

На правах рукописи

Гулькова Елена Леонидовна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ОРГАНИЗАЦИЙ ПРИ ИХ РЕСТРУКТУРИРОВАНИИ**

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва - 2008

Диссертация выполнена на кафедре «Финансы, денежное обращение и кредит» Государственного университета управления

Научный руководитель: **доктор экономических наук, профессор
Самсонов Николай Федорович**

Официальные оппоненты: **доктор экономических наук, профессор
Павлова Лидия Петровна**

**кандидат экономических наук,
Лысов Евгений Александрович**

Ведущая организация: **Всероссийский заочный
финансово-экономический институт**

Защита состоится 27 октября 2008 г. в 12.00 на заседании диссертационного совета Д 212.049.05. в Государственном университете управления, по адресу: 109542 г.Москва, Рязанский проспект, 99, зал заседаний Ученого совета

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного университета управления.

Автореферат разослан «25» сентября 2008 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент



Токун Л.В.

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современный этап экономического развития России характеризуется объективной необходимостью развития благоприятного инвестиционного климата, повышения конкурентоспособности российской экономики, реализацией приоритетных задач поставленных руководством страны.

Основным направлением решения проблем является стимуляция реализации потенциала отраслей, развития материально-технологической базы придание промышленности инновационного качества, интеллектуализации производства. Системной проблемой для всех отраслей в целом является технико-технологическое перевооружение, проблемы увеличения эффективности налогообложения организаций при их реструктурировании, с целью развития предпосылок для реализации инновационного процесса на предприятиях реального сектора экономики

В связи с этим актуальным представляется исследование теоретических и практических аспектов реструктурирования и механизма налогообложения организаций при их реструктурировании на примере швейной промышленности. Кризисная ситуация требует разработки рекомендаций по созданию эффективной системы налогообложения, корректной модели реструктурирования организаций в условиях инновационного процесса, системы показателей и критериев эффективности налогообложения организаций при их реструктурировании.

Современная российская практика показывает, что без государственной поддержки реализация данных процессов не представляется возможным.

Целесообразность разработки комплекса системных законодательных и организационных мер, направленных на создание благоприятной налоговой среды, объективная необходимость решения теоретических и практических вопросов реструктурирования организаций и налогового механизма в условиях

реализации инновационного процесса, их многогранность и практическая значимость, определила **актуальность темы** настоящего исследования.

Степень разработанности проблемы. Проблемы адаптации организаций к изменяющимся условиям внешней среды на основе реструктурирования подробно исследуются различными учеными-экономистами не только за рубежом, но и в нашей стране. Эти работы относятся к деятельности предприятий в различных условиях, как сформировавшейся рыночной экономики, так и в условиях переходного периода от централизованной экономики к рыночной. Теоретические и практические аспекты реструктурирования отечественных организаций с разной степенью полноты рассматривались в работах Л.С. Бляхмана, Г.В. Груздева, А.Г. Грязновой, И.И. Мазура, В.М. Новикова, М.А. Федотовой, В.Д. Шапиро, Г.Б. Юна и др.

Научные достижения большинства перечисленных ученых послужили базой для изучения процесса реструктурирования организаций в условиях инновационного процесса с позиции системного подхода.

Вопросы реализации инновационного процесса исследованы в работах В.М. Аньшина, С. В. Валдайцева, А.А. Дагаева, С. Д. Ильенковой, А. К. Казанцева, Л. Э. Миндели, Н. Н. Молчанова, Л. Н. Оголевой, Р.А. Фархутдинова и др.

Для методологической разработки вопросов налогообложения организаций в условиях инновационного процесса особый интерес представили работы С.М. Джаарбекова, Л.П. Павловой, М.В. Романовского, Н.Ф. Самсонова, Д.Г. Черника и др.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является разработка и научное обоснование комплекса теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях реализации инновационного процесса.

Поставленная цель определила **задачи исследования:**

1. Изучить теоретическую и методологическую основы реструктурирования организаций с учетом механизма налогообложения.

