ним} \times D_{n\text{ак}}) : A_{\text{к}} = \sum_{i=1}^n (\text{Ним} \times D_{i\text{ак}}) : A_{\text{к}}, \quad (18)$$

Применительно к расчету налоговой продуктивности активов по имуществу подчеркнем следующее. Каждый из видов активов, как внеоборотных, так и оборотных вносит свой вклад в формирование конечных результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Как было подчеркнуто в первой главе работы, критерием здесь выступает участие в создании готовой продукции, работ, услуг и далее финансового результата. Без имущества в виде внеоборотных и оборотных активов не может быть не производства готовой продукции, не обращения товарно-материальных ценностей. Поэтому приобретение хозяйствующим субъектом тех или иных видов имущества означает его заявку на позитивную финансово-хозяйственную деятельность. Не только известные виды внеоборотных активов, но и виды оборотных активов создают налогооблагаемую базу по налогу на имущество. Так запасы, пребывающие на балансе предприятия в виде сырья, материалов или готовой продукции создают реальную добавленную стоимость, товары продаются дороже, нежели покупаются, т. е. формируется разница между стоимостью приобретения и стоимостью продажи этих видов оборотных активов. Дебиторская задолженность в зависимости от срока нахождения на балансе хозяйствующего субъекта приносит дополнительные доходы, вследствие возникновения кредитных отношений между дебитором и покупателем.

Денежные средства при грамотном финансовом менеджменте приносят дополнительные доходы, будучи перемещенными в депозиты и современные финансовые инструменты. Следовательно, возникает корреляция – больше имущества в виде внеоборотных и оборотных активов, больше продукции, работ и услуг, что при прочих равных условиях создает предпосылки для начисления и перечисления в бюджет больших сумм налогов на имущество.

Переходя от оценки налоговой продуктивности активов к оценке налоговой продуктивности капитала в первую очередь подчеркнем, что оба вида налоговой продуктивности взаимосвязаны, поскольку активы любого предприятия формируются за счет как собственного, так и заемного капитала. При этом для хозяйствующего субъекта в его экономической деятельности основную роль играет рентабельность собственного капитала и следовательно для достижения максимальных показателей последней он мотивирован с точки зрения роста налоговой продуктивности капитала по прибыли. В случае если все активы предприятия формируются за счет собственного капитала показатели налоговой продуктивности активов и капитала по прибыли совпадают, при увеличении доли заемного капитала растет как рентабельность собственного капитала, так и налоговая продуктивность активов по собственному капиталу, однако при увеличении плеча финансового рычага ухудшается финансовая устойчивость предприятия, поэтому начисленный налог на прибыль и другие налоги могут быть не перечислены в бюджет вследствие актуализации налоговых рисков. Одновременно, увеличение доли заемного капитала расширяет возможности хозяйствующего субъекта по увеличению имущества в виде внеоборотных и оборотных активов, что как это было показано выше, генерирует в больших объемах налог на прибыль и на имущество.

Интерпретация формул (10, 11, 12, 13) применительно к определению налоговой продуктивности капитала дает следующее

$$K_{\text{нпкпр}} = N_{\text{пр}} : K_{\text{а}} \quad (19)$$

$$K_{\text{нпким}} = \text{Ним} : K_a \quad (20)$$

$$K_{\text{нпскпр}} = \text{Нпр} : SK_a \quad (21)$$

$$K_{\text{нпским}} = \text{Ним} : SK_a \quad (22)$$

где  $K_{\text{нпкпр}}$  – показатель налоговой продуктивности капитала по прибыли предприятия, руб./руб.;

$K_{\text{нпким}}$  - показатель налоговой продуктивности капитала по имуществу предприятия, руб./руб.;

$K_{\text{нпскпр}}$  – показатель налоговой продуктивности собственного капитала по прибыли предприятия, руб./руб.;

$K_{\text{нпским}}$  – показатель налоговой продуктивности собственного капитала по имуществу предприятия, руб./руб.;

$K_a$  – справедливая средневзвешенная стоимость капитала предприятия за анализируемый период, руб.

$SK_a$  – справедливая средневзвешенная стоимость собственного капитала предприятия за анализируемый период, руб.

Показатель налоговой продуктивности объединенного капитала по прибыли будет совпадать со значением соответствующего показателя по объединенным активам, поскольку в соответствии с принципами построения баланса предприятия всегда соблюдается равенство: активы = капитал. При этом количественное значение  $K_{\text{нпкпр}}$  демонстрирует количественное значение единицы налога на прибыль на объединенный капитал, а соответственно  $K_{\text{нпскпр}}$  - количество единиц этого налога на собственный капитал. В случае, когда активы предприятия полностью формируются за счет собственного капитала значения показателей  $K_{\text{нпкпр}}$  и  $K_{\text{нпскпр}}$  совпадают, увеличение разрыва между ними говорит о том, что хозяйствующий субъект увеличивает долговую нагрузку и все большая часть налоговой продуктивности создается заемным капиталом. Если для хозяйствующего субъекта главным ориентиром деятельности выступает рентабельность собственного капитала он неизбежно будет воспроизводить рост налоговой продуктивности собственного капитала,

для налоговых органов значение имеет рост налоговой продуктивности всего совокупного капитала, следовательно, они заинтересованы в увеличении объемов заимствований предприятия, которые при прочих равных условиях будут способствовать наращиванию исследуемого показателя.

Для определения налоговой продуктивности заемного капитала по прибыли и имуществу предназначены формулы (23, 24):

$$K_{\text{нпзкпр}} = \text{Нпр} : \text{ЗКа} \quad (23)$$

$$K_{\text{нпзким}} = \text{Ним} : \text{ЗКа} \quad (24)$$

где  $K_{\text{нпзкпр}}$  – показатель налоговой продуктивности заемного капитала по прибыли предприятия, руб./руб.;

$K_{\text{нпзким}}$  – показатель налоговой продуктивности заемного капитала по имуществу предприятия, руб./руб.;

$\text{ЗКа}$  – справедливая средневзвешенная стоимость заемного капитала предприятия за анализируемый период, руб.

Как было отмечено выше, при увеличении финансового рычага будут расти показатели  $K_{\text{нпзкпр}}$  и  $K_{\text{нпзким}}$ , и снижаться  $K_{\text{нпскпр}}$  и  $K_{\text{нпским}}$ , в силу известных особенностей ведения бизнеса любой хозяйствующий субъект всегда наращивает объем заемного капитала, в целях увеличения рентабельности собственного капитала, поэтому роль налоговой продуктивности заемного капитала объективно растет.

Следует подчеркнуть, что сопоставление значений налоговой продуктивности совокупного капитала, собственного капитала и заемного капитала в различных видах экономической деятельности даст различные соотношения. В производствах с преобладанием в активах внеоборотных активов, например в добывающих производствах, показатели налоговой продуктивности активов и собственного капитала будут отличаться друг от друга в меньшей степени, вследствие значительного финансирования внеоборотных активов собственным капиталом. Наоборот, в видах

экономической деятельности с доминирование в активах оборотных активов, в частности в торговле, значения коэффициентов налоговой продуктивности активов и заемного капитала будут стремиться друг к другу, поскольку в этом случае будут использоваться заимствования для покрытия оборотных средств.

Нами предлагается формула, обобщающая изложенные походы для расчетов налоговой продуктивности совокупного капитала предприятия по прибыли,  $K_{нпкпр}$  примет следующий вид:

$$K_{нпкпр} = (N_{пр} \times D_{iка}): K_a + (N_{пр} \times D_{i+1ка}): K_a + (N_{пр} \times D_{i+2ка}): K_a + \dots$$

$$\dots + (N_{пр} \times D_{nка}): K_a = \sum_{i=1}^n (N_{пр} \times D_{iка}): K_a, \quad (25)$$

где  $D_{iка}$  – доля  $i$ -го капитала в совокупном капитале предприятия, ед.

Формула (25) раскрывает вклад каждого из видов капитала предприятия, как собственного, так и заемного в налоговую продуктивность по прибыли, как видно она формируется из промежуточных показателей налоговой продуктивности по каждому из видов собственного и заемного капитала. Любой из видов капитала принимает участие в создании интегрального показателя налоговой продуктивности капитала, все промежуточные показатели налоговой продуктивности видов капитала суммируются, создавая общий показатель. Данный подход используем для определения налоговой продуктивности капитала по имуществу, тогда формула примет вид (26):

$$K_{нпким} = (N_{им} \times D_{iка}): K_a + (N_{им} \times D_{i+1ка}): K_a + (N_{им} \times D_{i+2ка}): K_a + \dots$$

$$\dots + (N_{им} \times D_{nка}): K_a = \sum_{i=1}^n (N_{им} \times D_{iка}): K_a, \quad (26)$$

Разработанные методические подходы анализа налоговой продуктивности активов и капитала предприятия показывают, что при неизменной налоговой



продуктивности активов предприятию следует наращивать налоговую продуктивность заемного капитала путем привлечения заемного финансирования, что, в конечном счете, приведет к увеличению начисленных и перечисленных в бюджет налогов на прибыль и имущество. Для увеличения налоговой продуктивности собственного капитала необходимо также увеличивать финансовый рычаг, в этом плане цели бюджета и налогоплательщика непосредственно совпадают. Для увеличения же самой налоговой продуктивности при неизменных ставках налогообложения предприятию подходит весь комплекс мероприятий, позволяющих увеличить положительный финансовый результат в виде максимизации доходов и минимизации расходов, что позволит увеличить налогооблагаемую базу и будет в полной мере соответствовать интересам государства и налогоплательщиков.

### **2.3 Алгоритм оценки бюджетной отдачи налогов**

В диссертационном исследовании мы предлагаем новый классификационный критерий налогов – бюджетная отдача налога. С одной стороны, хозяйствующий субъект за счет объединенного капитала создает активы, которые генерируют налоговую отдачу, с другой стороны объективно возникают расходы по организации налогообложения, налоговому анализу и контролю и т. д. Чисто умозрительно может возникнуть ситуация, когда налоговые доходы не смогут возместить вышеназванные расходы и тогда возникает вопрос соотношения первых и вторых. Другими словами, нужно дать ответ на вопрос, какова отдача всех видов налогов с точки зрения полезности для бюджетов.

Для определения бюджетной отдачи налогов предлагается новый научный подход, в рамках которого могут быть сопоставлены все налоговые доходы и все расходы по администрированию, группа налогов и группа расходов,

каждый отдельно взятый налог и расходы по организации его начислению и уплате и т.д. При этом бюджетная отдача по налогам может быть определена на любом иерархическом уровне – страна, регион, субъект федерации, административный район, город, сельское поселение и т.д. При расчете бюджетной отдачи налога можно выделить уровни позитивная отдача, без отдачи, негативная отдача. Главный принцип расчета – сопоставление налоговых доходов и расходов на организацию налогообложения (27):

$$BO_i = DO_{bi} : PA_{bi} \quad (27)$$

где  $BO_i$  - бюджетная отдача налога, руб./руб.;

$DO_{bi}$  - доходы бюджетов по налогу, руб.;

$PA_{bi}$  - расходы на организацию и управление налогообложением по налогу, руб.

В таблице 6 отражены абстрактные варианты  $DO_{bi}$  и  $PA_{bi}$ , иллюстрирующие разработанный нами научный подход, при которых возникают различные показатели  $BO_i$ .

Таблица 6 - Варианты  $DO_{bi}$  и  $PA_{bi}$  определяющие различные показатели  $BO_i$

Наименование налога	$DO_{bi}$ , руб.	$PA_{bi}$ , руб.	$BO_i$ , руб./руб.
Первый	3300	3000	1,1
Второй	11000	900	12,2
Третий	1200000	1100	1090,9
Четвертый	1400000000	15000	93333,3
Пятый	900000	1500000	0,6

Таблица 6 демонстрирует варианты, когда при различных соотношениях  $DO_{bi}$  и  $PA_{bi}$  получается различная  $BO_i$ . Первый вариант, когда  $DO_{bi}$  практически равны  $PA_{bi}$ , уровень отдачи «без отдачи» это ситуация, которая была характерна для некоторых видов налогов в 90-годы прошлого века, тогда по некоторым видам налогов доходы не покрывали расходов на организацию и управление

налогообложением. В такой ситуации два выхода – изъятие налога либо оптимизация расходов, с тем, чтобы достичь уровня позитивной отдачи налога. Такая судьба в свое время постигла такие «экзотические» налоги, как налог на использование иностранных наименований в названии предприятий, который практиковали субъекты федерации, предприятия переименовали свои предприятия и налог потерял смысл. Превышение ДО<sub>бi</sub> над РА<sub>бi</sub> свидетельствует о позитивной бюджетной отдаче, этот тренд нужно поддерживать и развивать, наоборот ситуация, когда ДО<sub>бi</sub> меньше РА<sub>бi</sub>, а БО<sub>i</sub> указывает на серьезные недостатки в организации и управлении налогообложением. Позитивная бюджетная отдача налога может иметь различные ранги (таблица 7).

Таблица 7 – Распределение рангов позитивной БО<sub>i</sub> по видам налогов

Наименование ранга	БО <sub>i</sub> , руб./руб.
Высший	1000000
Очень высокий	100000
Высокий	10000
Средний	1000
Низкий	10

Отечественная история развития национальной системы налогообложения на основе различных концепций дает иллюстрацию того, что возникавшие в разные периоды изменения в распределении налоговых доходов между бюджетами различных уровней не всегда сопровождались изменениями соответствующих расходов на налоговое администрирование. Предложенный методический подход позволяет взвешивать на основе расчетов БО<sub>i</sub> соответствие меняющихся ДО<sub>бi</sub> и РА<sub>бi</sub> на различных уровнях. Поскольку российская налоговая система будет и дальше корректироваться в соответствии с потребностями инновационного развития предложенный подход определения БО<sub>i</sub> будет актуализироваться и развиваться. Также, данный подход дает

алгоритм дальнейшего налогового анализа, разнонаправленное движение ДОбі и РАбі порождает многообразные категории ситуаций, некоторые из которых благоприятны для налоговых органов, другие – нежелательны (таблица 8). Различные категории ситуации порождают разные результаты БОі. Например, возможно увеличение БОі при увеличении ДОбі и уменьшении РАбі, при увеличении ДОбі без изменений РАбі, при росте ДОбі и одновременно росте РАбі, при ДОбі без изменений и уменьшении РАбі. Уменьшение БОі может происходить при не изменяющихся ДОбі и увеличивающихся РАбі, при уменьшающихся ДОбі и без изменений РАбі и т. д. Как видно, высшая характеристика категории достигается в рамках первой категории, низшая – в параметрах девятой категории. Очень высокой характеристике соответствуют вторая и четвертая категории, высокой – третья и пятая категории, средней – шестая, седьмая и восьмая категории.

Таблица 8 – Категории ситуаций при изменении ДОбі и РАбі по виду налога

Название категории	ДОбі .	РАбі	БОі	Характеристика категории
Первая	Увеличение	Уменьшение	Увеличение	Высшая
Вторая	Увеличение	Без изменений	Увеличение	Очень высокая
Третья	Увеличение	Увеличение	Увеличение	Высокая
Четвертая	Без изменений	Уменьшение	Увеличение	Очень высокая
Пятая	Без изменений	Без изменений	Без изменений	Высокая
Шестая	Без изменений	Увеличение	Уменьшение	Средняя
Седьмая	Уменьшение	Уменьшение	Без изменений	Средняя
Восьмая	Уменьшение	Без изменений	Уменьшение	Средняя
Девятая	Уменьшение	Увеличение	Уменьшение	Низшая

Налоговый анализ категорий ситуаций при изменении ДОбі и РАбі представляет аналитическим службам материалы, которые служат основой для дальнейших исследований структуры налоговых доходов и расходов на

налоговое администрирование по элементам расходов с целью оптимизации расходов и приведение динамики ДОбі в соответствие с динамикой РАбі.

Как отмечалось, налоговая практика администрирования различных видов налогов порождает ситуации, когда при неизменных налоговых доходах по одному из видов налогов, распределяемых между бюджетами различных уровней, расходы на налоговое администрирование распределяются непропорционально соответствующим доходам. В этой связи рассмотрим конкретный пример определения бюджетной отдачи налогов по налогу на прибыль. Известно, что распределение начисленного и перечисленного в бюджеты всех уровней налога на прибыль осуществляется в пропорции – 3 % в федеральный бюджет и 17 % - в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации. В процессе налогового администрирования этого налога возникают расходы, которые распределяются между ФНС и УФНС по субъекту федерации. В таблице 9 даны возможные параметры администрирования налога на прибыль в рамках консолидированного бюджета РФ, бюджета РФ и бюджета субъекта федерации.

Таблица 9 - Возможные параметры администрирования налога на прибыль в рамках консолидированного бюджета РФ и бюджета субъекта федерации

	ДОбі .	РАбі	БОі
Сумма налогооблагаемой прибыли	1000000	-	-
Поступление в консолидированный бюджет РФ	200000	1000	200
Поступление в бюджет РФ	30000	250	120
Поступление в бюджет субъекта федерации	170000	750	227

Анализ приведенных параметров показывает, что при общем показателе бюджетной отдачи налога на прибыль равном 200 руб./руб. с учетом

распределения налоговых доходов и расходов на налоговое администрирование между ФНС и УФНС в первом случае показатель составил 120 руб./руб., во втором – 227 руб./руб., что указывает на более высокое качество налогового администрирования в УФНС имея ввиду экономию управленческих расходов. В качестве рекомендации в данной ситуации может быть предложено рационализировать расходы ФНС при администрировании налога на прибыль. Либо передать часть функций по администрированию в УФНС, возможны и другие варианты улучшения БОі по этому виду налога. Продолжим анализ с точки зрения изменения категорий ситуаций в результате корректировки ДОбі и РАбі по налогу на прибыль (таблица 10).

Таблица 10 – Категории ситуаций по изменению налоговых доходов бюджетов по налогу на прибыль и расходов на его налоговое администрирование

Поступление налога на прибыль в консолидированный бюджет РФ	ДОбі .	РАбі	БОі
Период 1	200000	1000	200
Период 2	210000	900	233
Период 3	220000	1200	183

Изменение категорий ситуаций, связанные с корректировкой ДОбі и РАбі по налогу на прибыль в периоде 2 по сравнению с периодом 1 показало наилучшие характеристики класса ситуаций, рост ДОбі и снижение РАбі, период 3 по сравнению с периодом 2 продемонстрировал средние характеристики категорий ситуаций, рост ДОбі и увеличение РАбі. Естественно в периоде 2 по сравнению с периодом 1 БОі выросла с 200 руб./руб. до 233 руб./руб., в периоде 3 по сравнению с периодом 2 БОі снизилась с 233 руб./руб. до 183 руб./руб. Как отмечалось, в реальной практике налогового анализа возможны самые различные категории ситуаций в связи с быстро меняющимися условиями финансово-хозяйственной деятельности предприятий и налоговых органов.

Еще одной проблемой, решаемой путем совершенствования налогового анализа является проблема сравнения степени участия различных подразделений ФНС и УФНС в администрировании того или иного налога. Покажем это на примере налога, зачисляемого в бюджет одного уровня, например, налоги на имущество полностью поступают в бюджет субъекта федерации (таблица 11). Предположим, что в администрировании налога на имущество на уровне УФНС принимают участие отдел налогообложения юридических лиц (участие 5 %), аналитический отдел (участие 10 %) и отдел налогообложения имущества (участие 85 %).

