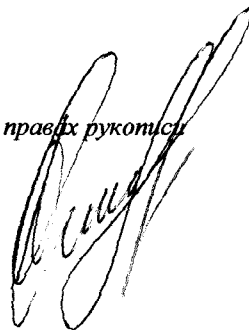


На правах рукописи



СМИРНОВ ДМИТРИЙ МИХАЙЛОВИЧ

**ФОРМИРОВАНИЕ МЕХАНИЗМА КОНСОЛИДИРОВАННОГО
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА КАК ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ
КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ РЕГИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ
(НА ПРИМЕРЕ КАЛИНИНГРАДСКОЙ ОБЛАСТИ)**

**Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(региональная экономика)**

**Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата
экономических наук**

Москва, 2010

Работа выполнена на кафедре экономики и управления Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации.

Научный руководитель – доктор экономических наук,
профессор
Бабленкова Ирина Ивановна

Официальные оппоненты – доктор экономических наук, доцент
Журавлева Татьяна Александровна

кандидат экономических наук, доцент
Костяновская Елена Борисовна

Ведущая организация – Учреждение Российской академии наук
**Институт социально-экономического
развития территорий РАН**

Защита состоится «22» июня 2010 года в 16.00 на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 226.003.01 при Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации по адресу: 109456, Москва, 4-й Вешняковский пр-д, 4, ауд. 113, тел. 709-33-44.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России.

Автореферат разослан «22» мая 2010 г.

Ученый секретарь
Совета по защите докторских и
кандидатских диссертаций,
к.э.н., доцент



В.М. Смирнов

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Произошедшие за последние двадцать лет социально-экономические и политические перемены, попытки модернизации экономики России породили целый комплекс насущных проблем, без решения которых невозможно успешное экономическое развитие страны. Со сменой экономического курса и проведением приватизации основной акцент со стороны государства в области регулирования региональной экономики сместился на привлечение частных инвестиций. В этой связи была подготовлена и внедрена законодательная база, регулирующая инвестиционный процесс. Исторически, Калининградская область, находящаяся на самом западном рубеже России и не имеющая ни сухопутной, ни морской границы с другими регионами страны, привлекала к себе особое внимание. Сразу, после распада СССР, в этом регионе проводилась активная политика по привлечению инвестиций, с целью эффективного развития. Таким образом, практически все инновационные решения в области повышения экономической стабильности и экономического развития имели свое приложение в Калининградской области. В этом плане данный субъект Федерации можно считать одним из примеров успешного регулирования инвестиционной деятельности со стороны государства.

Учитывая особенности социально-экономического развития отдельных регионов РФ, федеральной властью создавались особые экономические зоны на территории ряда субъектов Федерации. Последний закон, действующий в настоящее время и регулирующий данные отношения, был принят в 2005 году, в целях развития обрабатывающих отраслей экономики, высокотехнологичных отраслей, производства новых видов продукции, транспортной инфраструктуры, а также туризма и санаторно-курортной сферы, и определяет создание ряда Особых экономических зон¹. Данный Федеральный закон оказал значительное влияние на развитие Калининградской области, что для

¹ ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» №116-ФЗ от 22.07.2005г.

Российской Федерации имеет особое значение в виду ее анклавного положения и близости рынков Европейского Союза. Поступление большого объема инвестиций в Калининградскую область благоприятно сказывается на регионе, однако, данные процессы требуют от субъекта Федерации развития смежных областей промышленности и сферы услуг с реализуемыми, в рамках инвестиционных проектов резидентами ОЭЗ. Задачей руководства Калининградской области является гармоничное развитие всей области, что требует значительных финансовых вложений, в том числе с привлечением крупного частного капитала в наиболее капиталоемкие области производства.

В сложившихся обстоятельствах видится необходимым поиск новых решений, изучение особенностей организационной структуры крупных предприятий или групп предприятий с выработкой специфических положений для обеспечения благоприятных условий их деятельности. Этим и определяется актуальность выбранной темы.