2. Разработать модель реструктурирования организации в условиях инновационного процесса на примере.
3. Определить систему показателей и критериев эффективности налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационных изменений.
4. Разработать предложения по совершенствованию налогообложения организаций при их реструктурировании.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются организации при их реструктурировании. Предмет исследования - налогообложение организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили научные труды российских ученых по вопросам реструктурирования организаций и налоговых отношений в условиях процесса реструктурирования. Методика исследования основана на использовании диалектической логики и системного подхода. В процессе работы применялись общенаучные методы и приемы: моделирование, группировка, прогнозирование, абстрактно-логические и сравнительно-исторические методы, что позволило получить достоверные научные знания и наиболее полно организовать научный поиск для достижения поставленной цели и решения исследовательских задач. Для обобщения зарубежной и российской практики налогообложения организаций при их реструктурировании применялись методы статистической обработки данных, методы сопоставления, использовались сравнительный анализ и синтез.

Информационная база исследования. При проведении исследования использовались практические материалы Конституционного Суда Российской Федерации, Арбитражного Суда РФ, Государственной Думы, Федерального собрания России, Администрации Президента Российской Федерации, Счетной палаты Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, Министерства финансов России, ФНС России, статистические данные Государственного комитета Российской Федерации по статистике,

законодательство Российской Федерации. В работе также были использованы материалы российских средств массовой информации.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с п.1.7. «Теоретические основы исследования влияния финансовой политики на результаты социально-экономического развития», п.2.3. «Бюджетно-налоговая система и бюджетная политика государства в рыночной экономике», п.2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы» Паспорта специальностей ВАК РФ по специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит».

Научная новизна исследования заключается в разработке комплекса теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию налогообложения организаций при их реструктурировании, уточнении концепции реструктурирования организаций и их применении при инновационных процессах на предприятиях.

Наиболее существенные результаты, полученные лично автором, характеризующие новизну и научно-практическую значимость диссертационной работы, заключаются в следующем:

1. Дано уточнение понятия реструктурирования организаций, которое заключается в том, что реструктурирование является качественными и количественными изменениями в процессе работы организации посредством преобразований во всех подсистемах для повышения эффективности функционирования в условиях инновационного процесса
2. Обоснована и предложена модель реструктурирования организаций в условиях инновационного процесса на примере предприятий швейной промышленности.
3. Предложена и обоснована система критериев для определения эффективности налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса.

4. Разработаны предложения по совершенствованию законодательства, которые заключаются в следующем:

- закрепить в Налоговом кодексе РФ определение категории «организации при их реструктурировании».

- разработать и утвердить специальные правила реструктуризации налоговой задолженности для «организаций при их реструктурировании»

В данных правилах предусмотреть норму, предоставляющую право организациям при их реструктурировании на повторную реструктуризацию.

- в НК РФ предусмотреть адресное предоставление налогоплательщикам права отсрочки или рассрочки уплаты налоговых платежей и санкций для организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса.

- совершенствовать нормы налогообложения организаций при их реструктурировании путем дополнения НК РФ нормой, регламентирующей списание задолженности по штрафам.

Теоретическая и практическая значимость. Подход к объяснению сущности и определению содержания реструктурирования, рекомендации по совершенствованию налогообложения организаций при их реструктурировании могут быть использованы федеральными законодательными и исполнительными органами власти при разработке поправок в законодательство, регулирующие налоговые отношения, в ходе подготовки программ Правительства Российской Федерации по повышению собираемости налогов.

Система критериев эффективности налогообложения может быть использована консалтинговыми компаниями при консультировании организаций. Модель реструктурирования организаций в условиях инновационного процесса предполагает адаптацию и внедрение различными предприятиями реального сектора экономики.

Результаты анализа современного состояния налогообложения организаций при их реструктурировании могут представлять интерес для

научно-исследовательских учреждений и налоговых органов в части повышения достоверности результатов планирования и прогнозирования налоговых поступлений.

Материалы диссертации могут быть использованы в учебном процессе при преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение» и «Финансы, денежное обращение и кредит».

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты и положения диссертации апробированы при налоговом консультировании организаций, а также преподавании дисциплин «Финансы, денежное обращение и кредит» и «Налоги и налогообложение» в Государственном университете управления.

Публикации. По теме диссертации опубликованы 4 научные работы общим объемом 0,8 п. л.

Структура диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Материалы изложены на 152 страницах машинописного текста, в т.ч. список использованной литературы, включающий 164 наименования источников и 15 приложений.

Введение

Глава 1. Теоретические и методологические основы реструктурирования организации.