Таблица 11 - Сравнение степени участия различных подразделений УФНС в администрировании налога на имущество

Наименование структурного подразделения	ДОбі .	РАбі	БОі
Отдел налогообложения юридических лиц (участие 5 %)	5000	70	71
Аналитический отдел (участие 10 %)	10000	120	83
Отдел налогообложения имущества (участие 85 %)	85000	810	105
Всего УФНС	100000	1000	100

Абсолютные величины долей налога на имущество, приходящиеся на каждое из названных структурных подразделений представлены в таблице 11. Каждый из отделов несет определенные расходы по администрированию налога на имущество. По УФНС в целом при налоге на имущество равном 100000 ед. и расходам на налоговое администрирование этого налога в размере 1000 ед. бюджетная отдача налога на имущество составляет 100 ед./ед. По вышеназванным отделам УФНС, являющимися в разной степени центрами ответственности по администрированию данного налога расходы могут

составлять 70, 120, 810. Соответственно расчетное значение  $Bo_i$  по каждому из отделов будет равно 71, 83, 105. Для рассматриваемой ситуации характерна диспропорция между степенью участия отделов УФНС в администрировании налога на имущество и расходами на это администрирование, о чем свидетельствуют значения  $Bo_i$ . Причины этих диспропорций могут быть вскрыты путем применения инструментария бюджетирования, в зависимости от этих причин руководством УФНС принимаются решения, исправляющие негативную ситуацию – передача функций администрирование в другие отделы, рационализация расходов, сокращение персонала, замена руководства отдела и т. д., однако первоначальная диагностика диспропорций выявляется путем расчета бюджетной отдачи налога на имущество.

Рассмотренный алгоритм оценки бюджетной отдачи налогов применим на любом иерархическом уровне налоговой системы, в ФНС, в межрегиональных налоговых инспекциях, в УФНС, в ИФНС и т.д. Как было показано это алгоритм быстро и эффективно вскрывает проблемы и «узкие» места в налоговом администрировании всех видов налогов и дает направления дальнейшего изучения состояния налогового администрирования. При этом показатель  $Bo_i$  представляет собой показатель большей или меньшей результативности по всем налогам и каждому налогу в отдельности с учетом их распределения между бюджетами различных уровней. В то же время в налоговой практике возникают ситуации, когда в рамках совершенствования системы налогообложения принимаются инвестиционные решения, связанные с приобретением современного оборудования, компьютерной техники, программного обеспечения и т. д., при этом встает вопрос определения эффективности мероприятий по повышению бюджетной отдачи налогов.

Например, структурные подразделения ФНС и ИФНС, связанные с информационными технологиями, разработкой программного обеспечения к уже существующей компьютерной технике, адаптирующие приобретенные программные продукты к потребностям налоговых органов, дающие



обоснования к приобретению новых технических средств, внедрению новых программных продуктов и т. д. координируют работу в этих направлениях, а также обосновывают соответствующие мероприятия. К таким подразделениям относятся управление и отделы модернизации налоговых органов, управление и отделы интерактивных сервисов, которые также ведут методологическое и организационное обеспечение системы управления данными ФНС России, управления и отделы электронного документооборота методологически и организационно обеспечивают взаимодействие налогоплательщиков с ФНС России по каналам связи. По сути дела структурные подразделения ФНС и УФНС в рамках совершенствования системы налогообложения реализуют инвестиционные решения некоммерческого характера, направленные на своевременное начисление и зачисление всех видов налогов в бюджеты всех уровней. Несмотря на некоммерческий характер таких инвестиций необходимо оценить их эффективность, поскольку их источником выступают средства федерального бюджета.

Представляется, что для определения эффективности инвестиционных решений по повышению бюджетной отдачи налогов следует сопоставлять данные по приросту бюджетной отдачи налогов и увеличению предназначенных для этого инвестиционных вложений. Для этого может быть использована формула (28):

$$\text{Эибон} = \Delta \text{БО}_i : \Delta \text{Иибон}, \quad (28)$$

где  $\text{Эибон}$  - эффективность инвестиций по повышению бюджетной отдачи налогов, руб./руб.;

$\Delta \text{БО}_i$  – изменение бюджетной отдачи налогов за анализируемый период руб.;

$\Delta \text{Иибон}$  – изменение инвестиций в интересах увеличения бюджетной отдачи налогов.

В таблице 12 приведен порядок сравнительного анализа возможных инвестиций в объекты, способствующие увеличению бюджетной отдачи налогов и показатели возможной эффективности инвестиций по повышению бюджетной отдачи налогов. При сравнении вариантов инвестиций в объекты, способствующие увеличению бюджетной отдачи налогов наиболее эффективными оказались инвестиции по первому варианту, следовательно, при прочих равных условиях ФНС, межрегиональные налоговые инспекции и УФНС должны отдать предпочтение этому варианту.

Таблица 12 - Сравнительный анализ возможных инвестиций в объекты, способствующие увеличению бюджетной отдачи налогов и показатели возможной эффективности инвестиций

	ΔИибон, руб.	Δ БОi, руб.	Эибон, руб./руб.
Вариант 1	100	71	0,71
Вариант 2	200	83	0,42
Вариант 3	300	105	0,35

Варианты отличаются тем, что при разных объемах изменения величины инвестиций в интересах увеличения бюджетной отдачи налогов, реальное изменение этой отдачи может быть различным, что влияет на эффективность указанных инвестиций. Естественно, при определении эффективности инвестиций в объекты, способствующие увеличению бюджетной отдачи налогов будут использованы все элементы известных методик, учитывающих изменение ценности денег во времени, в том числе чистая приведенная стоимость, внутренняя норма доходности и т. д., но содержание определения эффективности инвестиций в объекты, способствующие увеличению бюджетной отдачи налогов остается неизменным – сопоставляются прирост бюджетной отдачи налогов и рост инвестиций, направленных на достижение этого прироста.

Выводы по второй главе.

Разработка научно-методических подходов налогового анализа и оценки активов и капитала предприятия дала возможность прийти к следующим выводам:

- при реализации концепции оценки по справедливой стоимости имущества организации необходимо постоянно вести переоценку его балансовой стоимости по всем видам имущества на микроэкономическом уровне в соответствии с рыночными условиями, быстрые изменения этих условий требуют также ежедневно переоценивать капитал;

- качественный налоговый анализ может быть осуществлен с использованием нового универсального критерия классификации налогов – бюджетной отдачи налога, позволяющего учесть и сопоставить как налоговые доходы по любому виду налогов, так и расходы на налоговое администрирование, что отражает макроэкономический уровень, предложенные научные подходы расчета налоговой продуктивности активов и капитала соответствуют оценке на микроэкономическом уровне;

- для сравнения степени участия различных подразделений ФНС и УФНС в администрировании того или иного налога необходимо определять на макроэкономическом уровне бюджетную отдачу налогов, для определения эффективности инвестиционных решений по повышению бюджетной отдачи налогов следует сопоставлять данные по приросту бюджетной отдачи налогов и увеличению предназначенных для этого инвестиционных вложений.

### 3. НАЛОГОВЫЙ АНАЛИЗ ИЗМЕНЕНИЯ АКТИВОВ И КАПИТАЛА РОССИЙСКИХ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

#### 3.1 Налоговый анализ движения активов и капитала предприятий в различных видах экономической деятельности

Для понимания закономерностей движения активов и капитала предприятий в различных видах экономической деятельности рассмотрим изменение основных социально-экономических показателей Российской Федерации в 2010-2018 годах (таблица 13) [122, с. 49-50].

Таблица 13 - Основные социально-экономические показатели Российской Федерации в 2010-2018 годах

	2010	2016	2017	2018
Валовой внутренний продукт всего, млрд. руб.	46309	86014,2	92101,3	103875,8
Инвестиции в основной капитал, млн. руб.	9152096	14748847	16027302	17595028
Основные фонды в экономике (по полной учетной стоимости на конец года), млрд. руб.	93186	183404	194649	210941
Объем отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг по видам экономической деятельности, млрд. руб.:				
добыча полезных ископаемых	-	11740	13916	18194
обрабатывающие производства	-	34967	38712	44600
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	5052	5380	5642
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	903	1022	1186
Продукция сельского хозяйства, млрд. руб.	2462,2	5112,3	5109,5	5348,8
Доходы консолидированного бюджета, млн. руб.	16031930	28181540	31046674	37320350
Сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) в экономике, млн. руб.	6330589	12801581	9036848	12400336

Анализ показывает, что по большинству ключевых социально-экономических показателей Российской Федерации в 2010-2018 годы динамика положительная. Валовой внутренний продукт в этот период вырос в 2,24 раза, инвестиции в основной капитал соответственно в 1,92 раза, основные фонды в

экономике – в 2,26 раза, продукция сельского хозяйства – в 2,17 раза. Даже в достаточно сложные «кризисные» 2016-2018 годы выручка от реализации по видам экономической деятельности, традиционно относящимся к промышленности увеличился: в добыче полезных ископаемых – в 1,55 раза; в обрабатывающих производствах – в 1,28 раза; в обеспечении электрической энергией, газом и паром, кондиционирование воздуха – в 1,12 раза, в водоснабжении, водоотведении – в 1,31 раза. Закономерно, что в 2010-2018 годы доходы консолидированного бюджета возросли с 16031930 млн. руб. до 37320350 млн. руб. или в 2,33 раза, а сальдированный финансовый результат в экономике с 6330589 млн. руб. до 12400336 млн. руб. или в 1,96 раза. Тем самым в анализируемый период были созданы основы для формирования устойчивой и стабильной налоговой базы страны, как предпосылки реализации эффективных национальных проектов в различных видах экономической деятельности. Определение основных источников формирования доходов федерального бюджета проведем на основе официальной статистической отчетности [122, с. 535], результаты обобщений сведем в таблицу 14. Необходимо подчеркнуть, что как в начале, так и в конце анализируемого периода большую часть доходов федерального бюджета составляли налоги: 11932,8 млрд. руб. в 2010 году (или 74,43 %) и 32086,9 млрд. руб. в 2018 году (или 85,98 %). При этом роль налоговых доходов растет, хотя неналоговые доходы увеличились абсолютно, с 4099,1 млрд. руб. в 2010 году до 5233,4 млрд. руб. в 2018 году, их удельный вес в доходах федерального бюджета сократилась. В целом налоговые доходы выросли в 2,69 раза, неналоговые доходы соответственно в 1,28 раза, т.е. просматривается тенденция к усилению роли доходов от поступления налогов доходов в федеральный бюджет. В структуре налоговых доходов ключевую роль занимали налоги: на добавленную стоимость (2498,6 млрд. руб. или 20,94 % в 2010 году и 6017,0 млрд. руб. или 18,75 % в 2018 году).

Таблица 14 - Доходы консолидированного бюджета Российской Федерации в 2010-2018 годах, млрд. руб.

	2010	2016	2017	2018
Доходы всего	16031,9	28181,5	31046,7	37320,3
из них:				
налог на прибыль организаций	1774,6	2770,3	3290,1	4100,2
налог на доходы физических лиц	1790,5	3018,5	3252,3	3654,2
страховые взносы на обязательное медицинское страхование	2477,1	6326,0	6784,0	7476,9
налог на добавленную стоимость:				
на товары (работы, услуги) реализуемые на территории Российской Федерации	1329,1	2657,7	3070,2	3574,8
на товары ввозимые на территорию Российской Федерации	1169,5	1913,7	2067,4	2442,2
акцизы по подакцизным товарам (продукции):				
производимым на территории Российской Федерации	441,4	1293,9	1521,3	1493,2
ввозимым на территорию Российской Федерации	30,1	62,1	78,2	96,3
налоги на совокупный доход	207,7	388,5	446,9	520,5
налоги на имущество	628,2	1117,1	1250,5	1397,0
налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	1440,8	2951,8	4162,9	6178,5
задолженность и перерасчеты по отмененным налогам, сборам и иным обязательным платежам	56,1	1,8	1,1	1,1
доходы от внешнеэкономической деятельности	3227,7	2606,0	2602,8	3708,8
доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности	679,7	1744,9	963,8	1021,7
платежи при пользовании природными ресурсами	77,6	272,7	369,5	376,2
безвозмездные поступления	114,1	122,8	98,8	126,7

Налоги на прибыль организаций (1774,6 млрд. руб. или 14,87 % в 2010 году и 4100,2 млрд. руб. или 12,79 % в 2018 году); на доходы физических лиц (1790,5 млрд. руб. или 15,00 % в 2010 году и 3654,2 млрд. руб. или 11,39 % в 2018 году); налоги на имущество (628,2 млрд. руб. или 5,26 % в 2010 году и 1397,0 млрд. руб. или 4,35 % в 2018 году); сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами (1440,8 млрд. руб. или 12,07 % в 2010 году и 6178,5 млрд. руб. или 19,26 % в 2018 году). На долю данных налогов приходилось 66,54 % всех налоговых поступлений в 2018 году.

В целях нашего исследования наибольший интерес представляют налоги: на добавленную стоимость, на прибыль организаций и на имущество, поскольку другие налоги не связаны с функционированием активов и капитала предприятий, не представлены в их финансовой отчетности. Отметим, что в анализируемом периоде доли налоговых поступлений в федеральный бюджет от налогов на добавленную стоимость, на прибыль организаций и налогов на имущество снижаются, что косвенно свидетельствует о снижении налоговой продуктивности активов и капитала предприятий по этим видам налогов.

С точки зрения распределения налоговых поступлений в Федеральный бюджет между бюджетами различных уровней отметим следующее. Налог на добавленную стоимость практически полностью поступает в Федеральный бюджет, налог на прибыль распределяется в определенной пропорции между Федеральным бюджетом и консолидированным бюджетом субъекта Российской Федерации, налоги на имущество полностью поступают в бюджет субъекта Российской Федерации (таблица 15) [122, с. 537].

Таблица 15 - Распределение доходов бюджета Российской Федерации по уровням бюджетной системы в 2010-2018 годах, млрд. руб.

	2010	2016	2017	2018
Налог на добавленную стоимость				
Федеральный бюджет	2498,2	4571,0	5137,1	6016,7
Консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации	0,3	0,4	0,4	0,3
Налог на прибыль организаций				
Федеральный бюджет	255,0	491,0	762,4	995,5
Консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации	1519,5	2279,3	2527,7	3104,7
Налоги на имущество				
Федеральный бюджет	-	-	-	-
Консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации	628,2	1117,1	1250,5	1397,0

Это означает, что на различных иерархических уровнях значимость различных видов налогов различается. С точки зрения Федерального бюджета

упор, в первую очередь, делается на налог на добавленную стоимость и частично на налог на прибыль организаций, бюджеты субъектов Российской Федерации ориентированы на налоги на прибыль и на имущество.

Следовательно, речь идет об особенностях налогового планирования по данным видам налогов на предприятиях, с одной стороны, и специфики налогового администрирования по этим налогам уполномоченных органов Федеральной налоговой службы, с другой стороны. В обоих случаях необходимо применение определенного инструментария, позволяющего осуществлять налоговый анализ. При этом, как это было показано в предыдущих главах, интерес для налогового анализа представляет исследование налоговой продуктивности активов и капитала предприятий как в целом по промышленности, так и по различным видам экономической деятельности. Для ее анализа в отечественной экономике в целом воспользуемся данными официальной статистики и сделаем соответствующие расчеты. В таблице 16 представлены исходные данные, интерпретация которых позволит осуществить необходимые исследования.

Таблица 16 - Исходные статистические данные и их интерпретация для расчета налоговой продуктивности активов и капитала по предприятиям отечественной экономики в 2010-2018 годах

	2010	2016	2017	2018
Сальдированный финансовый результат, всего по экономике, млн. руб.	6330589	12801581	9036848	12400336
Рентабельность активов, всего по экономике, %	6,7	5,9	3,8	4,7
Суммарная задолженность по обязательствам организаций, млн. руб.	37200350	95011502	100795505	115481864
Совокупные активы (расчетное значение), млн. руб.	94486403	216975949	237811789	263836936
Совокупный собственный капитал (расчетное значение), млн. руб.	57286053	121964447	137016284	148355072



Расчеты показывают, что в 2010-2018 годы при снижении рентабельности активов совокупный сальдированный финансовый результат предприятий в экономике в целом (прибыль) вырос в 1,96 раза, совокупные активы увеличились в 2,79 раза, совокупный собственный капитал показал рост в 2,59 раза, индекс увеличения суммарной задолженности по обязательствам организаций составил 3,10. Значения данных показателей говорят о том, что в анализируемый период предприятия отечественной экономики наряду с увеличением собственного капитала наращивали заимствования в различных формах.

Для анализа Кнпапр и Кнпаим рассчитаем значения соответствующих коэффициентов в анализируем периоде [121, 122], данные для расчетов и их результаты отразим в таблице 17. Интерпретация полученных значений коэффициентов позволяет дать расширенный налоговый анализ с позиции налоговой продуктивности. Как видно, показатель Кнпапр в 2010-2016 годы снизился, наоборот, с 2016 года по 2018 год показал тенденцию к росту.

Таблица 17 - Данные для расчетов и результаты расчетов Кнпапр и Кнпаим в 2010-2018 годах

	2010	2016	2017	2018
Совокупные активы (расчетное значение), млн. руб.	94486403	216975949	237811789	263836936
Налог на прибыль организаций, млн. руб.	1774500	2770300	3290100	4099500
Налоги на имущество организаций, млн. руб.	628200	1117100	1250500	1397000
Кнпапр, руб./руб.	0,019	0,013	0,014	0,016
Кнпаим, руб./руб.	0,007	0,005	0,005	0,005

Это означает, что в последние годы, несмотря на посткризисные процессы в экономике, улучшились финансовые показатели работы предприятий, укрепилась налоговая дисциплина, усилилось налоговое администрирование данного налога. Наоборот, Кнпаим снизившись с 0,007 в 2010 году до 0,005 в 2016 году находился в течение трех лет был в боковом тренде, что обусловлено

с одной стороны с не реализованным до конца потенциалом налогового администрирования, с другой стороны, как это отмечалось в предшествующих главах, с заниженной оценкой стоимости имущества, оценкой не по справедливой стоимости, что требует соответствующей корректировки в плане внедрения новых методик оценки. Кроме того, различия в изменениях  $K_{нпкпр}$  и  $K_{нпким}$  указывает на низкую эффективность формирования имущества организаций, которое не генерирует в достаточном объеме соответствующую налоговую продуктивность, а возможно и на присутствие у хозяйствующих субъектов имущества непрофильного характера, реализация этого имущества может создать дополнительные доходы от реализации, которые расширят налогооблагаемую базу.

В таблице 18 представлены данные для расчетов и результаты расчетов коэффициентов налоговой продуктивности капитала по прибыли и имуществу в 2010-2018 годах.

Таблица 18 - Данные для расчетов и результаты расчетов коэффициентов налоговой продуктивности капитала по прибыли и имуществу в 2010-2018 годах

	2010	2016	2017	2018
Совокупный собственный капитал (расчетное значение), млн. руб.	57286053	121964447	137016284	148355072
Налог на прибыль организаций, млн. руб.	1774500	2770300	3290100	4099500
Налоги на имущество организаций, млн. руб.	628200	1117100	1250500	1397000
$K_{нпкпр}$ , руб./руб.	0,031	0,023	0,024	0,028
$K_{нпким}$ , руб./руб.	0,011	0,009	0,009	0,009

Результаты расчетов показывают, что коэффициент налоговой продуктивности капитала по прибыли, снизившись в 2016 году до 0,023 по сравнению с 0,031 в 2010 году, продемонстрировал тенденцию к росту в 2016-2018 годы, коэффициент налоговой продуктивности капитала по имуществу с 2016 года находился на одном уровне (0,009). Рост коэффициента налоговой продуктивности капитала по прибыли – это положительная тенденция,

свидетельствующая о том, что собственный капитал российских организаций стал создавать большую налоговую продуктивность, в то же время неизменная налоговая продуктивность капитала по имуществу с 2016 года подтверждает уже сделанный выше вывод о неэффективном использовании имущества организаций в плане генерирования налога на имущество, в том числе за счет его недооценки и наличия непрофильного и неиспользованного для создания результатов коммерческой деятельности имущества.