Цель диссертационной работы состоит в разработке методических основ формирования модели налогообложения консолидированных налогоплательщиков с учетом особенностей консолидации крупнейших налогоплательщиков в послекризисный восстановительный период для поддержки социально-экономического развития регионов, в том числе в условиях функционирования ОЭЗ.

Для достижения указанной цели в работе поставлены и решены следующие задачи:

1. провести ретроспективный анализ, сложившейся в России практики налогообложения холдинговых структур в регионе;
2. оценить влияние холдинговых структур на социально-экономическое развитие внутренних и приграничных регионов;
3. проанализировать теоретические и практические особенности налогообложения крупных холдинговых структур в развитых странах;

4. разработать и обосновать концептуальные предложения по формированию системы консолидированного налогоплательщика;
5. оценить инвестиционный потенциал Калининградской области и перспективы его роста при внедрении механизма консолидированного налогоплательщика;
6. дать оценку социальной и коммерческой эффективности внедрения механизма консолидированного налогоплательщика для экономики региона и холдинговой структуры.

Объектом исследования является региональная экономика как сложная система многофункциональных внутренних и внешних связей хозяйствующих субъектов, функционирующая в условиях кризиса.

Предметом исследования является формирование системы консолидированных налогоплательщиков для перспектив роста инвестиционного потенциала региона.

Теоретическую основу работы составляют научные положения, содержащиеся в трудах ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов в области экономической теории, управления экономикой, регионалистики и экономического анализа. В различной степени рассматриваемой в работе проблематике посвящены труды Аганбегяна А.Г., Алиева В.Г., Балацкого Е.В., Бабинцева В.П., Бабленковой И.И., Балабанова И.Т., Басенко А.М., Берга Дж., Голуба Ю.Н., Гранберга А.Г., Илларионова А.Н., Лариной Н.И., Литовки О.П., Львова Д.С., Кузнецовой О.Н., Стиглица Д., Швецова А.Н., Черника Д.Г. Вопросы управления в корпоративных структурах затрагиваются в работах Аркина Р.А., Авдашева С.Б., Голубкова Д.Ю., Тютикова Ю.П., Федчук В.Д., Шиткиной И.С. и др. Однако работ, специально посвященных разработке концептуальных основ механизма консолидированного налогообложения в целях повышения конкурентоспособности региона нет.

Информационную базу исследования составили законодательные акты Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, официальные

документы законодательных и исполнительных органов власти, официальные статистические данные и отчеты Министерства финансов РФ, Федеральной службы по налогам и сборам РФ, Федеральной службы государственной статистики России, материалы и аналитические записки аудиторов Счетной палаты Российской Федерации, данные официальных сайтов органов государственной власти РФ. Кроме того, автор использовал научные монографии, тематические Интернет-ресурсы, информационные и аналитические материалы, характеризующие развитие конкурентоспособности экономик регионов Российской Федерации, экспертные оценки и расчеты исследователей и практических работников.

Методологическую базу диссертационного исследования составили использование системного подхода к анализу объекта исследования, а также концепций, имеющихся в законодательных, нормативных и методических материалах относительно государственной региональной политике в рыночной экономике. При разработке и решении поставленных задач применялись приемы и методы сравнительного и логического анализа, синтеза и группировки. Применялись, также, методы обобщения теоретического и фактологического материала путем сравнения, качественного и количественного анализа.

Обоснованность и достоверность результатов обеспечивается применением научно-обоснованных методов проведения диссертационного исследования, а также апробацией основных выводов на ряде международных научно-практических конференций.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что в нем впервые:

1. на основании анализа зарубежного опыта консолидации налогоплательщиков даны предложения по составлению налоговых обязательств консолидированных групп предприятий, заполнении декларации, уплаты налогов с целью пополнения регионального бюджета;

2. разработана модель налогообложения региональных холдинговых структур с целью определения эффективности создания консолидированных групп налогоплательщиков на примере Калининградской области;
3. разработана методика экономической и организационной интеграции для участия в консолидации, как инструмент регулирования региональной экономики;
4. дана оценка перспективного роста инвестиций при внедрении механизма консолидированного налогоплательщика на примере Калининградской области;
5. даны предложения по созданию и внедрению механизма консолидации крупнейших налогоплательщиков для регионов, в том числе ОЭЗ;
6. выявлены особенности влияния холдинговых структур на социально-экономическое развитие пограничных и внутренних регионов Российской Федерации;
7. разработана модель налогового стимулирования развития региональной инфраструктуры на базе использования консолидированного налогообложения.