- 1.1. Современная научная концепция реструктурирования организации в условиях реализации инновационного процесса.
- 1.2. Модель реструктурирования организации в условиях реализации инновационного процесса.

Глава 2. Роль и значение налогообложения организаций при их реструктурировании.

- 2.1. Практика налогообложения организаций при их реструктурировании.
- 2.2. Критерии эффективности налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса.

Глава 3. Направления совершенствования налогообложения организаций при их реструктурировании.

- 3.1. Меры и мероприятия по решению проблем налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса.
- 3.2. Особенности, тенденции и перспективы развития налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса.

Заключение

Список литературы

Приложения

1. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обоснована актуальность выбранной темы исследования, определены цель, задачи, предмет, объект, теоретические и методологические основы проведенного исследования, информационная база, направления практической значимости и апробации научных результатов.

В первой главе рассмотрены теоретические и методологические положения в области реструктурирования организаций. Доказано, что проблемы в области теории связаны с отсутствием общей методологии познания сущности реструктурирования организаций. Уточнена теоретическая основа реструктурирования организаций, которая заключается в том, что реструктурирование является качественными и количественными изменениями в процессе работы организации посредством преобразований во всех подсистемах для повышения эффективности функционирования. Доказано, что определение цели и задач реструктурирования организации находится в прямой зависимости от стратегии организации. В этой связи на основе анализа основных направлений экономической политики организаций обосновано положение, согласно которому политика реструктурирования должна носить двойственный характер. С одной стороны необходимы защитные меры. С другой стороны, необходимо создать базу для реализации инновационных изменений.

В данном диссертационном исследовании предполагается реструктурирование задолженностей перед бюджетом на фоне

производственно-технических изменений в организации с помощью внедрения инновационных технологий, что позволит улучшить состояние основных фондов организации, увеличить прибыльность и преодолеть финансовый кризис.

Исследование позволило определить принципиальное различие между понятиями «новшество», «нововведение» и «инновация», новшество становится инновацией после его коммерциализации (внедрения). Научно обосновано положение, согласно которому для определения методологической основы реструктурирования организаций в условиях инновационного процесса необходимо: определить основные параметры и критерии инновационного процесса, определить факторы, влияющие на формирование инновационного процесса, определить систему, в рамках которой функционирует инновационный процесс. Доказано положение, согласно которому при реализации инновационного процесса необходимо определение отраслевой специфики, дифференцирование по масштабу хозяйствующего субъекта, принятие во внимание особенностей производства и налогообложения. Обоснован выбор швейной отрасли в качестве примера для реализации программы реструктурирования организации в условиях инновационного процесса (табл.1, 2).

Таблица 1. Дескриптивный прогноз факторов риска инвестирования в швейное предприятие

№ п/п	Инвестиционные факторы	Начальное состояние (входные факторы)	Прогноз (выходные факторы)	Доверие к результатам прогноза
1.	Насыщенность внутреннего рынка	Средне растет (+ 0,53)	Не меняется (- 0,06)	Возможно (0,56)
2.	Емкость рынка продукции отрасли	Слабо растет (+ 0,18)	Не меняется (- 0,05)	Достоверно (1,00)
3.	Уровень конкурентоспособности продукции	Слабо растет (+ 0,18)	Слабо падает (-0,19)	Слабо возможно (0,20)
4.	Предпосылки обеспечения выпуска конкурентоспособной продукции	Слабо растет (+ 0,18)	Не меняется (- 0,09)	Почти возможно (0,37)
5.	Конкуренция на рынке продукции отрасли	Средне растет (+ 0,53)	Растет ниже среднего (0,38)	Очень возможно (0,71)
6.	Эластичность спроса на продукцию отрасли по доходу потребителя		Не меняется (-0,10)	Достоверно (1,00)
7.	Эластичность спроса на продукцию отрасли по ее цене		Не меняется (-0,03)	Достоверно (1,00)
8.	Средняя стоимость инвестиционного проекта		Слабо растет (0,13)	Слабо возможно (0,15)