Таблица 19 - Исходные статистические данные и их интерпретация для расчета Кнпапр на предприятиях отечественной экономики по видам экономической деятельности в 2010-2018 годах

	2010	2016	2017	2018
Сальдированный финансовый результат, по видам экономической деятельности, млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	1297897	2134238	2556284	4317552
обрабатывающие производства	1690735	3066695	2294789	3158176
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	536946	607681
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	16113	31476
Рентабельность активов, по видам экономической деятельности, %				
добыча полезных ископаемых	11,6	9,9	10,4	15,6
обрабатывающие производства	8,2	6,3	4,4	5,5
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	3,9	4,0
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	1,1	1,9
Совокупные активы (расчетное значение), млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	11188767	21557960	24579653	27676615
обрабатывающие производства	20618720	48677698	52154295	57421381
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	13767846	15192025
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	1464818	1656631

Сопоставление  $K_{нпапр}$  и  $K_{нпкпр}$  (соответственно 0,019, 0,031 в 2010 году и 0,016, 0,028 в 2018 году) дает возможность заключить, что большие значения налоговой продуктивности капитала связаны с использованием заемных (привлеченных) средств, следовательно, органы, реализующие налоговое администрирование, с одной стороны, заинтересованы в том, чтобы организации привлекали заемное финансирование. С другой стороны, в интересах своевременного начисления и уплаты налогов организациями должны регулировать экономическими методами пределы долговой налоговой нагрузки в целях недопущения потери хозяйствующими субъектами финансовой устойчивости.

Дальнейший анализ налоговой продуктивности по видам экономической деятельности проведем в разрезе исследования  $K_{нпапр}$ , исходные данные для расчетов – в таблице 19 [122, с. 347-348]. Анализ изменения сальдированного финансового результата по видам экономической деятельности в анализируемый период показал, что прибыль на предприятиях по добыче полезных ископаемых выросла в 3,33 раза, на предприятиях обрабатывающих производств – в 1,87 раза. В 2017-2018 годах наблюдается существенное увеличение положительного финансового результата на предприятиях по обеспечению электрической энергией, газом и паром, кондиционированию воздуха (индекс роста 1,13), а также на предприятиях по водоснабжению, водоотведению (индекс роста 1,95). Рентабельность активов в 2010-2018 годы в добыче полезных ископаемых выросла в 1,34 раза, в обрабатывающих производствах – в 1,89 раза. В таблице 20 обобщены данные для расчетов и результаты расчетов  $K_{нпапр}$  по видам экономической деятельности в 2010-2018 годах.

Расчеты показали, что коэффициент налоговой продуктивности активов по прибыли имеет различный характер изменений по различным видам экономической деятельности. В добыче полезных ископаемых в 2010-2016 годах его значение несколько снизилось с 0,023 руб./руб. до 0,020 руб./руб., а в

2016-2018 годы выросло до 0,031, т. е. в 1,55 раза, что указывает на существенный вклад добывающих производств в формирование доходов консолидированного бюджета Российской Федерации в последние годы.

Таблица 20 - Данные для расчетов и результаты расчетов Кнпапр на предприятиях отечественной экономики по видам экономической деятельности в 2010-2018 годах

	2010	2016	2017	2018
1	2	3	4	5
Налог на прибыль, млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	259579	426847	511257	863510
обрабатывающие производства	338147	613339	458958	631635
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	107389	121536
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	3223	6295
Совокупные активы (расчетное значение), млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	11188767	21557960	24579653	27676615
обрабатывающие производства	20618720	48677698	52154295	57421381
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	13767846	15192025
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	1464818	1656631
Коэффициент налоговой продуктивности активов по прибыли (Кнпапр), руб./руб.				
добыча полезных ископаемых	0,023	0,020	0,021	0,031
обрабатывающие производства	0,016	0,013	0,009	0,011
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	0,008	0,008
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	0,002	0,004

Движение Кнпапр в обрабатывающих производствах отличалось неравномерным характером, наименьшее значение было достигнуто в 2017 году (0,009), далее последовал рост до 0,011 в 2018 году или в 1,22 раза, что свидетельствует о существенном росте налоговой продуктивности активов в этом виде экономической деятельности и усилении значения обрабатывающих

производств для пополнения доходов консолидированного бюджета Российской Федерации. Значения коэффициентов налоговой продуктивности активов по прибыли в добыче полезных ископаемых в 2008 году почти вдвое превышает значение этого показателя по экономике в целом (0,016), что иллюстрирует большой вклад этого вида экономической деятельности, традиционно относящихся к промышленности, в общероссийский показатель консолидированного бюджета.

Таблица 21 - Исходные статистические данные и их интерпретация для расчета налоговой продуктивности капитала по видам экономической деятельности в 2010-2018 годах

	2010	2016	2017	2018
Суммарная задолженность по обязательствам организаций, млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	3640330	8270965	9048497	10704108
обрабатывающие производства	10692708	33024343	35038197	38772755
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	5457659	5930507
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	351745	373983
Совокупные активы (расчетное значение), млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	11188767	21557960	24579653	27676615
обрабатывающие производства	20618720	48677698	52154295	57421381
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	13767846	15192025
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	1464818	1656631
Совокупный собственный капитал (расчетное значение), млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	7549437	13286995	15531156	16972507
обрабатывающие производства	9926012	15653355	17116098	18648626
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	8310187	9261518
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	1113073	1282648

В отношении таких видов экономической деятельности как обеспечение электрической энергией, газом и паром, кондиционирование воздуха, а также водоснабжение, водоотведение, выделенных в отдельные виды экономической деятельности с 2017 года нужно отметить, что принадлежащие им предприятия продемонстрировали в 2017-2018 годы невысокие значения Кнпапр (004-0,008), что указывает на еще далеко не раскрытый потенциал этих производств в плане создания налоговой продуктивности активов.

Для расчета коэффициентов налоговой продуктивности капитала по прибыли используем официальные статистические данные, которые сгруппированы в таблице 21. Данные таблицы иллюстрируют увеличение в 2010-2018 годы совокупного собственного капитала предприятий по добыче полезных ископаемых в 2,25 раза, организаций обрабатывающих производств – в 1,88 раза. Хозяйствующие субъекты, занимающиеся обеспечением электрической энергией, газом и паром, кондиционирование воздуха нарастили в 2017-2018 годы собственный капитал в 1,11 раза, реализующие водоснабжение, водоотведение – в 1,15 раза.

С точки зрения налогового анализа увеличение совокупного собственного капитала предприятий видов экономической деятельности, относящихся к промышленности, это положительное явление, поскольку укрепление финансовой устойчивости хозяйствующих субъектов позволяет им не только своевременно начислять все виды налогов и в установленные сроки перечислять налоги в консолидированный бюджет российской Федерации. В таблице 22 представлены данные для расчетов и результаты расчетов налоговой продуктивности капитала по прибыли по видам экономической деятельности в 2010-2018 годах. Расчеты показали, что коэффициент налоговой продуктивности капитала по прибыли у предприятий по добыче полезных ископаемых за 2010-2018 годы вырос в 1,5 раза, у организаций обрабатывающих производств он остался на том же уровне, в обеспечении электрической энергией, газом и паром, кондиционировании воздуха

показатель в 2017-2018 годы не изменился, в водоснабжении, водоотведении, организации сбора и утилизации отходов и ликвидации загрязнений индекс роста составил 1,66.

Таблица 22 - Данные для расчетов и результаты расчетов налоговой продуктивности капитала по прибыли по видам экономической деятельности в 2010-2018 годах

	2010	2016	2017	2018
1	2	3	4	5
Налог на прибыль, млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	259579	426847	511257	863510
обрабатывающие производства	338147	613339	458958	631635
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	107389	121536
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	3223	6295
Совокупный капитал (расчетное значение), млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	7549437	13286995	15531156	16972507
обрабатывающие производства	9926012	15653355	17116098	18648626
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	8310187	9261518
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	1113073	1282648
Коэффициент налоговой продуктивности капитала по прибыли (НПКп), руб./руб.				
добыча полезных ископаемых	0,034	0,032	0,033	0,051
обрабатывающие производства	0,034	0,039	0,027	0,034
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	0,013	0,013
водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	-	-	0,003	0,005

Подтверждается вывод о существенном вкладе в бюджет Российской Федерации добывающих производств, в том числе за счет использования заемного капитала, соответствующий коэффициент налоговой продуктивности капитала (0,51 в 2018 году) в 1,82 раза превышает показатель по экономике в целом (0,28 в 2018 году).



Таблица 23 - Исходные статистические данные и их интерпретация для расчета Кнпапр на предприятиях Центрального федерального округа и Белгородской области по видам экономической деятельности в 2010-2018 годах

	2010	2016	2017	2018
<b>Центральный федеральный округ</b>				
Сальдированный финансовый результат, по видам экономической деятельности, млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	42289	39172	171638	279961
обрабатывающие производства	383440	229572	757962	1128406
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	285070	350675
Рентабельность активов, по видам экономической деятельности, %				
добыча полезных ископаемых	3,4	13,3	8,0	11,0
обрабатывающие производства	6,7	3,7	3,4	4,5
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	4,3	4,7
Совокупные активы (расчетное значение), млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	1243794	294526	2145475	2545100
обрабатывающие производства	5722985	6204649	22293000	25075689
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	6629535	7461170
<b>Белгородская область</b>				
Сальдированный финансовый результат, по видам экономической деятельности, млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	5611	25982	80827	131138
обрабатывающие производства	9070	9861	29140	33429
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	770	1199
Рентабельность активов, по видам экономической деятельности, %				
добыча полезных ископаемых	29,0	40,0	25,7	37,5
обрабатывающие производства	7,2	12,5	6,1	6,7
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	6,5	9,5
Совокупные активы (расчетное значение), млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	19348	64955	314501	349701
обрабатывающие производства	125972	78888	477705	498940
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	11846	12621

Если рентабельность активов в добыче полезных ископаемых выросла за анализируемый период в 3,24 раза, то этот же показатель в обрабатывающих производствах снизился в 1,49 раза, в связи с этим потенциал последних в части

обеспечения роста налоговой продуктивности активов недостаточен. В силу значительной масштаба отечественной экономики проблема анализа движения активов и капитала предприятий в различных видах экономической деятельности имеет региональный аспект. Для характеристики региональной специфики налоговой продуктивности активов по видам экономической деятельности в 2010-2018 годах используем данные статистической отчетности [119].

Для сравнения общероссийских и региональных показателей за указанный период, в целях налогового анализа и определения налоговой продуктивности соответствующий анализ произведем по таким видам экономической деятельности, как добыча полезных ископаемых, обрабатывающие производства и обеспечение электрической энергией, газом и паром, кондиционирование воздуха, сравним соответствующие показатели по Центральному федеральному округу и Белгородской области. Данные для расчетов – в таблице 23, их анализ показал следующее. По Центральному федеральному округу в добыче полезных ископаемых сальдированный финансовый результат увеличился в 2010-2018 годы в 7,12 раз, в то время как в обрабатывающих производствах лишь в 2,94 раза. По Белгородской области соответствующий рост составил в добыче полезных ископаемых – 23,37 раз и 3,69 раза. Как видно, для Центрального федерального округа и для Белгородской области важнейшим доходообразующим видом экономической деятельности выступает добыча полезных ископаемых. Совокупные активы Центрального федерального округа в добыче полезных ископаемых выросли в 2010-2018 годах в 2,04 раза, в обрабатывающих производствах – в 4,38, соответственно в Белгородской области рост составил в добывающих производствах 18,07 раза, в обрабатывающих производствах – в 3,96 раза. Тем самым подтверждается значение добычи полезных ископаемых для Центрального федерального округа и Белгородской области. В целях налогового анализа представим в таблице 24 данные для расчетов и результаты

расчетов налоговой продуктивности активов ( $K_{\text{нпап}}$ ) по видам экономической деятельности в 2010-2018 годах в Центральном федеральном округе и Белгородской области.

Таблица 24 - Данные для расчетов и результаты расчетов  $K_{\text{нпап}}$  по видам экономической деятельности в Центральном федеральном округе и в Белгородской области в 2010-2018 годах

	2010	2016	2017	2018
1	2	3	4	5
<b>Центральный федеральный округ</b>				
Налог на прибыль, млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	8458	7834	34328	55992
обрабатывающие производства	76688	45914	151592	225681
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	57014	70135
Совокупные активы (расчетное значение), млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	1243794	294526	2145475	2545100
обрабатывающие производства	5722985	6204649	22293000	25075689
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	6629535	7461170
Коэффициент налоговой продуктивности активов по прибыли ( $H_{\text{пап}}$ ), руб./руб.				
добыча полезных ископаемых	0,007	0,027	0,016	0,022
обрабатывающие производства	0,013	0,007	0,007	0,009
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	0,009	0,009
<b>Белгородская область</b>				
Налог на прибыль, млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	1122	5196	16165	26228
обрабатывающие производства	1814	1972	5828	6686
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	154	240
Совокупные активы (расчетное значение), млн. руб.				
добыча полезных ископаемых	19348	64955	314501	349701
обрабатывающие производства	125972	78888	477705	498940
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	11846	12621
Коэффициент налоговой продуктивности активов по прибыли ( $H_{\text{пап}}$ ), руб./руб.				
добыча полезных ископаемых	0,058	0,080	0,051	0,075
обрабатывающие производства	0,014	0,025	0,012	0,013
обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	-	-	0,013	0,019

По данным налогового анализа по Центральному федеральному округу в целом Кнпапр вырос в добыче полезных ископаемых в 2010-2018 года с 0,007 до 0,022 или в 3,14 раза, при этом минимальное значение было достигнуто в 2017 году (0,016), однако 2018 год в сравнении с 2016 годом, наоборот продемонстрировал снижение с 0,027 до 0,022. В обрабатывающих производствах Нпап снизился за анализируемый период с 0,013 до 0,009 или в 1,44 раза.

На основе результатов налогового анализа показатель Кнпапр в обеспечении электрической энергией, газом и паром и кондиционирования воздуха в 2017-2018 года находился на одном уровне – 0,009. В Белгородской области Нпап увеличился за анализируемый период в добыче полезных ископаемых с 0,058 до 0,075 или в 1,29 раза, минимальное значение - в 2017 году (0,051), в обрабатывающих производствах НПап показал примерно одинаковые значения как в 2010 году (0,014), так и в 2018 году (0,013). Кнпапр в обеспечении электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха несколько вырос, с 0,013 до 0,019 (в 1,46 раза).

Сопоставление налоговой продуктивности активов по прибыли в Центральном федеральном округе и Белгородской области дает возможность сделать следующие выводы. Хотя в Центральном федеральном округе в 2010-2018 годы темп роста Кнпапр в добывающих производствах выше, нежели в Белгородской области (3,14 раза и 1,29 раза) абсолютные значения Нпап в Белгородской области и в начале и в конце анализируемого периода существенно превышают показатели ЦФО (в 2018 году соответственно 0,022 и 0,075), т. е. Кнпапр в добывающих производствах в Белгородской области в 3,41 раза превышает общерегиональный показатель. Более того, Нпап по прибыли в добывающих производствах в Белгородской области значительно превышает и общероссийский показатель (0,031) т.е. превышение составляет 2,41 раза. Это свидетельствует не только о росте активов и увеличении производства продукции в Белгородской области, но и о повышении качества налогового

администрирования в этом субъекте Российской Федерации. В свою очередь существенное увеличение налоговой продуктивности активов по прибыли в добывающих производствах в Центральном федеральном округе в 2010-2018 годы свидетельствует как о росте активов и наращивании этих производств, так и о соответствующем качестве налогового администрирования в ЦФО. НПАп в обрабатывающих производствах в Центральном федеральном округе в 2010-2018 годы показал снижение с 0,013 до 0,009, в Белгородской области в этот же период он находился практически на одном уровне (0,013-0,014), таким образом, Белгородская область продемонстрировала более благоприятные условия генерирования налогов в это виде экономической деятельности. В сравнении с данным показателем по отечественной экономике в целом (0,016 и 0,011) в этом субъекте федерации наблюдается более благоприятные условия начисления и уплаты налогов. В обеспечении электрической энергией, газом и паром и кондиционирования воздуха в 2017-2018 годах НПАп значительно выше в Белгородской области (0,013-0,019), нежели в ЦФО (0,009-0,009), что указывает как на положительную динамику развития этого вида экономической деятельности в этом субъекте федерации, так и на более качественное налоговое администрирование по данному виду налога. Отметим, что НПАп в Белгородской области существенно превышает общероссийские показатели по обеспечению электрической энергией, газом и паром и кондиционированию воздуха в 2017-2018 годах (0,002-0,004). Для оценки качества и эффективности налогового администрирования в стране в целом и Белгородской области проведем расчеты на основе разработанных нами во второй главе работы методики определения бюджетной отдачи налогов.

Исследование бюджетной отдачи налогов (Boi) начнем с анализа доходов Российской Федерации (таблица 25). Расчеты показывают, что в 2010-2018 годы налог на прибыль организаций вырос в 2,31 раза, налог на имущество – в 2,05 раза. Интересно, что расходы на общегосударственные вопросы, включающие, в том числе, расходы на налоговое администрирование выросли в

1,45 раза, что косвенно свидетельствует о повышении качества организации начисления и уплаты налогов.

Таблица 25 - Доходы бюджета Российской Федерации в 2010-2018 годах, млрд. руб.

	2010	2016	2017	2018
Доходы всего	16031,9	28181,5	31046,7	37320,3
в т.ч. налоговые доходы	11932,8	23435,1	27100,8	32086,9
из них:				
налог на прибыль организаций	1774,6	2770,3	3290,1	4100,2
налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги) реализуемые на территории Российской Федерации	1329,1	2657,7	3070,2	3574,8
налоги на имущество	628,2	1117,1	1250,5	1397,0
другие налоги	8200,9	16890,0	19490,0	26234,9
Расходы на общегосударственные вопросы	1440,6	1949,9	1952,6	2131,6

В одном из субъектов федерации, Белгородской области, нами исследованы основные налоги и расходы на общегосударственные вопросы (таблица 26).

Таблица 26 - Доходы консолидированного бюджета Белгородской области в 2010-2018 годах, млрд. руб.

	2010	2016	2017	2018
<b>Доходы всего</b>	63,5	82,1	96,8	113,5
из них:				
налог на прибыль организаций	13,8	12,1	24,1	32,4
налоги на имущество	7,5	12,1	14,1	16,3
другие налоги	23,2	38,8	40,9	44,7
Расходы на общегосударственные вопросы	3,7	4,3	4,4	5,3

Положительным моментом здесь является то, что доходы консолидированного бюджета Белгородской области за 2010-2018 годы

увеличились в 1,79 раза, налог на прибыль - в 2,35 раза, налоги на имущество - в 2,17 раза, другие налоги – в 1,93 раза.