Практическая значимость работы состоит в том, что полученные теоретические результаты могут быть использованы при разработке концепций социально-экономического развития регионов Российской Федерации, а предложенная модель и механизм внедрения консолидированного налогообложения могут быть использованы при совершенствовании законодательной базы, регулирующей налогообложение крупнейших налогоплательщиков с холдинговой структурой организации бизнеса. Проведенная оценка повышения конкурентоспособности региона может быть использована при формировании инвестиционной политики как региона, так и страны в целом.

Апробация результатов работы. Основные результаты исследования докладывались и обсуждались на Международной межвузовской научно-практической конференции «Россия и ВТО: проблемы и перспективы» (Москва, 2007 г.); Международной научно-практической конференции «Проблемы модернизации экономики России в XXI веке» (Москва, 2008 г.) Международной научно-практической конференции «Антикризисное управление, экономическая безопасность и борьба с коррупцией» (Москва, 2009), а также на парламентских слушаниях в Государственной Думе Федерального Собрания Российской Федерации на тему «О результатах деятельности и перспективах дальнейшего развития Особой экономической зоны в Калининградской области» (Москва, 2010).

По теме диссертации опубликовано 8 статей общим объемом 5,9 п.л., все лично авторские.

Структура и объем определяются логикой исследования и включают в себя введение, три главы, заключение, библиографию и приложения.

Содержание

Введение

Глава I. Система управления региональным хозяйством в условиях анклавного региона.

1.1. Управление региональным развитием в современных условиях.

1.2. Особенности экономики Калининградской области как трансграничного региона и особой экономической зоны.

1.3. Конкурентоспособность региональной экономики на примере Калининградской области.

Глава II. Теоретические основы системы консолидированного налогообложения.

2.1. Ретроспективный анализ формирования системы консолидированного налогоплательщика в России.

2.2. Зарубежный опыт становления системы консолидированного налогоплательщика.

2.3. Модель налогообложения холдинговых структур.

Глава III. Предложения по внедрению механизма консолидированного налогоплательщика для обеспечения роста инвестиционного потенциала региона.

3.1. Особенности влияния холдинговых структур на социально-экономическое развитие пограничных и внутренних регионов Российской Федерации.

3.2. Экономическая и организационная интеграция региональных холдингов для участия в консолидации.

3.3. Механизм внедрения консолидации крупнейших налогоплательщиков в регионах на примере Калининградской области.

Заключение

Список использованных литературных источников

Приложения

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ

На основании анализа зарубежного опыта консолидации налогоплательщиков даны предложения по составлению налоговых обязательств консолидированных членов, заполнении декларации, уплаты с целью пополнения регионального бюджета.

В диссертационном исследовании рассмотрен и проанализирован опыт создания механизма консолидированного налогообложения групп компаний в различных странах с развитой экономикой, таких как Франция, Германия, США, Великобритания, Испания. С учетом географического положения и экономических особенностей сделан вывод о возможности внедрения механизма консолидированного налогообложения именно в Калининградской области. На основе опыта зарубежных стран, а также на анализе существующей системы налогообложения в Российской Федерации автором сформулирована необходимость введения следующих параметров для исчисления и уплаты

налога на прибыль организаций в Российской Федерации при использовании консолидированного налогообложения:

1. ведения налогового учета в каждой компании группы консолидированных налогоплательщиков на индивидуальной основе;
2. составление и предоставление в налоговые органы по месту налогового учета деклараций по налогу на прибыль на индивидуальной основе;
3. предоставление в налоговые органы по месту налогового учета дополнительных сведений о видах операций и объемах сделок, осуществленных между членами одной консолидированной группы с разбивкой по расходным и доходным операциям;
4. обязательная передача в установленный срок информации, перечисленной в пунктах 2 и 3 ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков;
5. составление консолидированной налоговой декларации по налогу на прибыль ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков на основании данных деклараций по налогу на прибыль каждого отдельного участника данной группы путем сложения всех показателей и исключением операций, осуществленных членами группы между собой;
6. предоставление консолидированной налоговой декларации по налогу на прибыль ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков в налоговый орган по месту регистрации консолидированной группы налогоплательщиков;
7. возложение на ответственного участника группы обязанности по уплате рассчитанных в соответствии с консолидированной декларацией по налогу на прибыль организаций налогов, а также пеней и штрафов, рассчитанных исходя из общих обязательств консолидированной группы налогоплательщиков;

8. возложение на остальных участников консолидированной группы налогоплательщиков (кроме ответственного участника) обязанности по возмещению расходов, понесенных ответственным участником в связи с уплатой налога на прибыль организаций по консолидированной группе в целом; при этом каждый участник группы должен возместить часть расходов по налогу на прибыль организаций, которая рассчитана исходя из его индивидуальной доли прибыли, определенной расчетным путем;
9. установить метод распределения совокупной прибыли консолидированной группы налогоплательщиков, исходя из правил, установленных для распределения прибыли между головной организацией и ее филиалами Налоговым Кодексом РФ;
10. установить солидарную ответственность всех участников группы по уплате налогов, пеней и штрафов, рассчитанных исходя из деятельности консолидированной группы налогоплательщиков в целом, в период участия каждого конкретного члена в данной группе.

Разработана модель налогообложения региональных холдинговых структур с целью определения эффективности создания консолидированных групп налогоплательщиков.

Для России в силу целого ряда обстоятельств – масштаба, географического устройства, менталитета, значительного по длительности периода советской плановой экономики – характерна традиция осуществления хозяйственной деятельности именно в крупных интегрированных структурах (например, производственные, промышленные объединения советских времен). Принципиальная новизна объединений коммерческих организаций рыночного периода заключается в переходе от плановых процессов централизации управления к корпоративной самоорганизации, основанной на отношениях собственности, экономической зависимости, других рыночных механизмах, а также к договорному принципу объединения юридических лиц на добровольной основе.

Холдинговая структура бизнеса (рисунок 1) является эффективной формой организации предпринимательской деятельности, поскольку она позволяет сочетать гибкость и мобильность небольших формально самостоятельных организаций и масштаб деятельности крупных корпораций. Целостность холдинга обеспечивается при этом управлением входящими в него участниками исходя из известной в мировой практике формулы: «децентрализация операций при централизации контроля», что обеспечивает жизнеспособность и синергетический эффект объединения в целом. Создание холдинговых структур в современной динамично развивающейся экономике является способом снижения коммерческих рисков, сокращения расходов, что так необходимо для российских предпринимателей, постоянно занятых поиском конкурентных преимуществ для работы в условиях открытого рынка. Средний и даже малый бизнес в настоящее время также представлен, как правило, не автономными хозяйствующими субъектами, а созданными на основе системы участия и контроля группами хозяйственных обществ.

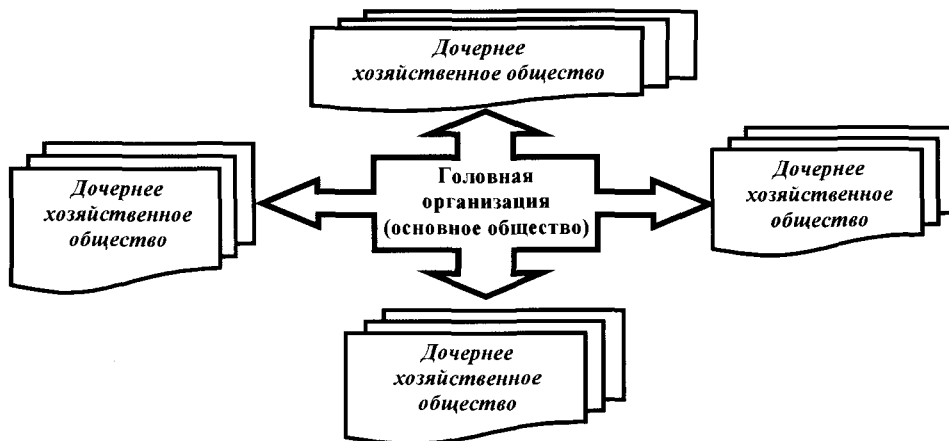


Рисунок 1. Информационная модель структуры холдинга

Проведенный анализ зарубежного и российского законодательства позволил сделать следующее определение региональной холдинговой структуры как формы предпринимательского объединения, представляющей собой группу организаций (участников), основанную на отношениях