9.	Капиталоемкость производства отрасли	Слабо растет (+0,18)		
10.	Скорость реализации и возврата инвестиций		Не меняется (-0,10)	Почти возможно (0,37)
11.	Уровень инфляции	Слабо растет (+0,18)		
12.	Рентабельность продукции отрасли		Падает меньше среднего (-0,28)	Почти возможно (0,37)
13.	Защищенность прав собственника (инвестора)	Слабо падает (-0,18)		
14.	Экономическая доступность инвестиций		Слабо падает (-0,18)	Почти возможно (0,37)
15.	Финансовая устойчивость предприятий отрасли		Слабо падает (-0,20)	Почти возможно (0,37)

Таблица 2. Динамика просроченной кредиторской задолженности текстильного, швейного и мехового производства

Показатель	На 01.01.2005	На 01.01.2006	На 01.07 2006	На 01.01 2007
Количество предприятий, имеющих просроченную задолженность	841	625	492	459
Просроченная кредиторская задолженность, млрд.руб.	11,3	9,0	6,8	6,3
Из нее поставщикам	3,7	3,0	2,6	2,3
В бюджеты всех уровней	3,8	3,2	2,3	2,2
Во внебюджетные фонды	2,8	2,0	1,4	1,3

В данной главе на основании исследований российских ученых сформулированы основные циклы реализации инновационных изменений на примере предприятий швейной промышленности. Доказано, что эффективная реализация инновационного процесса на швейном предприятии возможна только при условии консолидации с процессом реструктурирования.

В работе определено, что основным элементом модели реструктурирования швейного предприятия в условиях инновационного процесса является модель швейного предприятия, которая была разработана в диссертации на базе существующих в швейной промышленности критериев и параметров.

Модель швейного предприятия.

По форме собственности моделируемое предприятие является частным предприятием происхождение капитала – национальное. По данным Росстата, основной организационно-правовой формой швейных предприятий и организаций России являются акционерные общества, в этой связи предлагается именно данная организационно-правовая форма. Так как моделируемое предприятие в основе своей деятельности имеет производство товаров, и более 50 % оборота приходится на производство промышленных товаров,

классифицируем его как промышленное. По существующим в отрасли критериям, моделируемое предприятие относится к средним, следовательно, на данном предприятии работает 500 человек.

Метод начисления амортизации – равномерно-прямолинейный. В моделируемом предприятии при нормировании оборотных средств используется метод прямого счета. Учитывая, что точной количественной величины коэффициента серийности в российской практике не установлено моделируемое предприятие характеризуется как предприятие с серийным производством. В данной модели технологический поток характеризуется как технологически неделимая операция с использованием машинно-ручных операций. Производственный процесс на моделируемом предприятии состоит из: основных, вспомогательных и обслуживающих процессов.

На предприятии установлена единая система технологической подготовки производства. По установленным стандартам трудоемкость технологической подготовки производства в серийном производстве составляет 50-55%.

На моделируемом предприятии используются системы автоматизированного проектирования и автоматизированные рабочие места. Освоение нового изделия осуществляется преимущественно на действующих предприятиях, в этом случае на моделируемом предприятии форма перехода на выпуск новых изделий будет зависеть от модели реструктурирования моделируемого швейного предприятия в условиях инновационного процесса. На моделируемом предприятии используется аналитический и опытно-статистический метод нормирования труда.

Решение данных задач позволило разработать модель реструктурирования организации в условиях инновационного процесса.

Модель реструктурирования организации.

Первый элемент - разработка финансово-экономической модели предприятия. Реализация прединновационной подготовки, которая включает в себя диагностику предприятия.

Второй элемент – определение модели инновационного процесса. Программа по подготовке его к внедрению.

Третий элемент. Определение цели и задач реструктурирования организации в условиях инновационного процесса. Программа реструктурирования организации. При подготовке программы реструктуризации организации необходимо использовать планирование производственной и хозяйственной деятельности (план производства и реализации продукции; план себестоимости и рентабельности; план цены; план социального развития коллектива предприятия), а также систему показателей для экономической оценки эффективности проведения реструктуризации, включающую в себя финансово-экономическую (коэффициенты товарности, рентабельности, текущей ликвидности, абсолютной ликвидности и др.) производственно-техническую (коэффициенты обновления и выбытия основных фондов, уровень износа основных средств и др.), и социальную подсистемы.

Четвертый элемент. Определение рисков связанных с реструктурированием организации. Инструменты прогнозирования банкротства. К основным внешним факторам, необходимо отнести налогообложение и кредиторскую задолженность перед бюджетом, к внутренним неэффективное использование финансовых ресурсов, налоговые риски.