Поскольку в составе других налогов преобладает налог на доходы физических лиц, имеющий лишь косвенное отношение к работе предприятий, наиболее существенное влияние на формирование доходов консолидированного бюджета Белгородского региона, как по абсолютной величине, так и по темпам роста оказал налог на прибыль организаций. Для иллюстрации предложенного нами методического подхода по определению бюджетной отдачи налогов рамках страны в целом и Белгородской области в частности используем официальные сведения об исполнении Федерального бюджета по расходам Федеральной налоговой службы и одного из ее территориальных органов – УФНС России по Белгородской области [127] (таблица 27).

Анализ данных таблицы 27 позволяет заключить, что расходы Федеральной налоговой службы РФ за 2010-2018 годы выросли в 1,71 раза, в Белгородской области соответственно увеличились в 1,50 раза. Таким образом, темп роста анализируемых расходов в Белгородском регионе ниже, нежели по стране в целом. В свою очередь это свидетельствует о рациональной и сбалансированной политике формирования расходов УФНС России по Белгородской области в анализируемый период.

Таблица 27 - Сведения об исполнении Федерального бюджета по расходам Федеральной налоговой службы и УФНС России по Белгородской области, млрд. руб.

	2010	2016	2017	2018
Российская Федерация	96,8	146,3	159,1	165,6
Белгородская область	0,6	0,8	0,9	0,9

Далее с использованием формулы (27) рассчитаем показатель БО<sub>і</sub> по стране в целом и субъекту федерации по совокупным налогам, начисляемым и

уплачиваемым всеми налогоплательщиками [121], принимая в расчет показатели таблиц 25, 26, 27 данные для расчетов и итоги расчетов обобщим в таблицу 28.

Таблица 28 - Данные для расчетов и результаты расчетов показателей бюджетной отдачи совокупных налогов по РФ и Белгородской области

	2010	2016	2017	2018
Российская Федерация				
ΣДБі, млрд. руб.	11932,8	23435,1	27100,8	32086,9
ΣРБі, млрд. руб.	96,8	146,3	159,1	165,6
БОі, руб./руб.	123,3	160,2	170,3	193,8
Белгородская область				
ΣДБі, млрд. руб.	44,5	63,0	79,1	93,4
ΣРБі, млрд. руб.	0,6	0,8	0,9	0,9
БОі, руб./руб.	74,2	78,8	87,9	103,8

Интерпретация полученных данных налогового анализа на основе результатов расчетов, сведенных в таблицу 28 позволяет сделать следующие выводы. За период 2010-2018 годов значения бюджетной отдачи налогов (БОі) в целом по национальной экономике выросло в 1,57 раза, при одновременном увеличении налоговых доходов федерального бюджета и расходов на налоговое администрирование это указывает на рост бюджетной отдачи всех видов налогов и, следовательно, говорит и о совершенствовании налоговой политики на уровне государства в целом.

По Белгородской области индекс роста БОі составил 1,40, что ниже, чем по стране в целом, однако динамика показателя положительная, а значит, налоговая политика региона также укреплялась. На уровне всей отечественной экономики и анализируемого субъекта федерации бюджетная отдача совокупных налогов положительная, тренд БОі восходящий. С точки зрения рангов БОі ситуация может быть охарактеризована как относящаяся к



«среднему» рангу. Закономерно, что при этом имеются резервы как наращивания ДБ<sub>i</sub>, так и снижения РБ<sub>i</sub> как на федеральном, так и на региональном уровнях, что будет способствовать росту БО<sub>i</sub> по всем видам налогов.

### **3.2 Разработка модели оценки активов организаций на основе результатов налогового анализа**

Результаты анализа налоговой продуктивности активов организаций и бюджетной отдачи налогов, проведенный в предыдущем параграфе как в целом по отечественной экономике, так и по видам экономической деятельности, по стране и регионам выявил определенные негативные тенденции, не позволяющие наращивать налоговые доходы страны и, соответственно доходы бюджетов всех уровней. Для преодоления указанных негативных тенденции во второй главе работы нами были сформулированы принципы обновленной экономической модели оценки активов организаций. Рассмотрим детально возможные результаты реализации этих принципов в новой модели оценки активов организаций. Таблица 29 содержит информацию о налогах на имущество, поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2014-2017 годах, об остаточной стоимости основных средств, внеоборотных и оборотных активов [139, 140, 141]. Согласно нормативной базе налогообложения РФ налоги на имущество генерируются основными средствами, числящимися на балансах хозяйствующих субъектов и учитываемых по остаточной стоимости. Исходя из данных табл. 29 легко определить величину налогов на имущество приходящихся на единицу остаточной стоимости основных средств.

Таблица 29 - Данные о налогах на имущество, поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации, об остаточной стоимости основных средств, внеоборотных и оборотных активов в 2014-2017 годах, млрд. руб.

	2014	2015	2016	2017
Налоги на имущество	957,5	1068,6	1117,1	1250,5
Остаточная стоимость основных средств	51349,5	55325,8	60063,5	64348,7
Совокупная стоимость внеоборотных активов	101709,4	116951,5	128913,7	141282,5
Совокупная стоимость оборотных активов	75009,0	85129,2	87430,5	98587,5

В 2014 году она составила 0,019 руб./руб., в 2015 году также 0,019 руб./руб., в 2016 году - 0,019 руб./руб., в 2017 году - 0,019 руб./руб. Таким образом, резервов поступлений по имущественным налогам практически нет при неизменной ставке налогообложения, которая, как известно, составляет 2,2 процента, что почти в точности подтверждается расчетами на основе данных таблицы 29. Следовательно, увеличение налоговых доходов по налогам на имущество лежит либо в плоскости увеличения ставки налогообложения, либо, как это предлагается нами в работе в плоскости расширения видов имущества, подлежащих налогообложению. Увеличение ставки налогообложения по налогам на имущество однозначно непопулярная мера, особенно в современных экономических условиях и вызовет непонимание и отрицательную реакцию предприятий-налогоплательщиков. Включение же в состав налогооблагаемой базы всех видов активов, как внеоборотных, кроме основных средств, так и оборотных по нашему мнению положительно повлияет на экономику и увеличит соответствующие доходы бюджетов всех уровней.

Так, например, нематериальные активы, включенные в имущество, подлежащего налогообложению, с одной стороны будут способствовать их эффективному использованию, с другой стороны – снятию с баланса непрофильных нематериальных активов, не имеющих отношения к основной деятельности предприятия. Кроме того, здесь решается и еще одна проблема –

борьба с налоговыми правонарушениями и преступлениями, поскольку в некоторых случаях недобросовестные предприятия под видом приобретения нематериальных активов, имеющих, как известно неосязаемую форму, фактически выводят доходы и финансовые результаты из под налогообложения. То же касается и долгосрочных финансовых вложений, которые, как правило, выступают непрофильными для большинства хозяйствующих субъектов, связанных с материальным производством. При включении долгосрочных финансовых вложений в состав имущества, подлежащего налогообложению соответствующим видом налога, добросовестные налогоплательщики проведут конверсию внеоборотных активов в сторону, например, основных средств, реально создающих готовую продукцию. Кроме того, создаются предпосылки превращения незавершенных капиталовложений в завершенные полноценные объекты основных средств для профильной деятельности по соответствующим видам экономической деятельности. В результате налоговый анализ позволяет решить одновременно две задачи – стимулирование экономического развития национального народного хозяйства и пополнение бюджетов всех уровней за счет реального поступления налогов на имущества на основе увеличившейся налоговой базы по этому виду налога. Отметим и минимальные негативные последствия принятия на законодательном уровне решения о расширении перечня объектов налогообложения по налогу на имущество, поскольку добросовестные участники финансово-хозяйственной деятельности примут такую логику законодателя.

В отношении оборотных активов отметим следующее. Включение в состав имущества предприятий запасов будет способствовать ликвидации сверхнормативных запасов и ускорению их оборачиваемости, что позитивно повлияет на хозяйственную деятельность, одновременно хозяйствующие субъекты сохраняют полную самостоятельность при формировании запасов, при этом они несут дополнительную налоговую нагрузку по налогу на

имущество, издержки по которой, возможно, будут перекрыты рыночными факторами изменения цен на запасы, т. е. налицо не административные, а экономические методы регулирования начисления и уплаты налогов. Краткосрочные финансовые вложения по аналогии с долгосрочными финансовыми вложениями, как непрофильные для промышленных предприятий активы будут либо превращены в «работающие» оборотные активы, либо ликвидированы, при желании предприятия могут иметь краткосрочные финансовые вложения на балансе в любом объеме при условии своевременного начисления и уплаты налога на имущество. Наличие значительной дебиторской задолженности в составе имущества предприятия часто скрывает либо неэффективный кредитный менеджмент, либо скрытые кредитные отношения между партнерами. В любом случае у предприятия есть выбор – или сокращать объем дебиторской задолженности, или ставить ее под налогообложение налогом на имущество. Спорным в среде теоретиков и практиков является вопрос об отнесении безналичных и наличных денежных средств к имуществу, в первой главе работы мы обосновывали положение о необходимости их включения в состав имущества. Отметим, что с одной стороны это полноценные активы, которые обладают не только ликвидностью, но и большим потенциалом доходности в случае их размещения на депозитные счета в кредитные организации, поэтому любые активы, приносящие доход, должны облагаться налогом на имущество, сюда должны быть включены и денежные средства. В таблице 30 показан возможный прирост налогов на имущество в случае расширения налогооблагаемой базы по этому виду налога в виде включения в ее состав всех видов активов. Как видно из расчетов, обобщенных в таблице 30 в 2014-2017 годы наблюдался рост реально собранных налогов на имущество, индекс роста составил 1,31. В то же время возможное увеличение налогов на имущество могло составить 1,33 раза в 2017 году по сравнению с 2014 годом, а индекс роста недоиспользованного потенциала налогов на имущество – 1,34.

Таблица 30 - Возможный прирост налогов на имущество в случае расширения налогооблагаемой базы по этому виду налога в виде включения в ее состав всех видов активов, млрд. руб.

	2014	2015	2016	2017
Собранные налоги на имущество	957,5	1068,6	1117,1	1250,5
Совокупная стоимость всех видов активов	228067,9	257406,5	276407,7	304218,7
Возможные налоги на имущество	4561,4	5148,1	5528,2	6084,4
Недоиспользованный потенциал налогов на имущество	3603,9	4079,5	4411,1	4833,9

Это объясняется тем, что существуют различия в изменении остаточной стоимости основных средств и совокупной стоимости всех видов активов. Поэтому было бы справедливо расширить налоговую базу по налогу на имущество, за счет включения в нее всех видов активов. Это могло бы устранить несоответствия в начислении и уплате налогов на имущество в различных видах экономической деятельности. Дело в том, что в соответствии с существующей нормативной базой «бремя» налогообложения налогом на имущество в основном ложится на виды экономической деятельности, отличающиеся высокой долей основных средств в активах, таких как добывающие производства, отчасти обрабатывающие производства (тяжелая промышленность) и т. д. В то же время такие отрасли как торговля вообще могут избавиться себя от налогов на имущество или минимизировать этот вид налога. С учетом того, что налоги на имущество целиком поступают в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации возникают диспропорции в формировании их бюджетов с преобладанием в одном случае более фондоемких видов экономической деятельности, в другом случае менее фондоемких производств.

Вторым принципом обновленной экономической модели оценки активов организаций выступает модернизация осуществления расчета среднегодовой (средней) стоимости имущества. В этом смысле нами предлагается следующий

подход – определять среднегодовую (среднюю) стоимость имущества в целях налогообложения как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин справедливой стоимости имущества на начало каждого рабочего дня налогового (отчетного) периода и на 1-й рабочий день следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество рабочих дней в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на один день.

Для иллюстрации предложенного нового подхода определения среднегодовой (средней) стоимости имущества приведем соответствующие расчеты по существующему и новому порядку расчета. Предположим, что объективные данные по стоимости имущества, подлежащего налогообложению налогом на имущество выглядят так: 01.01.2019 – 1000000 руб., 01.02.2019 – 1100000 руб., 01.03.2019 – 1200000 руб., 01.04.2019 – 1300000 руб., 01.05.2019 – 1500000 руб., 01.06.2019 – 900000 руб., 01.07.2019 – 800000 руб., 01.08.2019 – 700000 руб., 01.09.2019 – 800000 руб., 01.10.2019 – 900000 руб., 01.11.2019 – 1000000 руб., 01.12.2019 – 1100000 руб., 31.12.2019 – 1000000 руб. Согласно 374 статьи 30 главы второй части Налогового кодекса РФ среднегодовая (средняя) стоимость имущества составит: (1000000 руб. + 1100000 руб. + 1200000 руб. + 1300000 руб. + 1500000 руб. + 900000 руб. + 800000 руб. + 700000 руб. + 800000 руб. + 900000 руб. + 1000000 руб. + 1100000 руб. + 1000000 руб.): (12 + 1) = 13300000 руб.: 13 = 1023077 руб. При максимальной ставке налогообложения налогом на имущество, составляющей 2,2 % сумма годового налога на имущество, подлежащая начислению и зачислению в бюджет составит: 1023077 руб. x 2,2 % = 22507,69 руб. Однако, как отмечалось, часто при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности предприятия возникают ситуации когда «внутри» месяца осуществляются хозяйственные операции по приобретению и продаже объектов налогообложения налогом на имущество.

В классическом виде, в качестве такого объекта основных средств могут выступать, например, быстрореализуемые транспортные средства и иные

высоколиквидные объекты основных средств, что соответствует сложившейся практике функционирования компаний по предоставлению транспортных услуг. Отметим, что указанные основные средства могут находиться на балансе предприятий достаточно длительные отрезки времени, например со 02 по 29 число соответствующего месяца, а при классическом порядке расчета стоимости имущества, подлежащего налогообложению налогом на имущество, они исключаются из расчета, что снижает налогооблагаемую базу. Примером такого движения имущества могут быть следующие данные: 01.01.2019 – 1000000 руб., 09.01.2019 – 2000000 руб., 30.01.2019 – 1100000 руб., 01.02.2019 – 1100000 руб., 04.02.2019 – 4000000 руб., 27.02.2019 – 1200000 руб., 01.03.2019 – 1200000 руб., 04.03.2019 – 5200000 руб., 29.03.2019 – 1300000 руб., 01.04.2019 – 1300000 руб., 02.04.2019 – 3300000 руб., 29.04.2019 – 1500000 руб., 01.05.2019 – 1500000 руб., 03.05.2019 – 5500000 руб., 30.05.2019 – 900000 руб., 01.06.2019 – 900000 руб., 03.06.2019 – 4900000 руб., 28.06.2019 – 800000 руб., 01.07.2019 – 800000 руб., 02.07.2019 – 2800000 руб., 31.07.2019 – 700000 руб., 01.08.2019 – 700000 руб., 05.08.2019 – 2700000 руб., 30.08.2019 – 800000 руб., 01.09.2019 – 800000 руб., 02.09.2019 – 2800000 руб., 27.09.2019 – 900000 руб., 01.10.2019 – 900000 руб., 02.10.2019 – 2900000 руб., 31.10.2019 – 1000000 руб., 01.11.2019 – 1000000 руб., 05.11.2019 – 3000000 руб., 29.11.2019 – 11000000 руб., 01.12.2019 – 1100000 руб., 02.12.2019 – 3100000 руб., 27.12.2019 – 1000000 руб., 31.12.2019 – 1000000 руб.

В качестве иллюстрации конкретных хозяйственных операций по приведенным данным могут выступать следующие действия предприятия. Например, 09.01.2019 в дополнение к существующим на 01.01.2019 объектам основных средств (1000000 руб.) приобретаются дополнительно соответствующие объекты на сумму 1000000 руб., 30.01.2019 они частично реализуются, на 01.02.2019 стоимость налогооблагаемого имущества составляет 1100000 руб. В феврале 2019 года, 04.02.2019 приобретается имущество на сумму 2900000 руб., 27.02.2019 часть его реализуется, на

01.03.2019 стоимость имущества составит 1200000 руб. и т. д. Фактически возникает ситуация, когда в соответствии с действующей нормативной базой (НК РФ) значительная часть имущества выводится из под налогообложения соответствующим налогом и возникают значительные потери, при этом налогоплательщик действует в соответствии с законодательством. Более того, хозяйствующие субъекты, использующие принципы финансового менеджмента в части налогового менеджмента могут легитимно выводить активы из под налогообложения.

Таблица 31 - Потенциальные потери для бюджета при использовании действующего порядка определения среднегодовой (средней) стоимости имущества для целей налогообложения налогом на имущество

Дата	Остаточная стоимость имущества для целей налогообложения, руб.	Фактическая величина имущества не подлежащая налогообложению по существующему порядку с 01 по 01	Количество дней пребывания на балансе предприятия
1	2	3	4
01.01.2019	1000000	1000000	21
01.02.2019	1100000	2900000	23
01.03.2019	1200000	4000000	25
01.04.2019	1300000	2000000	27
01.05.2019	1500000	4000000	27
01.06.2019	900000	4000000	25
01.07.2019	800000	2000000	29
01.08.2019	700000	2000000	25
01.09.2019	800000	2000000	25
01.10.2019	900000	2000000	30
01.11.2019	1000000	2000000	24
01.12.2019	1100000	2000000	25
31.12.2019	1000000	-	-

В таблице 31 показаны потенциальные потери для бюджета при использовании действующего порядка определения среднегодовой (средней) стоимости имущества для целей налогообложения налогом на имущество. Предварительные расчеты показывают, что минимальные потери для бюджета при использовании существующего порядка расчета среднегодовой



(средней) стоимости имущества в нашем примере составляют:  $[(1000000 \times 21 + 290000 \times 23 + 4000000 \times 25 + 2000000 \times 27 + 4000000 \times 27 + 4000000 \times 25 + 2000000 \times 29 + 2000000 \times 25 + 2000000 \times 25 + 2000000 \times 30 + 2000000 \times 24 + 2000000 \times 25) : 306] \times 2,2 \% = [765700000 : 306] \times 2,2 \% = 55050$  руб. в год. Имея в виду, что сумма годового налога на имущество, подлежащая начислению и зачислению в бюджет составит по первоначальному расчету составляла 22507 руб. в год, потенциальные потери бюджета в нашем примере составили бы  $55050$  руб. -  $22507$  руб. =  $32543$  руб. в год.

Исходя из сформулированной в первой главе работы современной концепции налогового анализа отметим, что переход на новые принципы расчета среднегодовой (средней) стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения выгоден не только бюджету, но налогоплательщикам. Для бюджета он выполняет функцию не только пополнения бюджета, но и обоснованного, прозрачного и «честного» определения стоимости объекта налогообложения, для предприятий создает мотивацию в виде устранения непрофильных активов, более эффективного использования действительно необходимых для хозяйственной деятельности активов, а для недобросовестных налогоплательщиков, манипулирующих активами, закрывает путь к уходу от налогообложения налогами на имущество.

Определим среднегодовую (среднюю) стоимость имущества как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин стоимости имущества на начало каждого рабочего дня налогового (отчетного) периода и на 1-й рабочий день следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца. Далее разделим это число на количество рабочих дней в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на один день данные для расчетов и итоги расчетов будут выглядеть так (таблица 32). Принципы расчета средней стоимости имущества за месяц покажем на примере января 2019 года. Число дней в январе – 31, с 01.01.2019 года по 08.01.2019 года остаточная стоимость имущества составила 1000000 руб.