экономической зависимости и контроля, участники которой, сохраняя формальную юридическую самостоятельность, в своей предпринимательской деятельности подчиняются одному из участников группы – холдинговой компании (головной организации), которая, являясь центром холдингового объединения, в силу владения преобладающими долями участия в уставном капитале, договора или иных обстоятельств прямо или косвенно (через третьих лиц) оказывает определяющее влияние на принятие решений другими участниками группы.

Организацию, которая стоит во главе холдинга, определяя условия ведения предпринимательской деятельности других участников, предлагается назвать или основным обществом, или головной организацией. При этом, основным может быть как хозяйственное общество: акционерное, с ограниченной или дополнительной ответственностью, так и товарищество: полное или командитное (на вере). Дочерним же может быть только хозяйственное общество. Объединение участников – холдинговая структура может осуществлять разнопрофильную деятельность в единой технологической цепочке производства продукта. В состав холдинга входят поставщики сырья, материалов, комплектующих, производители готового продукта, сервисные центры, т.е. субъекты хозяйствования, находящиеся на разных уровнях производства и распределения. Холдинг, по сути, является производственно-хозяйственным комплексом с разветвленными связями между производителями и потребителями продукции (услуг) внутри холдингового объединения. Таких объединений может быть несколько, но при этом, их управление осуществляется из одного центра, в качестве которого может выступать организация, не являющаяся формальным владельцем пакетов акций участников компании.

В сфере налогового законодательства холдинговые структуры как предпринимательское объединение или совокупность связанных отношениями экономической зависимости юридических лиц не рассматривается в качестве самостоятельного объекта налогового администрирования, в то же время

существуют индивидуальные особенности правового регулирования холдингов, выражающиеся в возможности признания их консолидированной группой налогоплательщиков, взаимозависимыми лицами, в специфике налогообложения участников холдинга при инвестировании денежных средств, при совершении хозяйственных операций друг с другом.

В диссертации обоснована необходимость рассмотрения холдинга как консолидированной группы предприятий, представляющих собой не просто совокупность самостоятельных организаций, а некое экономическое единство – принципиально новый обособленный объект бухгалтерского и налогового учета – консолидированную отчетность, которая должна полностью исключать внутригрупповые обороты, формируя достоверную картину финансового состояния группы организаций как единого хозяйствующего субъекта. Группа налогоплательщиков, представляющая собой совокупность организаций (холдинг), должна полностью или в отношении определенных налогов исчислять и уплачивать налоги на основании совместных расчетов и данных. При консолидированной отчетности должны подлежать оценке именно общие затраты холдинга (а не затраты одного участника) и его общие доходы в отношении конечного продукта, производимого холдингом. Рыночная цена формируется только на последнем этапе реализации продукции холдинга «центром прибыли» независимым потребителям. Участники группы не рассматривают друг друга как потребителей своей продукции, а предоставляют ее для создания другого продукта другой компанией – участницей группы и могут продавать свой произведенный продукт необязательно по рыночным ценам. Сформированная консолидированная отчетность на качественно новом уровне должна раскрывать информацию о финансовом положении и результатах деятельности холдинга в целом, рассматривая его как единый субъект предпринимательской деятельности. Такая отчетность позволит воссоздать полную картину результатов, масштабов деятельности холдинга, сделать ее прозрачной для инвесторов, кредиторов, контролирующих и надзорных органов, способствуя повышению доверия как к

предпринимательскому объединению в целом, так и к отдельным его участникам.