Пятый элемент – определение необходимого объема инвестиций. Для этого требуется расчет стоимости предприятия. Два основных метода оценки первоначальной стоимости компании. Первый - основан на оценке стоимости активов или чистых активов. Второй - на размере годового оборота или объема продаж.

Шестой элемент - программа повышения квалификации персонала в условиях инновационного процесса, программа занятости высвободившегося в результате реструктурирования организации персонала.

Модель реструктурирования организации в условиях инновационного процесса стала базисом для разработки мероприятий по совершенствованию налогообложения предприятий при их реструктурировании в условиях инновационного процесса. Определение основных параметров и индикаторов финансово-экономической модели швейного предприятия с примерным планом реструктурирования, позволило доказать, что наряду со стратегическими изменениями приобрели особую актуальность оперативные изменения,

закрывающиеся в оптимизации налогообложения, реструктуризации налоговой задолженности и определение связанных с этим рисков.

Во второй главе, для разработки корректной программы по совершенствованию налогообложения организации при ее реструктурировании в условиях инновационного процесса, проведено исследование налогового механизма, определены основные его элементы, их взаимосвязь и взаимодействие. Разработаны и научно обоснованы критерии эффективности налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса. Основанием этому послужило проведение анализа практики налогообложения организаций при их реструктурировании за период с 1999 по 2007 гг.

Анализ практики швейной отрасли позволил утверждать, что основным элементом налогообложения предприятий обрабатывающих отраслей, требующим всестороннего анализа является налог на прибыль. Вследствие чего было проведено исследование практики применения налога на прибыль в отношении организаций в условиях реструктурирования, а также действующих и законодательно отмененных налоговых льгот.

Обосновано, что для решения задач укрепления финансовых позиций организаций с помощью внедрения новейших технологий, планирование и прогнозирование налогообложения необходимо рассматривать как единый адаптивный процесс, в рамках которого происходит регулярная корректировка решений, оформленных в качестве факторных показателей, которые влияют на уровни результирующих показателей. Для корректного определения критериев эффективности налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса необходимо использовать функционально-стоимостной анализ (Activity Based Costing), который позволит предупредить возникновение излишних затрат.

Разработанная в исследовании на базе существующих коэффициентов и индикаторов система критериев эффективности налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса включает:

налоговую нагрузку, финансовую устойчивость и налоговые риски. Для корректности результатов, данные критерии представлены соответствующими коэффициентами и индикаторами.

Система критериев эффективности налогообложения организаций

Таблица 3. Определение налоговой нагрузки для организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса.

Вид показателя налоговой нагрузки	Показатель, характеризующий уровень налогообложения	Финансово-результатирующий показатель	Способ расчета показателя налоговой нагрузки
<i>Показатели, исчисленные в соответствии с методом начисления</i>			
Коэффициент налогообложения выручки ($K_{не}$)	Налоговые издержки, связанные с выручкой (НДС, акцизы за минусом НДС, подлежащего вычету (возмещению)) (H_v)	Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (B_n)	$K_{не} = \frac{B_n}{H_v}$
Коэффициент налогообложения бухгалтерской прибыли ($K_{нт}$)	Налоговые издержки, относимые на прибыль до налогообложения ($НИ_{онт}$)	Прибыль до налогообложения ($\Pi_{до}$)	$K_{нт} = \frac{НИ_{онт}}{\Pi_{до}}$
Коэффициент налогообложения чистой прибыли ($K_{нчп}$)	$НИ_{сов}$ — совокупные налоговые издержки	Чистая прибыль (нераспределенная прибыль), отчетного периода ($\Pi_ч$)	$K_{нчп} = \frac{НИ_{сов}}{\Pi_ч}$
<i>Показатели, исчисленные в соответствии с кассовым методом</i>			
Коэффициент налогообложения чистого денежного потока организации $K_{нчдп}$	Денежный поток организации по налоговым издержкам за период ($H_{дп\ да}$) (уплачено налогов)	Чистый денежный поток за период (ЧДП)	$K_{нчдп} = \frac{H_{дп}}{ЧДП}$
<i>Показатели, исчисленные в соответствии с методом балансовых остатков</i>			
Коэффициент доли чистой налоговой задолженности перед государством в составе капитала организации ($K_{чнз}$)	Кредиторская задолженность перед государством по уплате налогов за минусом НДС по приобретенным ценностям ($HЗ$)	Величина капитала организации (валюта баланса) (K)	$K_{чнз} = \frac{HЗ}{K}$

Четырехфакторная модель прогноза риска банкротства (модель R):

$$R=8.38 \cdot K1 + K2 + 0.054 \cdot K3 + 0.63 \cdot K4$$

где K1 - оборотный капитал/актив; K2 - чистая прибыль/собственный капитал; K3 - выручка от реализации/актив; K4 - чистая прибыль/интегральные затраты.