Таблица 32 - Данные для расчетов среднегодовой (средней) стоимости имущества для целей налогообложения налогами на имущество и результаты расчетов на основе учета стоимости имущества на начало каждого рабочего дня

Дата	Остаточная стоимость имущества для целей налогообложения, руб.	Средняя стоимость имущества за месяц с 01 по 01, руб.	Среднегодовая стоимость имущества
1	2	3	4
01.01.2019	1000000	1693750	2837712
09.01.2019	2000000		
30.01.2019	1100000		
01.02.2019	1100000	3506895	
04.02.2019	4000000		
27.02.2019	1200000		
01.03.2019	1200000	3728125	
04.03.2019	5200000		
23.03.2019	1300000		
01.04.2019	1300000	2770968	
02.04.2019	3300000		
24.04.2019	1500000		
01.05.2019	1500000	4818750	
03.05.2019	5500000		
30.05.2019	900000		
01.06.2019	900000	4112903	
03.06.2019	4900000		
28.06.2019	800000		
01.07.2019	800000	2584375	
02.07.2019	2800000		
31.07.2019	700000		
01.08.2019	700000	2271875	
05.08.2019	2700000		
30.08.2019	800000		
01.09.2019	800000	2429032	
02.09.2019	2800000		
27.09.2019	900000		
01.10.2019	900000	2718750	
02.10.2019	2900000		
31.10.2019	1000000		
01.11.2019	1000000	2558065	
05.11.2019	3000000		
29.11.2019	1100000		
01.12.2019	1100000	2696774	
02.12.2019	3100000		
27.12.2019	1000000		
31.12.2019	1000000	1000000	

С 09.01.2019 года по 30.01.2019 года соответственно 2000000 руб., с 30.01.2019 года по 31.01.2019 года – 1100000 руб., на 01.02.2019 года - 1100000 руб. Средняя стоимость имущества за январь составит:

$$(1000000 \times 8 + 2000000 \times 22 + 1100000 \times 1 + 1100000): 32 = 1693750 \text{ руб.}$$

Данные расчетов на основе нового подхода демонстрируют существенное увеличение среднегодовой (средней) стоимости имущества предприятия, при принятой ставке налога на имущества в размере 2,2 % сумма налога составит:

$$2837712 \text{ руб.} \times 2,2 \% = 62429,66 \text{ руб.}$$

По сравнению с суммой налога при использовании расчета по классическому варианту (22507,69 руб.) дополнительные доходы бюджета по этому виду налога составят 62429,66 руб. - 22507,69 руб. = 39921,97 руб. Учитывая, что нами предложено производить оценку имущества предприятий на основе всех активов новый подход расчета среднегодовой (средней) стоимости имущества предприятия актуализируется, поскольку оборотные активы хозяйствующего субъекта постоянно переоцениваются, что требует ежедневной оценки и переоценки их балансовой стоимости. В этой связи в рамках обновленной экономической модели оценки активов организаций, растет значение третьего принципа - к анализу принимается не только балансовая (остаточная) стоимость имущества, но и справедливая стоимость имущества.

Различные виды имущества предприятия, в форме внеоборотных и оборотных активов испытывают влияние инфляции, которая может меняться в большую или меньшую сторону, что влияет на их справедливую стоимость с учетом инструментов оценки. Так, согласно таблиц уровня инфляции по месяцам в годовом исчислении в 2019 году ежемесячные данные по инфляции составляли: январь – 5,00 %, февраль – 5,24 %, март – 5,27 %, апрель – 5,17 %, май – 5,13 %, июнь – 4,66 %, июль – 4,59 %, август – 4,33 %, сентябрь – 3,99 %, октябрь – 3,77 %, ноябрь – 3,54 %, декабрь – 3,05 %.

Таблица 33 - Формирование справедливой среднегодовой (средней) стоимости имущества

Дата	Уровень инфляции за месяц в годовом исчислении, %	Средняя справедливая стоимость имущества за месяц, руб.	Среднегодовая справедливая стоимость имущества, руб.
1	2	3	4
Январь 2019 года	5,00	1778438	2963579
Февраль 2019 года	5,24	3690656	
Март 2019 года	5,27	3924597	
Апрель 2019 года	5,17	2914227	
Май 2019 года	5,13	5065952	
Июнь 2019 года	4,66	4304564	
Июль 2019 года	4,59	2702998	
Август	4,33	2370247	
Сентябрь	3,99	2525950	
Октябрь	3,77	2821247	
Ноябрь	3,54	2648620	
Декабрь	3,05	2779026	
31.12.2019		1000000	

С учетом этих данных может быть произведена корректировка среднегодовой (средней) стоимости имущества в плане формирования

справедливой среднегодовой (средней) стоимости имущества (таблица 33). Принимая в расчет лишь фактор инфляции мы получаем новую сумму налога на имущество, которая составит:

$$2963579 \text{ руб.} \times 2,2 \% = 65198,73 \text{ руб.}$$

Дополнительные доходы бюджета растут до 65198,73 руб. - 22507,69 руб. = 42691,05 руб.

В случае, если оценка среднегодовой (средней) справедливой стоимости имущества предприятия распространится на все виды внеоборотных активов помимо инфляционного фактора может быть учтена корректировка справедливой стоимости материальных поисковых активов и др. видов активов, помимо основных средств. Во всех случаях в зависимости от состояния рынка возникнет положительная или отрицательная переоценка всех видов активов, которая в свою очередь будет учтена при определении среднегодовой (средней) справедливой стоимости имущества хозяйствующего субъекта по новым принципам, что повлияет на окончательную величину налога на имущество. Таким образом, новая модель оценки активов предприятия, включающая определение их стоимости по всем видам активов на основе их среднехронологической величины и справедливой стоимости за отчетный период будет способствовать оптимизации доходов бюджетов по налогу на имущество и обеспечит сбалансированность интересов государства и налогоплательщиков, будет способствовать мотивации предприятий к наращиванию производства и результатов финансово-хозяйственной деятельности.

### **3.3 Организационное обеспечение налогового анализа российских коммерческих организаций**

Большую роль в реализации современной концепции налогового анализа играет его организационное обеспечение. В этом смысле российские

специалисты, такие как М.К. Аристархов, Е.Н. Евстигнеев, А.В. Комолова внимательно изучают роль налоговых органов (ФНС и УФНС) в формировании налогооблагаемых объектов, механизм функционирования налоговых служб, проблемы в их деятельности [8, 55, 72]. Нами проведено исследование бюджетной отдачи налогов в отечественной экономике и показана роль налогового администрирования в улучшении этого показателя. Тем не менее, для продвижения современной концепции налогового анализа и внедрении его новых методических подходов необходимо изучение существующих организационных структур, осуществляющих налоговое администрирование и их корректировка. Рассмотрим организационную структуру главного органа страны, осуществляющего налоговое администрирование - Федеральной налоговой службы России (ФНС).

В настоящее время в структуре центрального аппарата ФНС выделены следующие управления – аналитическое, контрольное, налогообложения юридических лиц, кадров, финансовое, информационных технологий, правовое, обеспечения процедур банкротства, по работе с задолженностью, оперативного контроля, налогообложения имущества, по крупнейшим налогоплательщикам, налогового мониторинга, досудебного регулирования налоговых споров, административно-контрольное, международного сотрудничества и валютного контроля, регистрации и учета налогоплательщиков, камерального контроля, модернизации налоговых органов, трансфертного ценообразования, контроля налоговых органов, интерактивных сервисов, налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов, электронного документооборота, информационной безопасности. Каждое из названных управлений в различной степени принимает участие в организационном обеспечении налогового анализа, конкретизируем это участие.

Аналитическое управление. С позиции налогового анализа могут быть выделены такие основные функции управления. Управление анализирует поступающие доходы, находящиеся в его компетенции, исследует

нововведения в налогообложении во взаимосвязи с корректировками экономической политики государства, выявляет влияние размера поступающих налогов на социальные и экономические показатели страны, округов, областей, городов, районов, дает обоснованные прогнозы и уточняет отдельные их параметры в различные периоды, проводит мониторинг соответствия налоговых доходов и расходов на организацию и управление налогообложением по всей национальной экономике и по видам экономической деятельности и др. Следовательно, в рамках аналитического управления в настоящее время упор в основном делается на налоговый анализ уже существующих порядков, регламентов и процедур по действующим налогам на основе сформированной налоговой базы и соответствующее прогнозирование, включая мониторинг во взаимосвязи с основными результатами хозяйственной деятельности предприятий. Вывод – в рамках налогового анализа управление не инициирует изменений в нормативной базе налогообложения, ограничиваясь контрольно-аналитическими функциями.

Контрольное управление. Управление в основном реализует контрольные функции, контролирует выполнение нормативных документов РФ, посвященных различным аспектам налогообложения, формирует методологию и методику контрольной деятельности, выявляет методы и приемы минимизации хозяйствующими субъектами налоговой нагрузки, уточняет законность используемых методов оптимизации предприятиями начисляемых и уплачиваемых налогов, разрабатывает методологическое обеспечение контрольно-аналитических отделов территориальных налоговых органов и др. С точки зрения налогового анализа интерес представляет анализ уклонения налогоплательщиками от налогообложения и методологическое обеспечение контрольно-аналитических отделов территориальных налоговых органов. В работе мы отметили, что реализация предлагаемых нами новых методических подходов налогового анализа будет препятствовать уклонению от налогообложения недобросовестными налогоплательщиками и выступит своего

рода профилактикой налоговых правонарушений и преступлений, внедрение новых методик также может быть реализовано на региональном уровне.

Управление налогообложения юридических лиц. Поскольку всегда существуют особенности налогообложения предприятий и граждан управление конкретизирует своей работе специфику начисления и уплаты налогов по отношению к юридическим лицам. При этом внимание сосредоточено на основных налогах, вносящих наибольший вклад в налоговые доходы бюджетов. По отношению к нижестоящим налоговым органам регулярно внедряются мероприятия по дополнению и улучшению методической поддержки их функционирования. Таким образом, управление решает преимущественно оперативные вопросы в рамках своей компетенции, в то же время повышения качества налогового администрирования в деловой уклад управления могут быть внедрены разработанные нами методические подходы по определению бюджетной отдачи налогов.

Управление кадров. Помимо обеспечения центрального аппарата и территориальных органов управления высокопрофессиональным кадровым составом в компетенцию управления входит рационализация соотношений между различными подразделениями ФНС, количества служб аппарата численности персонала, причем не только на уровне центра, но и межрайонных инспекций, создание кадрового резерва центрального аппарата и руководящих кадров территориальных органов управления; проведение единой кадровой политики управления; методологическое обеспечение, координация и контроль работы подразделений управления, ее территориальных органов и организаций, находящихся в ведении управления по вопросам государственной службы, кадровой работы; разработка и реализация кадровой политики как части стратегии ФНС, осуществление контрольных функций в области кадровой политики, внедрение инновационных организационных структур в работу ФНС и ИФНС, контроль региональных инспекций по налогам и сборам в части вопросов кадровой работы и др. С точки зрения проблем налогового



анализа, рассмотренных в работе, оптимизация структуры и штатной численности подразделений центрального аппарата управления и ее территориальных органов оказывает непосредственное влияние на бюджетную отдачу всех видов налогов, показатель этой отдачи может быть использован при осуществлении управлением кадров соответствующей политики в центре и на местах.

Финансовое управление. Основное направление деятельности управления – координация направлений составления и реализации федерального бюджета на следующий финансовый год, в первую очередь в плане затрат структуры, здесь очень важен бюджетный процесс, включающий, в том числе, нормативные и методические аспекты, поскольку данный центр ответственности выступает основным администратором ресурсов федерального бюджета. В целом управление в ограниченном объеме выполняет аналитические функции, фиксируя в стоимостном формате осуществляющиеся процессы по формированию и исполнению федерального бюджета в части расходов управления. Перспективным здесь может стать внедрение бюджетирования как основы рационализации расходов ФНС в интересах повышения бюджетной отдачи налогов и повышения эффективности деятельности.

Управление информационных технологий. Повышение качества поддержки информационных и технических ресурсов в функционировании ФНС и ИФНС, продвижение инновационных коммуникационных продуктов и электронных регламентов и процедур выступает как необходимый элемент совершенствования налогового анализа, новые программные продукты призваны своевременно и оперативно обрабатывать информацию по всем направлениям налогового анализа, в том числе анализа активов и капитала предприятий с использованием разработанных нами новых методических подходов налогового анализа.

Правовое управление. Хотя основной задачей управления выступает координация и методическое руководство правовой работой в налоговых

органах, важнейшим направлением деятельности управления может стать инициирование изменений в налоговое законодательство в рамках предлагаемых в работе подходов и внесение соответствующих предложений в представительные органы власти от имени правительства.

Управление обеспечения процедур банкротства. Поскольку ФНС представляет интересы РФ как кредитора, данная структура разрабатывает основы методологии и организации проведения процедур банкротства в минимально конфликтном режиме; работает с налогоплательщиками с повышенным риском угрозы банкротства; ведет дела о банкротстве и реализует процедуры, применяемые в делах о банкротстве. Перспективы управления с точки зрения налогового анализа – мониторинг на основании новых методических подходов налогового анализа налогоплательщиков в плане предотвращения банкротства и обеспечения безусловного поступления всех видов налогов в бюджеты всех уровней.

Управление по работе с задолженностью. В силу определенных проблем финансового характера, в том числе временной утрате предприятиями ликвидности и ухудшения их финансового состояния иногда возникают проблемы, когда добросовестный налогоплательщик своевременно начисляет налоги, но не может обеспечить их перечисление в бюджеты. В этом случае для решения названных проблем управление ведет урегулирование долгов путем проведения взаимозачета, разрешения отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. Эти действия ФНС и ИФНС полностью соответствуют российскому законодательству, удобны и выгодны для хозяйствующего субъектами, поскольку дают ему дополнительные возможности избежать банкротства. Обновленная модель взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков позволит существенно сократить функции управления по принудительному взысканию задолженности, наоборот, на первый план выйдет поиск подходов по выстраиванию баланса интересов между предприятиями и ФНС в части реализации не административных, а экономических методов,

побуждающих налогоплательщиков в установленные сроки осуществлять начисление и перечисление в бюджет налогов и сборов.

Управление оперативного контроля. Налоговый контроль, как это было показано, является неотъемлемой частью налогового анализа, в этом смысле оперативный контроль можно рассматривать, как составляющую оперативного налогового анализа. Методологически обеспечивая работу ИФНС по осуществлению проверок участников бизнес – процессов, управление одновременно проводит налоговый анализ, исследуя движение наличных денежных средств, выясняя возможности предприятий проводить налоговые платежи. Таким образом, в процессе оперативного контроля в его объектами, в основном выступают операции налогоплательщиков по полному зачислению денежных средств в бюджеты всех уровней. Непосредственно с налоговым анализом эта деятельность не связана, но связана опосредованно через налоговый контроль, в плане выяснения влияния в виде своевременности зачисления, при нарушении сроков зачисления искажаются результаты налоговой отчетности, используемые для налогового анализа.

Управление налогообложения имущества. Налогообложение всех видов операций с имуществом, как с точки зрения методики, так и в плане практики работы ФНС и МФНС выступает важнейшим направлением деятельности налоговых органов с позиции методических рекомендаций разработанных в диссертации. В современных экономических условиях необходимо постоянное обновление информации о состоянии организованных и неорганизованных рынков различного вида активов, составляющих имущество предприятий, переоценке этих активов, перспективах изменения их стоимости и т. д. Это требует внедрения новых методических подходов по определению сущности понятия «имущество» для целей налогообложения, по оценке среднегодовой (средней) стоимости имущества, по формированию справедливой стоимости имущества.

Управление по крупнейшим налогоплательщикам. Управление занимается выработкой единой стратегии администрирования крупнейших налогоплательщиков и разработкой эффективных методов управления работой нижестоящих структурных подразделений, контролирующих этих налогоплательщиков. Часто крупнейшие являются градообразующими предприятиями, от которых зависят доходы и расходы бюджетов регионов. Поскольку крупнейшие налогоплательщики в лице вертикально и горизонтально интегрированных корпоративных структур и холдингов вносят существенный вклад в генерирование налоговых доходов, они требуют к себе особого внимания и особых подходов, здесь можно даже говорить о специальном налоговом менеджменте и налоговом анализе по отношению к ним, которые включают, в том числе, получение информации, необходимой для выявления и оценки отраслевых налоговых рисков у крупнейших налогоплательщиков. Систематизация правоприменительной практики по крупнейшим налогоплательщикам с учетом отраслевых особенностей и выработка мер по повышению эффективности их администрирования требует применения новых методических подходов в оценке их активов и капитала, заключающихся в использовании их средневзвешенных рыночных значений, поэтому управление по крупнейшим налогоплательщикам призвано играть большую роль в организационном обеспечении налогового анализа.

Управление налогового мониторинга. Методологически и организационно обеспечивает работу налоговых органов по вопросам осуществления налогового мониторинга; корректирует развитие расширенного информационного взаимодействия между налоговыми органами и плательщиками при проведении налогового мониторинга с последующей интеграцией функции государственного налогового контроля в корпоративные информационные системы плательщиков. С учетом предлагаемой нами концепцией «гармонизации» отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками за счет выполнения налоговой системой не только чисто

фискальной функции, но и функции мотивации хозяйствующих субъектов к инновационному развитию производства и повышению его эффективности роль налогового мониторинга существенно возрастает. При подготовке законодательных инициатив по внесению изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ информационное взаимодействие между налоговыми органами и плательщиками должно достигать качественно нового уровня, который будет обеспечен возрастающими поступлениями в бюджет по всем видам налогов, так и заинтересованностью хозяйствующих субъектов в полном объеме начислять и уплачивать эти налоги в бюджет.

Управление досудебного регулирования налоговых споров. Ведет подготовку проектов решений (ответов) по результатам рассмотрения следующих жалоб (апелляционных жалоб), обращений налогоплательщиков (плательщиков сборов, страховых взносов, налоговых агентов), ответственных участников (участников) консолидированных групп налогоплательщиков, организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц. Как отмечалось выше, формирование принципиально новых, «партнерских» отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками требует корректировки регламентов и процедур досудебного регулирования налоговых споров. В этом случае будут экономиться судебные издержки налоговых органов и предприятий, что повысит как бюджетную отдачу налогов, так и налоговую продуктивность активов и капитала хозяйствующих субъектов.

Административно-контрольное управление. Значение документооборота и анализа содержания документов и процесса их перемещения между подразделениями ФНС и ИФНС и соответствующий контроль оказывает значительное влияние на предоставление документально подтвержденной информации различным управлениям и отделам, что обеспечивает развитие системы электронного документооборота в центральном аппарате и территориальных органах ФНС. Для целей налогового анализа важным представляется развитие системы электронного документооборота, поскольку

именно он ускоряет осуществление аналитических функций ФНС, в том числе в плане мониторинга изменений активов и капитала предприятий, что позволяет быстро и эффективно принимать управленческие решения налоговыми органами всех уровней.

Управление международного сотрудничества и валютного контроля. Адаптация международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности к российским стандартам и дальнейшее развитие заложенных в них идей и принципов выдвигает данное управление на первые роли в реформировании концепций налогового анализа. В рамках данного структурного подразделения необходимо способствовать не только развитию теории и методологии налогового анализа, но и активно сотрудничать с международными организациями для обобщения зарубежной практики его применения для решения конкретных задач. Рассматривая налоговое администрирование как часть налогового анализа отметим, что обмен опытом по вопросам налогового администрирования выступает исключительно важным направлением деятельности ФНС, поскольку международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности имеют большое значение для обоснованной оценки активов и капитала хозяйствующих субъектов. Проанализированные нами в первой главе работы международные стандарты оценки активов предприятий актуальны для реформирования налоговой системы РФ, их внедрение в российскую практику будет способствовать расширению налогооблагаемой базы и усилению мотивации хозяйствующих субъектов к эффективной производственно-коммерческой деятельности.