При этом, получателями консолидированной отчетности российских холдингов должны выступать не только собственники бизнеса, инвесторы, кредиторы и другие заинтересованные предпринимательские структуры, но и государственные налоговые органы. Это необходимо, прежде всего, для большей прозрачности деятельности холдинга со стороны государственных структур, а так же эффективности налогового администрирования холдинговых компаний, в том числе за счет невозможности аккумулировать доходы в том или ином участнике холдинга. В целях налогообложения необходимо признать правосубъектным, с точки зрения налогового права, все корпоративное объединение (холдинг), которое в отношении ряда налогов выступает как единый налогоплательщик, обеспечивающий централизованный налоговый учет по соответствующим налоговым платежам. Теоретически, бремя исполнения обязанностей консолидированного налогоплательщика может быть возложено на любую компанию, входящую в данное корпоративное объединение (холдинг) независимо от количества юридических лиц, входящих в группу и находящихся под общим контролем.

Что бы предложенные меры не вошли в противоречие с установленными принципами налогообложения, установленными в России, поскольку группа организаций не указана среди субъектов налогообложения ни по одному из установленных налогов, предлагается ввести в Налоговый кодекс отдельную главу, регламентирующую порядок консолидированного налогообложения как один из специальных налоговых режимов, на применение которого вправе претендовать группа компаний, отвечающая предусмотренным в законодательстве требованиям.

Введение консолидированной отчетности холдингов по указанной схеме может дать следующие результаты:

1. улучшение положения акционеров и повышению привлекательности холдинговых структур для инвестиционных вложений;

2. увеличение прозрачности деятельности холдинга со стороны налоговых и других органов;
3. упрощение работы ФНС по налоговому контролю.

Все перечисленные доводы и предложения позволят создать благоприятные условия для функционирования холдинговых структур, что приведет к возрастанию их роли в развитии экономики региона.

Разработана методика экономической и организационной интеграции для участия в консолидации, как инструмент регулирования региональной экономики.

В работе проведен анализ необходимых условий для определения зависимости обществ, а, соответственно, условий для объединения юридически обособленных организаций в группу компаний, на более тесной основе в целях консолидированного исчисления и уплаты иных, кроме налога на прибыль организаций налогов, таких как налог на добавленную стоимость и акцизы. По мнению автора, на первом этапе развития системы консолидированного налогообложения в Российской Федерации, необходимо определение возможности участия компаний в группе исключительно на основании показателей участия в уставном капитале, однако, обозначена необходимость дальнейшего совершенствования отечественного законодательства в направлении более глубокого определения интеграции юридических лиц. Так, для определения участия в последующих этапах развития консолидированного налогообложения, видится необходимым не только формальное участие в акционерном или уставном капитале другого общества, но также и формирование экономической и организационной интеграции двух или более компаний.

Под организационной интеграцией автором понимается введение во всей группе компаний единого целевого, производственного, технологического и кадрового форматов с целью наиболее эффективного расходования ресурсов для достижения максимальной прибыли у холдинговой структуры и снижение трудоемкости для контролирующих органов.

Под экономической интеграцией предлагается понимать единое документально закреплённое объединение финансовых возможностей всех членов группы компаний для достижения общих целей.

В работе приведены критерии, позволяющие выявить наличие организационной и экономической интеграции в группе компаний. К ним автор относит:

- единую управленческую структуру организаций, входящих в группу компаний, закреплённую в документах каждой организации;
- установление в учредительных документах всех организаций общих целей функционирования;
- закреплёние в технической документации единых производственных нормативов по однородным видам производств;
- закреплёние общих требований к персоналу во всех компаниях группы;
- утверждёние общей ценовой политики участников группы;
- единый подход к ценообразованию и организации работы с контрагентами;
- ведение письменного документооборота, в части взаимодействия между членами группы;
- общую финансовую и кредитную политику всех членов группы компаний, закреплённую документально;
- использование активов различных членов группы для обеспечения финансовых сделок одного из участников в интересах всей группы компаний;
- общее управление денежными потоками в группе компаний.