Вероятность банкротства предприятия в соответствии со значением модели R определяется следующим образом:

Значение R	Вероятность банкротства, процентов
Меньше 0	Максимальная (90-100)
0-0,18	Высокая (60-80)
0,18-0,32	Средняя (35-50)
:0,32-0,42	Низкая (15-20)
Больше 0,42	Минимальная (до 10)

Таблица 4. Индикаторы налогового риска для организаций при их реструктурировании

Наименование показателя	Формула для расчета	Обозначения в формуле для расчета
Средняя доходность операции налоговой оптимизации (X_{cp})	$X_{cp} = \sum_{i=1}^n [Li \times (Ni - Oi)]$	i от 1 до n — число налогов, величина которых изменяется вследствие налоговой оптимизации; Ni — сумма i -го налога до оптимизации; Oi — сумма i -го налога после оптимизации; Li — вероятность благоприятного исхода (отсутствия штрафных санкций) по i -му налогу
Риск операции налоговой оптимизации (σ)	$\sigma = \sqrt{\sum (Xi - X_{cp})^2 \times Pi}$ $Pi = (1 - Li)$	i от 1 до n — количество оптимизируемых налогов; Xj — сумма снижения величины налога в результате оптимизации; X_{cp} — средняя доходность операции налоговой оптимизации; Pi — вероятность применения штрафных санкций по i -му налогу
Соотношение риска и доходности — коэффициент вариации (V)	$V = \sigma : X_{cp}$	σ — риск операции налоговой оптимизации; X_{cp} — средняя доходность операции налоговой оптимизации
Критерий А. Н. Медведева	$Ц_{нп} + H_{опт} + P < H_{об}$ <i>если критерий выполняется, то проведение операции налоговой оптимизации является целесообразным</i>	$Ц_{нп}$ — стоимость мероприятий по налоговой минимизации; $H_{опт}$ — величина налоговых платежей после минимизации; $H_{об}$ — налоговые платежи в обычном режиме; P — риски налоговой минимизации

Определение коэффициента налогообложения прибыли - зависимость количества инвестиций от уровня налогообложения прибыли, анализ значения налоговой нагрузки в формировании доходов промышленных организаций.

$K_{нп} = (НП/П) - 100\%$, где НП — текущий налог на прибыль в рассматриваемом периоде; П — сумма прибыли до налогообложения организации в рассматриваемом периоде.

Коэффициент налоговой лояльности (Кн.л.) представляет собой качественный показатель налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта, определяемый путем комплексной оценки изменения его финансового положения.

Коэффициент лояльности

$$K_{н.л.} = \frac{\sum_{i=1}^n (n + 1 - R_i) \cdot \frac{\Delta_i}{|\Delta_i|}}{\sum_{i=1}^n R_i}$$

где (Кн.л.) - численная оценка коэффициента налоговой лояльности; n - количество элементов системы финансовых показателей; R_i - ранг i-го элемента системы финансовых показателей (задаваемая экспертным путем порядковая оценка значимости i-го элемента системы в соответствии со стратегическими целями развития объекта; для наиболее значимого элемента $R = 1$); Δ - изменение темпов роста (вторая производная) i-го элемента системы финансовых показателей.

Также в качестве критериев эффективности налогообложения необходимо использовать **индикаторы-показатели эффективности реструктуризации предприятия**, - *увеличение налоговых платежей* (сумма налоговых платежей после реструктуризации - сумма налоговых платежей до реструктуризации), а также *коэффициент налоговой дисциплины* (сумма просроченной задолженности / общая сумма задолженности по налогам)

Определено, что важным свойством параметров налогообложения является способность изменяться под воздействием внешних факторов. Основным внешним фактором в условиях инновационного процесса является налоговое регулирование и налоговое администрирование, внутренним - финансовая устойчивость.