Управление регистрации и учета налогоплательщиков. Своевременная регистрация предприятий и предпринимателей позволяет охватить весь их состав в полном объеме, что расширяет возможности налогового анализа, делая его более представительным и обоснованным. Поэтому организационно-методическая работа в этом направлении не должна ограничиваться лишь регистрацией и учетом, но призвана включать в себя реализацию

дополнительных функций управления, дающую возможность расширить информационную базу по активам и капиталу вновь созданных хозяйствующих субъектов для более качественного налогового анализа как по экономике в целом, так и по отдельным видам экономической деятельности.

Управление камерального контроля. Поскольку хозяйствующие субъекты применяют в своей налоговой практике различные методы и приемы избежания налогообложения, в процессе осуществления камерального контроля управление анализирует и систематизирует законные и незаконные способы оптимизации налогов. В этом плане разработанные нами методические подходы по определению налоговой продуктивности активов и капитала предприятий, а также бюджетной отдачи налогов могут быть внедрены в практику работы управления и позволят дистанционно анализировать возможные направления уклонения предприятий от налогообложения и разрабатывать дополнительные мероприятия по предотвращению этих негативных процессов.

Управление модернизации налоговых органов. Внедрение современных информационных технологий в виде программных комплексов, компьютеризирующих координацию работ и процессов, в том числе поддерживающих налоговый анализ, требует одновременно и координации процессов по формированию требований к программному обеспечению, их ранжированию и контролю реализации. В рамках разработки современной концепции налогового анализа управление может разработать программное обеспечение для реализации новых методических подходов анализа активов и капитала хозяйствующих субъектов, которое позволит оптимизировать процесс расчета соответствующих показателей и сформировать объективную базу для принятия управленческих решений в области налогообложения.

Управление трансфертного ценообразования. Методологически и организационно обеспечивает работу ФНС и территориальных налоговых органов по вопросам контроля соответствия цен в сделках между

взаимозависимыми лицами рыночным ценам (рентабельности). Для обеспечения эффективности контроля соответствия цен рыночным ценам управление сможет использовать методику расчета налоговой продуктивности активов и капитала по прибыли, поскольку аффилированные коммерческие структуры часто прибегают к переносу центра тяжести по налогообложению в другие страны и региона разработанный методический подход позволит выявить совокупный финансовый результат в интересах обоснованного налогообложения.

Управление контроля налоговых органов. Налоговый контроль как часть налогового анализа включает в себя и налоговый контроль и анализ налоговых органов. В налоговой практике иногда возникают ситуации, когда разработки и рекомендации ФНС, в том числе посвященные налоговому анализу не доходят до нижестоящих подразделений. Для преодоления подобного рода негативных фактов управление призвано осуществлять организационно-методическое обеспечение деятельности ИФНС по сопровождению внутреннего аудита, причем не только по поводу выполнения требований нормативной базы, но и по инициированию новых подходов налогового анализа. Как и любое другое управление, данная служба может инициировать изменения и дополнения в законодательную инициативу ФНС по изменению налоговой базы и порядка расчета некоторых видов налогов, в том числе налога на имущество.

Управление интерактивных сервисов. Управление в широком смысле ведет методологическое и организационное обеспечение системы управления данными ФНС России. Важным, по нашему мнению, станет обеспечение взаимодействия со средствами массовой информации и методологическое и организационное обеспечение взаимодействия с налогоплательщиками в случае возможного изменения налогового законодательства, налоговой базы по начислению различных видов налогов, разъяснению налогоплательщикам преимуществ новых подходов в концепции налогообложения, активная



коммуникация в режиме обратной связи с хозяйствующими субъектами по всему спектру вопросов совершенствования начисления и уплаты налогов.

Управление налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов. Учет доходов физических лиц на первый взгляд имеет второстепенное отношение к налоговому анализу активов и капитала предприятий. Действительно, традиционно служба считала основными направлениями работы создание методологической основы для ИФНС по различным аспектам налогообложения доходов граждан. Однако важным для налогового анализа является мониторинг и системный анализ сведений о налоговой базе для исчисления страховых взносов, поскольку начисление и уплата страховых взносов относится к компетенции предприятия - юридического лица и в случае необоснованных начисления и задержки в перечислении страховых взносов бремя ответственности ложится на хозяйствующего субъекта. Хотя страховые взносы и относятся на расходы предприятий, штрафные санкции и пеня выплачивается за счет чистой прибыли, что ухудшает показатели налоговой продуктивности активов и капитала по прибыли. Поэтому необходим прогноз возможного отрицательного воздействия нарушения порядка начисления и перечисления страховых взносов на показатели налоговой продуктивности по прибыли.

Управление электронного документооборота. Методологическое и организационное обеспечение взаимодействия налогоплательщиков с ФНС России по современным, быстродействующим и безопасным каналам связи с использованием возможностей надежных партнеров, осуществляемое управлением рационализирует порядок и регламенты взаимодействия налоговых органов и предприятий, позволяет быстро и оперативно выяснять стратегические и тактические вопросы налогообложения. На стадии проработки законодательных инициатив ФНС по изменению налоговой базы, порядка налогообложения, формирования показателей для налогообложения и

т. д. управление может совершенствовать электронный документооборот и обеспечивать быстрый и качественный документооборот.

Управление информационной безопасности. Обеспечение информационной безопасности ФНС, имеет большое значение в условиях возможных утечек налоговой информации, потенциальных утрат баз данных, других негативных проявлений в сфере создания, передачи, обработки и сохранения информации по налогоплательщикам. Поэтому служба на основе стратегии информационной безопасности определяет политику информационной безопасности, а также контрольный механизм при ее введении в деловой уклад ФНС и ИФНС, который необходим как при работе в существующем режиме, так и реформировании подразделений ФНС в плане укрепления в них функций налогового анализа.

Изучение организационного обеспечения налогового анализа в ФНС показал, что все ее структурные подразделения в разной степени участвуют в осуществлении аналитических функций (таблица 34). Как видно, управления ФНС в разной степени принимают участие в осуществлении налогового анализа. Высокий уровень участия демонстрируют аналитическое и контрольное управления, средний уровень участия соответственно управления кадров, налогообложения имущества, по крупнейшим налогоплательщикам, международного сотрудничества и валютного контроля, камерального контроля. В большинстве структурных подразделений ФНС могут быть внедрены в той или иной степени, разработанные методические подходы по определению налоговой продуктивности активов и капитала хозяйствующих субъектов, бюджетной отдачи налогов и определения среднегодовой (средней) справедливой стоимости имущества, что позволит на взаимовыгодных для налоговых органов и налогоплательщиков обоснованно оценить участие предприятий в формировании доходов бюджета, увеличить поступление всех видов налогов. Необходимо также рационализировать расходы ФНС по организации

налогообложения по всем направлениям, инициировать изменения в законодательстве с целью расширения налогооблагаемой базы.

Таблица 34 - Участие структурных подразделений ФНС в осуществлении аналитических функций

Наименование управления ФНС	Уровень участия управления в реализации налогового анализа	Формы участия	Возможность внедрения новых методических подходов в управлении
1	2	3	4
Аналитическое	Высокий	Налоговый анализ существующих порядков, регламентов и процедур по действующим налогам на основе сформированной налоговой базы и прогнозирование	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий, методика определения бюджетной отдачи налогов, методика определения среднегодовой (средней) справедливой стоимости имущества
Контрольное	Высокий	Анализ уклонения налогоплательщиками от налогообложения	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий, методика определения среднегодовой (средней) справедливой стоимости имущества
Налогообложения юридических лиц	Низкий	Анализ начисления и уплаты различных видов налогов	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий
Кадров	Средний	Анализ структуры и численности подразделений центрального аппарата и ее территориальных органов	Методика определения бюджетной отдачи налогов

1	2	3	4
Финансовое	Низкий	Анализ формирования и исполнению федерального бюджета в части расходов управления	Методика определения бюджетной отдачи налогов
Информационных технологий	Низкий	Анализ информационного и технического обеспечения деятельности налоговых органов	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий, методика определения бюджетной отдачи налогов, методика определения среднегодовой (средней) справедливой стоимости имущества
Правовое	Низкий	Анализ налогового законодательства в рамках существующих подходов	Методика определения бюджетной отдачи налогов
Обеспечения процедур банкротства	Низкий	Анализ налогоплательщиков в плане предотвращения банкротства	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий, методика определения среднегодовой (средней) справедливой стоимости имущества
По работе с задолженностью	Низкий	Анализ просроченной кредиторской задолженности по платежам в бюджет	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий
Оперативного контроля	Низкий	Анализ денежных потоков, направляемых на уплату налогов	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий

1	2	3	4
Налогообложения имущества	Средний	Анализ исчисления и уплаты налога на имущество организаций	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий, методика определения среднегодовой (средней) справедливой стоимости имущества
По крупнейшим налогоплательщикам	Средний	Анализ и оценка отраслевых налоговых рисков у крупнейших налогоплательщиков	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий
Налогового мониторинга	Низкий	Анализ результатов налогового мониторинга	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий
Досудебного регулирования налоговых споров	Низкий	Анализ регламентов и процедур досудебного регулирования налоговых споров	Методика определения бюджетной отдачи налогов
Административно-контрольное	Низкий	Анализ системы электронного документооборота в центральном аппарате и территориальных органах ФНС	Методика определения бюджетной отдачи налогов
Международного сотрудничества и валютного контроля	Средний	Анализ международной практики и обмена опытом по вопросам налогового администрирования	Методика определения среднегодовой (средней) справедливой стоимости имущества
Регистрации и учета налогоплательщиков	Низкий	Анализ методологического и организационного обеспечения работы налоговых органов по государственной регистрации юридических лиц	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий

1	2	3	4
Камерального контроля	Средний	Анализ приемов и методов оптимизации начисления и уплаты налогов	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий
Модернизации налоговых органов	Низкий	Анализ программного обеспечения налоговых показателей хозяйствующих субъектов	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий
Трансфертного ценообразования	Низкий	Анализ соответствия цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыночным ценам	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий
Контроля налоговых органов	Низкий	Анализ выполнения ИФНС положений нормативных документов	Методика определения бюджетной отдачи налогов
Интерактивных сервисов	Низкий	Анализ методологического и организационного обеспечения системы управления данными ФНС России	Методика определения бюджетной отдачи налогов
Налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов	Низкий	Анализ сведений о налоговой базе для исчисления страховых взносов	Методика расчета налоговой продуктивности активов и капитала предприятий
Электронного документооборота	Низкий	Анализ методологического и организационного обеспечения взаимодействия налогоплательщиков с ФНС России по телекоммуникационным каналам связи	Методика определения бюджетной отдачи налогов
Информационной безопасности	Низкий	Анализ обеспечения информационной безопасности ФНС	Методика определения бюджетной отдачи налогов

Как одна из базовых служб правительства РФ ФНС может внести в представительные органы власти предложение по изменению порядка

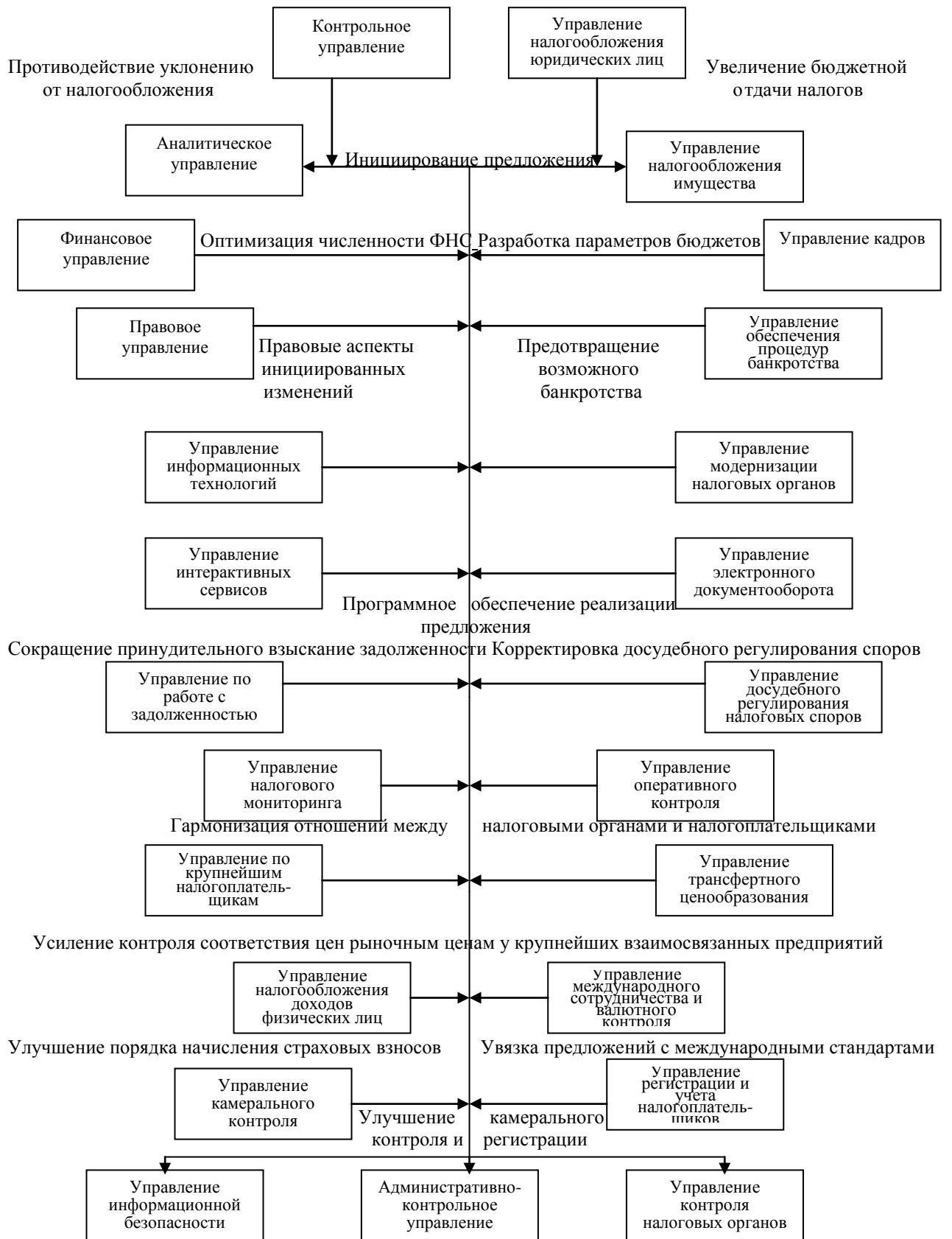
начисления и уплаты налога на имущество. Представляется, что выработка этого предложения может происходить в следующей последовательности.

Аналитическое управление на основе налогового анализа существующих порядков, регламентов и процедур по действующим налогам формулирует предложение по внесению изменений в законодательство. Контрольное управление дополнительно обосновывает предложение с точки зрения противодействия уклонению от налогообложения недобросовестными налогоплательщиками в плане профилактики налоговых правонарушений и преступлений. Управление налогообложения юридических лиц аргументирует предложение с позиции увеличения бюджетной отдачи налогов. Управление кадров фиксирует параметры оптимизации структуры и штатной численности подразделений центрального аппарата управления и ее территориальных органов в рамках предложения. Финансовое управление разрабатывает параметры бюджетирования как основы рационализации расходов ФНС в рамках предложения. Управление информационных технологий готовит новые программные продукты для реализации предложения. Правовое управление отрабатывает правовые аспекты инициирования изменений в налоговое законодательство в рамках предлагаемого предложения. Управление обеспечения процедур банкротства акцентирует внимание на предотвращении возможного банкротства организаций при реализации предложения. Управление по работе с задолженностью отмечает сокращение функций управления по принудительному взысканию задолженности при внедрении предложения. Управление оперативного контроля указывает на более полное зачисление денежных средств в бюджеты всех уровней. Управление налогообложения имущества подробно раскрывает суть предложений по определению понятия «имущество» для целей налогообложения, по оценке среднегодовой (средней) стоимости имущества, по формированию справедливой стоимости имущества. Управление по крупнейшим налогоплательщикам уточняет увеличение вклада последних в формирование

доходов бюджетов при принятии предложения. Управление налогового мониторинга указывает на «гармонизацию» отношений между ФНС, ИФНС и хозяйствующими субъектами в процессе инициирования предложения. Управление досудебного регулирования налоговых споров предлагает корректировки регламентов и процедур досудебного регулирования налоговых споров. Административно-контрольное управление обозначает рамки развития системы электронного документооборота. Управление международного сотрудничества и валютного контроля дает увязку предложения с международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности. Управление регистрации и учета налогоплательщиков комментирует предложение в точки зрения своевременного и в полном объеме расширения информационной базы по налогоплательщикам. Управление камерального контроля обосновывает предложение с позиции преодоления негативных тенденций по уклонению предприятий от налогообложения. Управление модернизации налоговых органов предлагает программное обеспечение для реализации предложения. Управление трансфертного ценообразования указывает на усиление контроля соответствия цен рыночным ценам между взаимосвязанными хозяйствующими субъектами. Управление контроля налоговых органов доводит законодательные инициативы ФНС по изменению и дополнению в законодательство до территориальных органов. Управление интерактивных сервисов обосновывает возможности активной коммуникации в режиме обратной связи с хозяйствующими субъектами в рамках предложения. Управление налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов раскрывает снижение отрицательного воздействия нарушения порядка начисления и перечисления страховых взносов при реализации предложения.

Управление электронного документооборота усовершенствует электронный документооборот для обеспечения быстрого и качественного документооборота. Управление информационной безопасности дополняет меры информационной безопасности при принятии предложения.





Все виды контрольных функций в рамках предложения

Рисунок 5 - Взаимодействие управлений ФНС при разработке предложения ФНС по изменению порядка начисления и уплаты налога на имущество для представления в представительные органы власти

На рисунке 5 показано взаимодействие управлений ФНС при разработке предложения ФНС по изменению порядка начисления и уплаты налога на имущество для представления в представительные органы власти. Вывод: управления ФНС в разной степени участвуют в осуществлении налогового анализа, высокий уровень участия демонстрируют аналитическое и контрольное управления, средний уровень участия соответственно управления кадров, налогообложения имущества, по крупнейшим налогоплательщикам, международного сотрудничества и валютного контроля, камерального контроля, другие управления в меньшей степени участвуют в реализации налогового анализа. В этой связи, с одной стороны следует сосредоточить инвестиционные вложения в вышеназванные структурные подразделения ФНС и ИФНС с высокой и средней степенью участия в налоговом анализе за счет приобретения информационных технологий, программного обеспечения, компьютерной техники, с другой стороны управлению модернизации налоговых органов, управлению интерактивных сервисов, управлению электронного документооборота следует активизировать работу по методологическому и организационному обеспечению управлений низкого уровня участия в налоговом анализе для укрепления их взаимодействия с налогоплательщиками по каналам связи.

Выводы по третьей главе.