Обосновано, что для оценки финансовой устойчивости организации при реструктурировании в условиях инновационного процесса необходимо использовать коэффициентный способ, в том числе используя ряд коэффициентов ликвидности: коэффициент текущей ликвидности; коэффициент абсолютной ликвидности, так как ликвидность характеризует как текущее состояние платежеспособности организации, так и перспективу.

Анализ эффективности налогообложения организаций при их реструктурировании, дает возможность определить недостатки системы и возможность их устранения. Роль налогового регулирования в отношении организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса, раскрывается в его сущности, как инструмента налоговой политики, направленного на стимулирование расходов частного сектора на развитие инновационных процессов, которые способствуют укреплению финансового положения предприятий и, как следствие, увеличения прибыли и налоговых платежей.

Так как основными элементом налогообложения швейных предприятий, требующим всестороннего анализа является налог на прибыль, то для разработки программы совершенствования налогообложения организаций в условиях инновационного процесса было необходимо более детально проанализировать практику налогообложения в особых экономических зонах, как основы инновационной структуры, практику налогообложения в зонах льготного налогообложения, различные существующие и ранее отмененные льготы, амортизацию. Провести сравнительную характеристику эффективности данных инструментов для организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса.

Данный анализ позволил сделать вывод, о том, что для обеспечения эффективности инновационного процесса и результативной реализации программы реструктурирования, необходимо расширить инструменты налогового регулирования - возможность предоставления налоговых льгот, реструктуризацию и повторную реструктуризацию налоговой задолженности, адресное предоставление отсрочек и рассрочек налоговых платежей. Несомненно, учитывая особенности их применения для организаций при их реструктурировании, так как данные инструменты являются основными мерами по предупреждению банкротства при развитии инновационного процесса.

Определение критериев эффективности и анализ налогообложения позволили перейти к разработке программы по совершенствованию налогообложения организаций при их реструктурировании.

В третьей главе разработаны предложения по совершенствованию налогообложения организаций при их реструктурировании.

Анализ инвестиционной льготы и инвестиционного налогового кредита позволяет сделать вывод о том, что для повышения эффективности налогового стимулирования для организаций при их реструктурировании в условия инновационного процесса все последовательные действия для достижения результата должны зависеть от уровня реструктурирования организации в

условиях реализации инновационного процесса, программы инновационного процесса. Что позволит объективно оценить экономическую эффективность и повысить уровень налогового стимулирования инновационной деятельности. Право выбора инструмента должно быть закреплено за налогоплательщиком прошедшим предварительную оценку и согласование программы инновационного процесса, регистрацией налоговой схемы организации с уполномоченным органом власти.

Обоснована необходимость применения критериев легитимности применяемых схем налоговой оптимизации в организациях при их реструктурировании в условиях инновационного процесса путем регистрации схем налоговой оптимизации, а также применения микроимитационных моделей с включением в нее модели реструктурирования организации в условиях инновационного процесса, использованием критериев эффективности налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса. Данные меры позволят решить вопрос прогнозирования результата реализации программы реструктурирования организаций в условиях инновационного процесса, снизить налоговые риски, повысить прозрачность отношений налогоплательщика и субъектов налогового администрирования.

Микроимитационная модель, состоящая из трех компонентов:

- базы данных микроэкономического уровня (данные по выборке экономических субъектов), как правило, эти данные по налоговым декларациям организаций и физических лиц, охватывающие несколько лет;
- программы расчета налогов по этим данным - «налоговый калькулятор», которая по исходным данным, указанным в налоговой декларации, рассчитывает причитающиеся с налогоплательщика налоги в условиях действующего и альтернативного законодательства (данная программа может быть дополнена блоком «поведенческих реакций» налогоплательщиков на изменения налогового законодательства);
- программы представления результатов, которая формирует выходные данные, показывающие уровень налоговой нагрузки в условиях действующего и альтернативного законодательства

Исследование практики налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса, определение основополагающих критериев эффективности налогообложения позволили сделать вывод, что основными направлениями совершенствования налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса является расширение механизма отсрочки и рассрочки налоговых платежей. Для реализации данного направления

необходимо статью 64 п.2 НК РФ дополнить нормой, согласно которой «организации при их реструктурировании» имеют льготную возможность получения отсрочек или рассрочек по уплате налогов и сборов.