Налоговый анализ изменения активов и капитала российских коммерческих организаций позволил сформулировать следующие выводы:

- в анализируемый период были созданы основы для формирования устойчивой и стабильной налоговой базы страны, просматривается тенденция к усилению роли налоговых доходов в формировании доходов бюджетов, при этом не до конца реализован потенциал налогового администрирования;

- Кипар имеет различный характер изменений по различным видам экономической деятельности, может быть отмечен существенный вклад

добывающих производств в формирование доходов консолидированного бюджета Российской Федерации;

- наблюдается увеличение совокупного собственного капитала предприятий видов экономической деятельности, относящихся к промышленности, с точки зрения налогового анализа – это укрепление финансовой устойчивости хозяйствующих субъектов;

- бюджетная отдача налогов в 2010-2018 годы выросла в целом по национальной экономике в 1,57 раза, при одновременном увеличении налоговых доходов федерального бюджета и расходов на налоговое администрирование это указывает на совершенствование налоговой политики на уровне государства в целом;

- расширение налоговой базы обеспечит прирост налогов на имущество по этому виду налога, переход на новые принципы расчета среднегодовой (средней) стоимости имущества, выгоден как бюджету, так и налогоплательщикам, новая модель оценки активов и капитала предприятия, обеспечит сбалансированность интересов государства и налогоплательщиков;

- поскольку управления ФНС в разной степени участвуют в осуществлении налогового анализа, при разработке предложения ФНС по изменению порядка начисления и уплаты налога на имущество для представления в представительные органы власти необходимо взаимодействие всех управлений ФНС.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование теоретических основ налогового анализа активов и капитала хозяйствующих субъектов на основе оценки их справедливой стоимости с учетом налоговой продуктивности и бюджетной отдачи налогов, проведенное в работе, позволило сделать определенные выводы и заключения.

Обновленная концепция налогового анализа должна выстраиваться с учетом интересов государства и участников финансово-хозяйственной деятельности, юридических и физических лиц и мотивировать обе стороны к участию в совершенствовании налогового законодательства в интересах стимулирования инновационного развития отечественной экономики.

Выработка последовательности реализации новой концепции налогового анализа должна включать в себя критический анализ действующих норм налогового законодательства и конкретные предложения по его изменению посредством внесения дополнений и поправок, формулируемых в процессе совместных законодательных инициатив налоговых органов и налогоплательщиков.

Налоговый анализ в широком смысле слова включает в себя анализ стратегии и тактики налоговой политики, анализ налогового администрирования, налогового контроля и налоговой безопасности и т. д., при этом налоговый анализ осуществляется как на уровне государственного управления, так и на уровне хозяйствующих субъектов.

Необходимость непрерывной переоценки активов и капитала обусловлена быстро меняющимися условиями ведения хозяйственной деятельности на международных и национальных рынках активов и капитала, прогноз изменения их справедливой стоимости требует учета всех видов макро- и микроэкономических налоговых рисков.

Выработка современных подходов к понятию «имущество» и налоговый анализ процессов его движения требует анализа имущества как объединенных

активов составляющих его состав, и объединенного капитала, как собственного, так и заемного, используемого для формирования указанных активов.

При определении справедливой стоимости активов и капитала следует использовать разработанный инструментарий в виде коэффициентов переоценки, корректирующихся в зависимости в зависимости от изменения условий и параметров рынков.

С точки зрения хозяйствующих субъектов постоянный пересмотр структуры активов и капитала решает задачи, как ликвидации непрофильных активов, так и создания сбалансированных источников финансирования, в результате предприятие увеличивает налоговую продуктивность активов и капитала, государство получает стабильную базу формирования налоговых доходов.

Поскольку формирование имущества предприятия осуществляется за счет собственного и заемного капитала, можно говорить о различных вариантах покрытия отдельно взятых видов имущества и отдельно взятыми видами капитала, оцененными по справедливой стоимости.

Предложенные методические подходы расчета налоговой продуктивности активов и капитала позволяют определять соответствующие показатели, как по объединенным активам и капиталу, так и по их укрупненным группам и отдельным видам, что позволяет проводить детальный налоговой анализ.

Сопоставление  $K_{нпапр}$  и  $K_{нпаим}$  показывает преимущество показателя  $K_{нпаим}$ , поскольку  $K_{нпапр}$  может искажать реальную картину налоговой продуктивности из за использования налогоплательщиков инструментов законной минимизации налогообложения.

В связи с тем, что создание объединенных активов происходит за счет объединенного капитала возникает взаимосвязь и взаимозависимость между  $K_{нпапр}$  и  $K_{нпаим}$ , их изменение может быть как однонаправленным, так и

разнонаправленным в зависимости от корректировки структуры активов и капитала.

Для сопоставления налоговых доходов и расходов на налоговое администрирование может использоваться предложенный в работе показатель, БО<sub>н</sub>, который позволяет четко определить результативность деятельности налоговых органов по организации налогообложения и управления его процессом.

Прогнозирование увеличения БО<sub>н</sub> и соответствующее налоговое планирование должно исходить из того, что резервы роста БО<sub>н</sub> заключаются как в наращивании ДОб<sub>і</sub>, так и в снижении РАб<sub>і</sub>, что определяет направления дальнейшего углубленного налогового анализа, который предполагает исследование налоговых доходов по всем видам налогов и налоговых расходов и их структуры.

Одной из проблем, решаемых путем совершенствования налогового анализа является проблема сравнения степени участия различных подразделений ФНС и УФНС в администрировании того или иного налога, бюджетную отдачу налогов необходимо определять на любом иерархическом уровне налоговой системы, в ФНС, в межрегиональных налоговых инспекциях, в УФНС, в ИФНС и т.д.

Для определения эффективности инвестиционных решений по повышению бюджетной отдачи налогов следует сопоставлять данные по приросту бюджетной отдачи налогов и увеличению предназначенных для этого инвестиционных вложений.

В анализируемый период в стране были созданы основы для формирования устойчивой и стабильной налоговой базы страны, налоговые доходы выросли в 2,69 раза, неналоговые доходы соответственно в 1,28 раза, т.е. просматривается тенденция к усилению роли налоговых доходов в формировании доходов бюджета.

Кнпапр в период с 2010 года по 2016 год снизился, наоборот, с 2016 года по 2018 год показал тенденцию к росту, Кнпаим снизившись находился в течение трех лет на одном и том же уровне, это связано с не реализованным до конца потенциалом налогового администрирования и заниженной оценкой стоимости имущества, что требует соответствующей корректировки в плане внедрения новых методик оценки.

Кнпапр имеет различный характер изменений по различным видам экономической деятельности, в добыче полезных ископаемых в 2016-2018 годы выросло до 0,031, т. е. в 1,55 раза, что указывает на существенный вклад добывающих производств в создание доходов консолидированного бюджета Российской Федерации в последние годы, в обрабатывающих производствах отличалось неравномерным характером, одновременно имеет место усиление значения обрабатывающих производств для пополнения этих доходов.

Нами выявлено увеличение совокупного собственного капитала предприятий видов экономической деятельности, относящихся к промышленности, это положительное явление, поскольку укрепление финансовой устойчивости хозяйствующих субъектов позволяет им не только своевременно начислять все виды налогов и в установленные сроки перечислять налоги в консолидированный бюджет российской Федерации.

Анализ бюджетной отдачи налогов показал, что за 2010-2018 годы она выросла в целом по национальной экономике в 1,57 раза, при одновременном увеличении налоговых доходов федерального бюджета и расходов на налоговое администрирование это указывает на совершенствование налоговой политики на уровне государства в целом.

Для преодоления негативных тенденции в снижении налоговой продуктивности активов и капитала предприятий нами были сформулированы принципы обновленной экономической модели оценки активов организаций, включающие оценку всех объединенных активов по их средневзвешенной,

справедливой стоимости за анализируемый период, этот же подход применим к оценке объединенного капитала хозяйствующего субъекта.

В случае расширения налоговой базы возможен значительный прирост налогов на имущество по этому виду налога в виде включения в ее состав всех видов активов.

Переход на новые принципы расчета среднегодовой (средней) стоимости имущества, выгоден не только бюджету, но налогоплательщикам, для бюджета он выполняет функцию не только пополнения бюджета, но и обоснованного, прозрачного и «честного» определения стоимости объекта налогообложения, для предприятий создает мотивацию в виде устранения непрофильных активов, более эффективного использования действительно необходимых для хозяйственной деятельности активов, а для недобросовестных налогоплательщиков, манипулирующих активами, закрывает путь к уходу от налогообложения налогами на имущество.

Новая модель оценки активов предприятия, включающая определение их стоимости по видам и разновидностям объединенных активов на основе их среднехронологической величины и справедливой стоимости за отчетный период будет способствовать оптимизации налоговых доходов бюджетов по налогу на имущество и обеспечит сбалансированность интересов государства и налогоплательщиков, будет способствовать мотивации предприятий к наращиванию производства и результатов финансово-хозяйственной деятельности.

При разработке предложения ФНС по изменению порядка начисления и уплаты налога на имущество для представления в представительные органы власти необходимо взаимодействие всех управлений ФНС.



**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая [Текст]. – М.: Проспект, 2019. – 1136 с.
2. Агирбова, А.А. Налоговая система как правовая категория и институт финансовой системы государства [Текст] / А.А. Агирбова // Аллея науки. - 2017. - Т. 2. - № 15. - С. 565-569.
3. Агузарова, Ф.С. Российская налоговая система: понятие, проблемы и перспективы [Текст] / Ф.С. Агузарова // Налоги и налогообложение. – 2014. – №11. – С. 1024-1030.
4. Азарская, М.А. Налоговая безопасность организации и ее обеспечение в системе внутреннего контроля [Текст] / М.А. Азарская, Н.В. Щербакова // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. - № 6. – С. 38-49.
5. Алимирзоева, М.Г. Современные тенденции и проблемы развития российской налоговой системы [Текст] / М.Г. Алимирзоева // Налоги и налогообложение. – 2016. – № 7. – С. 563-573.
6. Алисенов, А.С. Налоговое стимулирование инноваций в экономике России. Монография [Текст] / А.С. Алисенов. – М.: Проспект, 2017. – 128 с.
7. Анисимов, С.А., Данилькевич, М.А., Малис, Н.И. История налогообложения: учеб пособие [Текст] / под ред. Н.И. Малис. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. - 248 с.
8. Аристархов, М.К. Современное состояние налоговых органов и перспективы их развития [Текст] / М.К. Аристархов, О.К. Зуева, А.Ю. Шеина; Уфим. фил. Финансового ун-та при Правительстве РФ. – Уфа: УГАТУ, 2016. – 103 с.
9. Аронов, А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие [Текст] / А.В. Аронов, В. А. Кашин. - М.: Магистр, 2015. - 239 с.
10. Багдасарян, И.В. Налоговая система Российской Федерации и ее современное состояние [Текст] / И.В. Багдасарян, Р.И. Аветисян // Заметки ученого. – 2015. – № 6-1. – С. 10-12.

11. Бакунин, А.В. Некоторые проблемы налоговой системы РФ и пути ее совершенствования [Текст] / А.В. Бакунин // Вестник ИЭАУ. – 2016. – № 10. – с. 22-27.
12. Балихина, Н.В. Финансы и налогообложение организаций: Учебник [Текст] / Н.В. Балихина, М.Е. Косов. - М.: Юнити, 2018. - 400 с.
13. Барулин, С.В. Теория и история налогообложения: учебник [Текст] / С.В. Барулин, В.А. Динес. - М.: КНОРУС, 2016. - 406 с.
14. Бондарчук, Н.В. Консолидация средств бизнес-разведки, аудита и экономического анализа для укрепления экономической безопасности предприятия [Текст] / Н.В. Бондарчук, Е.Ю. Замесина, С.В. Пак // Наука и бизнес: пути развития. - 2019. - № 2 (92). – С. 49-52.
15. Бондарчук, Н.В. Роль внутреннего контроля и внешнего аудита в оценке финансового состояния организации [Текст] / Н.В. Бондарчук, А.А. Евстафьева, Ю.Д. Матыцына // Наука и бизнес: пути развития. – 2019. - № 12 (102). – С. 185-187.
16. Бендерская, О.Б. Экономический анализ: учеб. пособие [Текст] / О.Б. Бендерская, Л.Н. Кравченко. – Белгород: Изд-во БГТУ, 2016. – 488 с.
17. Богатырев, Ю.С. Новые методы контроля и анализа бухгалтерской отчетности на службе налоговых органов [Текст] / Ю.С. Богатырев, Д.Н. Сулейманов, Е.С. Горбатко // Налоги и налогообложение. – 2017. - № 9. – С. 54-69.
18. Болатаева, А.А. Налоговая система РФ: актуальные проблемы и пути совершенствования современной налоговой системы [Текст] / А.А. Болатаева // Научные Известия. - 2017. - № 6. - С. 41-45.
19. Бочарова, О.Ф. Налоги как инструмент инновационного развития [Текст] / О.Ф. Бочарова, Е.Ю. Волошина // Современные научные исследования и разработки. 2017. № 5 (13). С. 69-70.
20. Бродель, Ф. Игры обмена. Материальная цивилизация, экономика и капитализм [Текст] / Ф. Бродель. - М.: Прогресс, 1988. - 632 с.

21. Брусов, П.Н. Налоги в современных корпоративных финансах и инвестициях: учебное пособие [Текст] / П.Н. Брусов, Т.В. Филатова, Н.П. Орехова. - М: КНОРУС, 2017. - 180 с.
22. Брякина, А.В. Система налогов и сборов как неотъемлемая часть налоговой системы [Текст] / А.В. Брякина // Вестник Воронежского института экономики и социального управления. 2017. № 3. С. 57-61.
23. Бухгалтерский учет: учеб. пособие [Текст] / Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, Т.В. Зубков. - М.: ИНФРА-М, 2016. - 418 с.
24. Бухгалтерский финансовый учет: Учеб. пособие [Текст] / Под ред. Ю.И. Сигидова, Г.Н. Ясменко. - М.: ИНФРА-М, 2017. - 367 с.
25. Бычкова, С. М. Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения [Текст] / С. М. Бычкова, Д. Г. Бадмаева. – СПб.: Питер, 2015. – 512 с.
26. Варакса, Н.Г. Тенденции и перспективы развития контрольной деятельности налоговых органов в России [Текст] / Н.Г. Варакса, И.В. Любимова // Экономические и гуманитарные науки. – 2019. - № 3 (326). – С. 60-68.
27. Варакса, Н.Г. Финансово-налоговые риски в системе экономической безопасности предприятия [Текст] / Н.Г. Варакса, А.А. Симонова // Экономические и гуманитарные науки. – 2020. - № 10 (345). – С. 78-82.
28. Вахрушина, М.А. Управленческий учет для менеджеров: учебник [Текст] / М.А. Вахрушина. - М: КНОРУС, 2018. - 320 с.
29. Викторова, Н.Г. Управление налогообложением и налог. рисками.: Монография / Н.Г. Викторова. - М.: Инфра-М, 2017. - 286 с.
30. Власова, М.С. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / М.С. Власова, О.В. Суханов. - М.: КноРус, 2018. - 256 с.
31. Воробьева, Е.В. Налоговая система России: основные направления модернизации [Текст] / Е.В. Воробьева // Вестник образовательного

консорциума Среднерусский университет. Серия: Экономика и управление. - 2017. - № 9. - С. 75-76.

32. Воронин, С.П. Анализ особенностей начисления и уплаты налогов на федеральном и региональном уровнях в интересах организации эффективного налогового планирования на предприятии [Текст] / С.П. Воронин // Белгородский экономический вестник. – 2019. - № 2. – С. 131-136.

33. Воронин, С.П. Исследование активов предприятий как объектов налогового анализа [Текст] / С.П. Воронин // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2019. - № 5. – С. 140-144.

34. Воронин, С.П. Основные этапы формирования современной концепции налогового анализа [Текст] / С.П. Воронин // Белгородский экономический вестник. – 2019. - № 3. – С. 145-151.

35. Воронин, С.П. Исследование бюджетной отдачи налогов в рамках современной концепции налогового анализа [Текст] / С.П. Воронин // Учет и статистика. – 2020. - № 4 (60). - С. 93-98.

36. Воронин, С.П. Место налогового анализа в структуре экономического анализа [Текст] / С.П. Воронин // Экономические и гуманитарные науки. – 2020. - № 2. – С. 3-13.

37. Воронин, С.П. Методика оценки капитала предприятий и налоговый анализ [Текст] / С.П. Воронин // Прорывные научные исследования: проблемы, пределы и возможности: сборник статей Международной научно-практической конференции (14 июня 2020 г., г. Воронеж). – Уфа: OMEGA SCIENCE, 2020. – С. 79-81.

38. Воронин, С.П. Налоговый анализ капитала предприятий [Текст] / С.П. Воронин // Экономические и гуманитарные науки. – 2020. - № 3. – С. 3-12.

39. Воронин, С.П. Разработка методики оценки активов организаций в интересах налогового анализа [Текст] / С.П. Воронин // Прорывные экономические реформы в условиях риска и неопределенности: сборник статей

по итогам Международной научно-практической конференции (Казань, 23 мая 2020 г.). - Стерлитамак: АМИ. – 2020. – С. 11-14.

40. Воронин, С.П. Налоговый анализ активов предприятия с учетом международных стандартов в новых экономических и геополитических условиях / С.П. Воронин // Прогнозирование социального и экономического развития в новых геополитических условиях: сборник статей по итогам Международной научно-практической конференции (Таганрог, 09 февраля 2021 г.). – Стерлитамак: АМИ, 2021. – С. 6-9.

41. Воронова, Е.Т. Управленческий учет. Учебник [Текст] / Е.Т. Воронова. — М.: Юрайт, 2019. — 590 с.

42. Герасимова, В.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие [Текст] / В.Д. Герасимова, Л.Р. Туктарова, О.А. Черняева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2018. – 506 с.

43. Герасимова, Л.П. Управленческий учет. Теория и практика. Учебник [Текст] / Л.П. Герасимова. — М.: Феникс, 2019. — 512 с.

44. Горский, И.В. Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах: монография [Текст] / И.В. Горский, О.В. Медведева, Т.Г. Лебединская. - М.: Магистр, 2018. - 360 с.

45. Греков, И.Е. О прогрессивном налогообложении доходов физических лиц [Текст] / И.Е. Греков // Экономические и гуманитарные науки. – 2017. - № 8 (307). – С. 107-115.

46. Давыдова, Л.В. Об эффективности передачи налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов [Текст] / Л.В. Давыдова, О.А. Федорова, Ю.О. Скорлупина // Финансы и кредит. – 2017. - № 12 (732). – Том 23. – С. 683-697.

47. Дадашев, А.З. Налоги и налогообложение в РФ. Учебное пособие [Текст] / А.З. Дадашев, Д.А. Мешкова, Ю.А. Топчи. - М.: Юнити, 2018. - 352 с.

48. Даль, В. Толковый словарь живого великорусского языка: Т. 1-4. [Текст] / В. Даль. - М.: Русский язык, 1978. Т. 2. - 779 с.

49. Данилькевич, Л.И. Налоговое администрирование – как основная функция Федеральной налоговой службы и подчиненных ей налоговых органов [Текст] / Л.И. Данилькевич // Налоговая политика российской федерации в современных условиях: сб. науч. ст. преподавателей, аспирантов и студентов кафедры «Налоговое консультирование» Финансового ун-та при Правительстве Российской Федерации / Финансовый ун-т при Правительстве России Федерации. – Москва, 2014. – С. 67-76.

50. Дедкова, Е.Г. Анализ элементов налоговой политики для целей обеспечения экономической безопасности территории [Текст] / Е.Г. Дедкова, И.А. Маслова, Р.С. Ковалев // Экономические и гуманитарные науки. – 2020. - № 12 (347). – С. 68-76.

51. Дмитриева, И.Н. Налоги и налогообложение: учебное пособие [Текст] / И.Н. Дмитриева. - РнД: Феникс, 2017. - 587 с.

52. Донцова, Л.В. Учет, аудит и налогообложение в обеспечении экономической безопасности предприятий. т 1 [Текст] / Л.В. Донцова. - М.: Русайнс, 2017. - 512 с.