Так как инвестиционный налоговый кредит позволяет промышленным организациям, уменьшать уже начисленный налог на прибыль на величину, равную определенному проценту от произведенных квалифицированных расходов на научные исследования и разработки, в статью 67 НК РФ предлагается внести дополнение, согласно которому, для организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса его размер может быть увеличен пропорционально объему затрат на реализацию инновационного процесса, на основании предварительной оценки и согласования программы инновационного процесса, регистрацией налоговой схемы организации с уполномоченным органом власти.

С учетом зарубежного опыта и особенностей российского законодательства, для повышения эффективности реализации программы реструктурирования организации в условиях инновационного процесса, предлагается внести дополнение в статью 238 главы 24 НК РФ, согласно которым суммы оплаты труда и другие суммы, выплачиваемые своим работникам при реструктурировании организации в условиях инновационного процесса частично освобождаются от налогообложения.

Данная льгота предоставляется организациям, прошедшим предварительную оценку и согласование программы инновационного процесса, регистрацией налоговой схемы организации с уполномоченным органом власти.

Также внести дополнение в статью 217 главы 23 НК РФ в части освобождения от налогообложения суммы оплаты труда и другие суммы, выплачиваемые налогоплательщику работодателем при реструктурировании организации в условиях инновационного процесса.

Данная льгота является адресной и предоставляется только организациям прошедшим предварительную оценку и согласование программы

инновационного процесса, регистрацией налоговой схемы организации с уполномоченным органом власти.

Принимая во внимание объективную необходимость развития практики реструктурирования налоговой задолженности и повышения финансовой устойчивости, предлагается следующий комплекс мер по совершенствованию законодательства, регулирующего данную форму налоговых отношений:

1. Разработать и утвердить специальные правила реструктуризации налоговой задолженности для «организаций при их реструктурировании». В данных правилах предусмотреть норму, предоставляющую право организациям при их реструктурировании на повторную реструктуризацию.
2. В статье 61 НК РФ предусмотреть адресное предоставление налогоплательщикам права отсрочки или рассрочки уплаты налоговых санкций для «организаций при их реструктурировании».
3. Унифицировать нормы пункта 5 Порядка утвержденного Постановлением Правительства РФ от 03.09.1999 № 1002 и статью 59 путем дополнения НК РФ нормой, регулирующей списание задолженности по штрафам.

Указанные предложения будут более эффективными при условии законодательного закрепления в статье 11 Налогового кодекса РФ определения категории «организации при их реструктурировании».

В заключении сформулированы основные выводы и предложения, полученные автором в результате проведенного исследования. Результаты исследования особенностей, тенденций и перспектив развития налогообложения организаций позволяют сделать вывод, что предложенные в диссертации меры и мероприятия по совершенствованию налогообложения организаций при их реструктурировании в условиях инновационного процесса соответствуют направлению развития налогообложения. А также должны способствовать укреплению финансового положения предприятий, развитию

инновационной среды, повышению уровня собираемости налогов и решению вопросов увеличения валового внутреннего продукта.

Публикации: Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях:

1. Гулькова Е.Л. Налоговые преференции как необходимый фактор эффективного реструктурирования организаций // «Право и экономика» № 11 2006г. стр.103-104 0,24 п.л.
2. Гулькова Е.Л. Налоговые преференции – необходимый фактор реструктурирования. // «Финансовый вестник» № 19 2006 г. стр. 28-31 0,25 п.л.
3. Гулькова Е.Л. Совершенствование налогообложения организаций при их реструктурировании // Вестник Университета 2008 г. 0,17 п.л.
4. Гулькова Е.Л. Тезисы к докладу в конференции «Реформы в России и проблемы управления» ГУУ 21-22 апреля 2008 г. 0,15 п.л.

Подп. в печ. 15.09.2008.

Формат 60x90/16.

Объем 1,0 п.л.

Бумага офисная.

Печать цифровая.

Тираж 50 экз.

Заказ № 6 6 0

ГОУВПО «Государственный университет управления»

Издательский дом ГОУВПО «ГУУ»

109542, Москва, Рязанский проспект, 99, Учебный корпус, ауд. 106

Тел./факс: (495) 371-95-10, e-mail: diric@guu.ru

www.guu.ru