53. Дорошенко, Ю.А. Наращивание налоговой продуктивности активов предприятий как предпосылка оптимизации начисления и уплаты налогов для формирования сбалансированного бюджета страны [Текст] / Ю.А. Дорошенко, С.П. Воронин // Учет и статистика. – 2019. - № 2. - С. 69-75.

54. Дубина, Ю.Ю. Современная налоговая система России, основные направления ее развития [Текст] / Ю.Ю. Дубина // Бенефициар. - 2017. - № 14. - С. 31-34.

55. Евстигнеев, Е.Н., Викторова Н.Г. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России [Текст] / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 270 с.

56. Журавлева, Н.В. Экономический анализ: Учебное пособие [Текст] / Н.В. Журавлева, Е.М. Устинова, И.И. Гребцов. – Белгород: Издательство БУКЭП, 2016. – 89 с.

57. Зарук, Н.Ф. Налоги и налогообложение: Учебное пособие [Текст] / Н.Ф. Зарук, М.Ю. Федотова, О.А. Тагирова, А. Носов. - М.: Инфра-М, 2018. - 432 с.

58. Захарьин, В.Р. Налоги и налогообложение: учеб. пособие [Текст] / В.Р. Захарьин. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2017. - 336 с.

59. Зимакова, Л.А. Интеграция современных методов управленческого учета на предприятиях бережливого производства [Текст] / Л.А. Зимакова, Я.Г. Штефан // Международный бухгалтерский учет. – 2017. - № 6 (420). – Том 20. - С. 340-350.

60. Зимакова, Л.А. Организация управленческого учета на предприятиях мясоперерабатывающей отрасли, внедряющих бережливое производство [Текст] / Л.А. Зимакова, Я.Г. Штефан, С.В. Кулигина // Фундаментальные исследования. – 2017. - № 2. – С. 126-130.

61. Зорина, Е.А. Контрольные функции Федеральной налоговой службы в сфере регистрации юридических лиц [Текст] / Е.А. Зорина // Актуальные вопросы публичного права. – 2014. – № 5. – С. 28-34.

62. Иванова, Н.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие [Текст] / Н.В. Иванова. - Рн/Д: Феникс, 2018. - 384 с.

63. Ивашкевич, В.Ю. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник [Текст]. — / В.Ю. Ивашкевич. - М.: Магистр, Инфра-М, 2020. — 576 с.

64. Ильина, В.Н. Налоги и налогообложение / В.Н. Ильина. - М.: КноРус, 2018. - 416 с.

65. Иманшалиева, М.М. Региональные аспекты налогообложения имущества организаций в России на современном этапе (на примере

республики Дагестан) [Текст] / М.М. Иманшалиева // Налоги и налогообложение. – 2017. - № 8. – С. 27-41.

66. Имыкшенова, Е.А. Налоги и сборы: некоторые вопросы классификации [Текст] / Е.А. Имыкшенова // Налоговед. - 2016. - № 9. - С. 2-5.

67. Каверина, О.Л. Управленческий учет. Теория и практика. Учебник [Текст] / О.Л. Каверина. — М.: Юрайт, 2018. — 496 с.

68. Качур, О.В. Налоги и налогообложение (для бакалавров) / О.В. Качур. - М.: КноРус, 2018. - 480 с.

69. Керимов, В.Д. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник [Текст] / В.Д. Керимов. — М.: Дашков и Ко, 2019. — 484 с.

70. Ковалева, Т.Н. Организация и проведение налоговых проверок: учебное пособие [Текст] / Т.Н. Ковалева, Е.Л. Атабиева. – Белгород: Изд-во БГТУ, 2018. – 199 с.

71. Колесникова, Е.Д. Управленческий учет в сфере услуг. Учебное пособие [Текст] / Е.Д. Колесникова, Т.Я. Попова Н.Б. Бреславцева. — М.: Феникс, 2019. — 269 с.

72. Комолова, А.В. Структура и функции Федеральной налоговой службы [Текст] / А.В. Комолова, Р.Р. Шабаев // Экономика и общество в фокусе современных исследований: традиции и инновации : материалы III Междунар. науч.-практ. конф. / отв. ред.: Е.Г. Жулина. – Саратов, 2015. – С. 64-67.

73. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник [Текст] / Н.П. Кондраков. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Проспект, 2018. - 512 с.

74. Коростелкина, И.А. Исследование роли налоговой политики в контексте укрепления экономической безопасности государства [Текст] / И.А. Коростелкина, А.В. Бут-Гусаим, И.Т. Батлев // Экономические и гуманитарные науки. – 2019. - № 8 (331). – С. 64-74.

75. Коростелкина, И.А. Налоговый федерализм как основа для распределения налоговых поступлений между звеньями бюджетной системы



[Текст] / И.А. Коростелкина, Н.В. Овчинникова // Экономические и гуманитарные науки. – 2019. - № 12 (335). – С. 27-39.

76. Коростелкина, И.А. Налоговая поддержка бизнес-процессов: анализ методов налоговой оптимизации [Текст] / И.А. Коростелкина, М.В. Васильева, М.М. Коростелкин // Экономические и гуманитарные науки. – 2020. - № 9 (344). – С. 54-63.

77. Коростелкина, И.А. Методика внутреннего аудита оборотных средств в коммерческих организациях [Текст] / И.А. Коростелкина, М.В. Васильева, М.М. Коростелкин // Экономические и гуманитарные науки. – 2021. - № 2 (349). – С. 34-43.

78. Косарева, Т.Е. Налогообложение организаций и физических лиц: Учебное пособие / Т.Е. Косарева, Л.А. Юринова, Л.Г. Баранова. - М.: Инфра-М, 2018. - 328 с.

79. Косаренко, Н.Н. Налоговое администрирование: основные итоги и перспективы налоговой реформы: монография [Текст] / Н.Н. Косаренко. - М.: РУСАЙНС, 2017. 222 с.

80. Костюкова, Е.Н. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие [Текст] /Е.Н. Костюкова. — М.: КноРус, 2019. — 272 с.

81. Крохичева, Г.С. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие [Текст] / Г.С. Крохичева, В.Э. Лесняк, В.Ю. Бережной. — М.: Инфра-М, 2019. — 176 с.

82. Лапин, А.В. Налоговый контроль в формирующейся единой системе государственного и муниципального контроля (надзора) в Российской Федерации [Текст] / А.В. Лапин // Налоги и финансы. – 2016. – № 1. – С. 23-28.

83. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение: Учебник и практикум для академического бакалавриата [Текст] / Л.Н. Лыкова. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 353 с.

84. Малис, Н.И. Прибыль организаций: налогообложение и учет: Учебник [Текст] / Н.И. Малис, Н.А. Назарова, А.В. Тихонова. - М.: Магистр, 2017. - 351 с.

85. Мегрикан, Ю.Н. Налоговая система РФ и проблемы ее реформирования [Текст] / Ю.Н. Мегрикан // Экономика и социум. – 2016. – № 12-2. – С. 234-238.

86. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие [Текст] / А.Б. Тресницкий, О.А. Жуковина, Р.В. Шеин, Н.Г. Зубова. - Белгород: Издательство БУКЭП, 2018. - 141 с.

87. Мельник, М.В. Комплексный экономический анализ: учебное пособие [Текст] / М.В. Мельник, С.Е. Егорова, Н.Г. Кулакова, Л.А. Юданова. – М.: Форум, 2020. - 352 с.

88. Мешкова, Д.А. Налогообложение организаций в Российской Федерации: Учебник для бакалавров [Текст] / Д.А. Мешкова, Ю.А. Топчи; под ред. д.э.н, проф. А.З. Дадашева. - М.: Издательско-торговая компания «Дашков и К», 2016. - 160 с.

89. Мизиковский, И.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие [Текст] / И.Б. Мизиковский, А.В. Милосердова, В.Д. Ясенев. — М.: Инфра-М, 2018. — 110 с.

90. Миронова, О.А. Налоговый Разрыв: проблемы определения и урегулирования [Текст] / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев // Вопросы региональной экономики . - 2016. - № 2 (27). – С. 112-115.

91. Моисеенко, И.А. Оценка бюджетной эффективности реформирования налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов [Текст] / И.А. Моисеенко // Финансы и кредит. – 2012. – № 22. – С. 59-67.

92. Мурзина, Е.А., Понятие «налоговый потенциал» и подходы к его определению [Текст] / Е.А. Мурзина, Т.В. Ялялиева, М.С. Шемякина // Вестник евразийской науки. – 2019. – Том 11. № 4. – С.13.

93. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» [Текст] / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. - 375 с.

94. Налоги и налогообложение: учебник [Текст] / коллектив авторов; под ред. Л.И. Гончаренко. - М.: КНОРУС, 2018. - 240 с.

95. Налоги и налогообложение: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит» «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» [Текст] / [Н.Д. Эриашвили и др.]; под ред. А.Е. Суглобова, Н.М. Борошко. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. - 543 с.

96. Налоговая безопасность: монография для магистров вузов, обучающихся по направлению подготовки «Экономика», «Юриспруденция» [Текст] / [Ю.А. Миронова и др.]; под ред. О.А. Мироновой. - М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. - 463 с.

97. Налоговые системы. Методология развития: монография для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» [Текст] / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. - 463 с.

98. Налогообложение природных ресурсов. Теория и мировые тренды. Монография [Текст] / под ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. - М.: Юнити, 2018. - 384 с.

99. Наумова, Н.А. Бухгалтерский учет и анализ: учебник [Текст] / Н.А. Наумова, М.В. Беллендир, Е.В. Хоменко. – М.: КНОРУС, 2016. – 630 с.

100. Нечитайло, А.И. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов в системе управления организацией: учебное пособие [Текст] / А.И. Нечитайло. - Рн/Д: Феникс, 2017. - 480 с.

101. Никифорова, Н.А. Налоговый анализ. Учебник. [Текст] / Н.А. Никифорова, С.Н. Миловидова. – М.: Кнорус, 2020. – 418 с.

102. Ордынская, Е.В. Трансформация налоговой системы в период кризиса: российский и зарубежный опыт: монография [Текст] Е.В. Ордынская. - М.: Проспект, 2017. - 112 с.
103. Пайзулаев, И.Р. Организация и методика проведения налоговых проверок: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика» [Текст] / И.Р. Пайзулаев. - М.: М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. - 167 с.
104. Панков, В.В. Экономический анализ: учеб. пособие [Текст] / В.В. Панков, Н.А. Казакова. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. – 624 с.
105. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика в 2 т. том 1: Учебник и практикум для академического бакалавриата / В.Г. Пансков. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 336 с.
106. Пинская, М.Р. Международное налогообложение. Размывание налоговой базы с использованием офшоров. Монография [Текст] / М.Р. Пинская, В.П. Бауэр, В.В. Ворожихин. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 192 с.
107. Погорелова, М.Я. Налоги и налогообложение: Теория и практика: Учебное пособие / М.Я. Погорелова. - М.: Риор, 2018. - 144 с.
108. Поздеев, В.Л. Актуальные задачи анализа экономической безопасности предприятия [Текст] / В.Л. Поздеев // Учет. Анализ. Аудит. - 2016. - № 2. - С. 16-23.
109. Полковский, А.Л. Теория бухгалтерского учета: Учебник для бакалавров [Текст] / А.Л. Полковский; под ред. проф. Л.М. Полковского. - М.: Издательско-торговая компания «Дашков и К», 2016. - 272 с.
110. Польская, Г.А. Теоретические аспекты управления налоговой системой на современном этапе [Текст] / Г.А. Польская // Таврический научный обозреватель. - 2017. - № 11-2 (28). - С. 16-20.
111. Пономарева, К.А. Стратегии борьбы с уклонением от налогообложения в Европейском союзе [Текст] / К.А. Пономарева. – М.: Инфотропик, 2018. – 148 с.

112. Попова, Л.В. Налоговый анализ: учебное пособие для высшего профессионального образования [Текст]/ Л.В. Попова, Н.Г. Варакса, Е.Г. Дедкова. Орел: ФГОУ ВПО «Госуниверситет – УНПК», 2011. – 165 с.

113. Попова, Л.В. Практические аспекты применения методов управленческого анализа затратных показателей стоимости [Текст]/ Л.В. Попова, И.А. Коростелкина, Е.Г. Дедкова // News of Science and Education. - 2017. - Т. 5. - № 1. - С. 029-033.

114. Попова, Л.В. Структура методики управленческого анализа на производство и выпуск сельскохозяйственной продукции [Текст] / Л.В. Попова, Т.А. Сороколетова, И.А. Маслова, И.А. // Экономические и гуманитарные науки. - 2017. - № 1 (300). - С. 50-57.

115. Попова, Л.В. Теоретическое исследование контроллинга как управленческого инструмента учетно-аналитической системы предприятия [Текст] / Л.В. Попова, И.А. Коростелкина // Управленческий учет. - 2017. - № 4. - С. 39-43.

116. Попова, Л.В. Формирование эффективной учетной системы по центрам ответственности на промышленном предприятии [Текст] / Л.В. Попова, С.А. Алимов, М.С. Алимова // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). - 2017. - № 3. - С. 23-28.

117. Прыкина, Л.В. Экономический анализ предприятия: Учебник для бакалавров [Текст] / Л.В. Прыкина. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016. – 256 с.

118. Рассказова-Николаева С.Э. Управленческий учет. Учебник [Текст] / С.Э. Рассказова-Николаева, С.О. Шебек, Е.Г. Николаев — СПб.: Питер, 2018. — 496 с.

119. Регионы России. Социально-экономические показатели. 2019: Стат. сб. / Росстат. – М., 2019. – 1204 с.

120. Рогуленко, Т.М. Теория бухгалтерского учета: учебник [Текст] / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. - М: КНОРУС, 2018. - 172 с.

121. Российский статистический ежегодник. 2018: Стат. сб. / Росстат. – М., 2018. – 694 с.
122. Российский статистический ежегодник. 2019: Стат. сб. / Росстат. – М., 2019. – 708 с.
123. Рощупкина, В.В. Анализ проблем администрирования налога на прибыль организаций в условиях финансовой неопределенности (на материалах Ставропольского края) [Текст] / В.В. Рощупкина // Налоги и налогообложение. – 2016. - № 10. – С. 803-809.
124. Рыбакова, О.Л. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование. Учебник [Текст] / О.Л. Рыбакова. — М.: РАГС, 2020. — 332 с.
125. Рябинина, Н.И. Обоснование объективной необходимости внедрения прогрессивной шкалы подоходного налогообложения в России в условиях обостряющегося неравенства в доходах граждан [Текст] / Н.И. Рябинина, И.Е. Греков, Н.Э. Фрейдлина // Экономические и гуманитарные науки. – 2020. - № 3 (338). – С. 36-49.
126. Садыкова, Т.М. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник [Текст] / Т.М. Садыкова, С.И. Церпенто. – М.: РИОР: ИНФРА-М, 2016. – 256 с.
127. Сведения об исполнении Федерального бюджета по расходам Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов в 2010-2018 годах [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.nalog.ru/m77/about\\_fts/fts/activities\\_fts/budjet\\_sved\\_isp/](http://www.nalog.ru/m77/about_fts/fts/activities_fts/budjet_sved_isp/).
128. Сигидов, Ю.И. Взаимосвязь контроллинга и управленческого учета. Монография [Текст] / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 168 с.
129. Сидорова, А.В. Становление и развитие понятия «Налог» [Текст] / А.В. Сидорова, Т.С. Черевиченко // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2017. Т. 2. № 1. С. 5-11.

130. Сильвестрова, Т.Я. Налоги и налогообложение: Учебник [Текст] / Т.Я. Сильвестрова, С.Ю. Гурова, Я.Г. Шипеев. - М.: Инфра-М, 2018. - 384 с.

131. Соловьев, И.Н. Налоговый кнут и пряник по-итальянски. Правовые механизмы защиты финансовой сферы в Итальянской Республике [Текст] / И.Н. Соловьев. - М.: Проспект, 2017. - 144 с.

132. Статистический ежегодник. Белгородская область. 2018: Стат.сб./Белгородстат. - Белгород, 2018. - 580 с.

133. Стаханов, А.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие [Текст] / А.Ю. Стаханов. - Белгород: КОНСТАНТА, 2015. - 132 с.

134. Терещенко, Э.Ю. Направления повышения эффективности функционирования органов Федеральной налоговой службы [Текст] / Э.Ю. Терещенко, Е.Н. Денисенко // Новая наука: Проблемы и перспективы. - 2016. - № 4-1. - С. 185-188.

135. Устойчивое развитие налоговой системы Российской Федерации в условиях глобальных изменений: Монография [Текст] / под общ. ред. д.э.н., проф. Л.И. Гончаренко. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2017. - 582 с.

136. Ушак, Н.В. Теория и история налогообложения. Учебное пособие [Текст] / Н.В. Ушак. - М.: Кнорус, 2016. - 328 с.

137. Федоров, А.В. Основные проблемы налоговой системы Российской Федерации в современных условиях и пути их решения [Текст] / А.В. Федоров // Экономика и социум. - 2016. - № 7. - С. 366-369.

138. Федосимов, Б.А. Совершенствование налоговой системы Российской Федерации: монография [Текст] / Б.А. Федосимов. - М.: РУСАЙНС, 2017. - 204 с.

139. Финансы России. 2014: Стат. сб. / Росстат. - М., 2014. - 357 с.

140. Финансы России. 2016: Стат. сб. / Росстат. - М., 2016. - 343 с.

141. Финансы России. 2018: Стат. сб. / Росстат. - М., 2018. - 439 с.

142. Хочуев, В.А. Организация деятельности налоговых органов Российской Федерации: действующий механизм и практика применения [Текст] / В.А. Хочуев. – Пятигорск : РИА-КМВ, 2014. – 339 с

143. Худяков, А.И. Основы налогообложения: Учеб. пособие [Текст] / А.И. Худяков, Г.М. Бродский. - СПб.: Европейский Дом, 2015. - 432 с.

144. Чувикова, В.В. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для бакалавров [Текст] / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззук. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016. – 248 с.

145. Шарохина, С.В. Принципы правового государства, определяющие налоговую систему страны [Текст] / С.В. Шарохина // Актуальные проблемы гуманитарных и социально-экономических наук. 2017. Т. 6. № 11 (11). С. 122-125.

146. Шемякина, М.С. Угрозы налоговой безопасности, формируемые в интернет среде: поиск эффективных инструментов нейтрализации [Текст] / М.С. Шемякина, Е.А. Мурзина // Налоги и налогообложение. – 2019. - № 9. – С. 33-39.

147. Шеремет, А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия; учебник [Текст] / А.Д. Шеремет. – 2-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 374 с.

148. Шутова, И.Д. Бухгалтерский (управленческий) учет в сельском хозяйстве. Учебник [Текст] / И.Д. Шутова, Г.Т. Лисович. — М.: Вузовский учебник, Инфра-М, 2020. — 176 с.

149. Экономический анализ: учебное пособие [Текст] / коллектив авторов; под ред. Н.В. Парушиной. – М.: КНОРУС, 2017. – 300 с.

150. Этрилл, П.Д. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов. Учебник [Текст] / П.Д. Этрилл, Э.Т. МакЛейни. - Пер.: В.С. Ионов. — М.: Альпина Паблишер, 2018. — 648 с.



151. Юрьева Л.Д. Бухгалтерский управленческий учет для бизнеса. Учебник [Текст] / Л.Д. Юрьева, Н.Р. Илышева, А.П. Караваева, А.М. Быстрова. — М.: Инфра-М, 2018. — 336 с.