В диссертационном исследовании, на основании проведенного анализа, сделан вывод о том, что основным индикатором организационной и экономической интеграции является наличие всех управленческих функций у головной компании, координирующей и консолидирующей деятельность всех членов группы в едином направлении. При этом обязательным условием является документальное оформление всей распорядительной документации и комплексная унификация внутригруппового документооборота, что снизит

трудоемкость проведения ревизионных мероприятий контролирующими органами.

Дана оценка перспективного роста инвестиций при внедрении механизма консолидированного налогоплательщика на примере Калининградской области.

В исследовании сделаны выводы о преимуществах введения системы консолидированного налогообложения для участников групп компаний. К наиболее важному преимуществу консолидированного налогообложения для участников групп компаний следует отнести возможность учета убытков отдельных членов группы при расчете консолидированных налоговых обязательств группы. Используя данный вывод, а также на основании анализа состояния убыточных предприятий Калининградской области, представленного на рисунке 2, можно сделать вывод о возможности перевода части данных предприятий из разряда убыточных за счет привлечения крупного бизнеса к управлению данными организациями, путем приобретения преобладающей доли участия в уставном капитале или контрольного пакета акций.

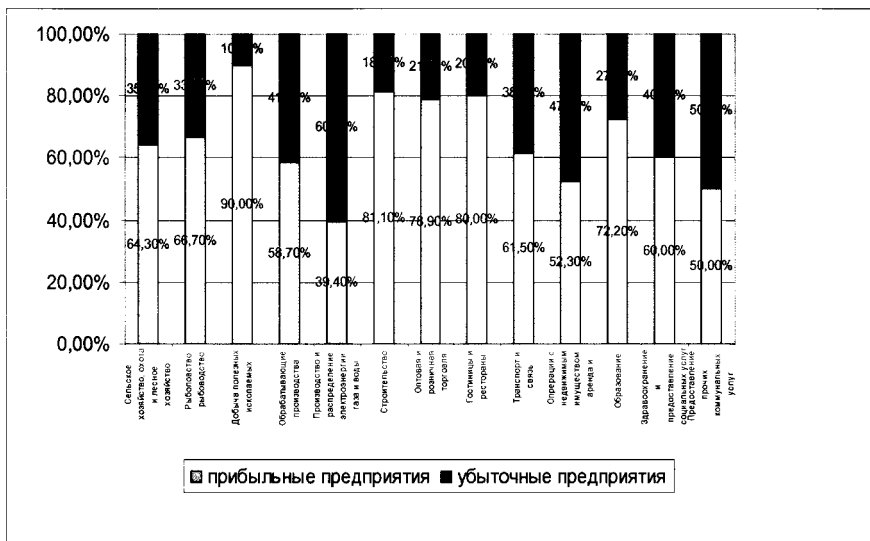


Рисунок 2. Удельный вес прибыльных (убыточных) предприятий в Калининградской области в 2008 году.

Особо следует заметить, что наличие убыточных предприятий сохраняется практически во всех отраслях предпринимательской деятельности, варьируя от 10% (например, при добыче полезных ископаемых) до 60,6% (при производстве и реализации электроэнергии, газа и воды). Переход от убыточности предприятий на безубыточный уровень может быть осуществлен холдинговыми структурами за счет качественного обновления системы управления, вовлечения отдельных предприятий в производственный процесс холдинга, а также осуществление финансирования за счет собственных средств холдинга.

В диссертационном исследовании автором затронут вопрос о невозможности для консолидированной группы зачитывать убытки, полученные отдельными ее членами, до вступления данных организаций в консолидированную группу. Так, в случае приобретения холдингом убыточного предприятия, включение финансовых результатов последнего в совокупную налоговую базу по налогу на прибыль организаций консолидированной группы будет возможно только с момента вступления убыточного предприятия в консолидированную группу налогоплательщиков. Тем не менее, данная возможность представляет большой интерес, так как на текущий момент при покупке неэффективного предприятия и включения его в состав холдинга, определенное время, требующееся для вывода данного предприятия на уровень самоокупаемости, данная организация приносит убыток, который мог бы быть учтен в консолидированной базе по налогу на прибыль, в случае применения соответствующего режима.

В работе отмечена важность использования возможности применения холдинговыми структурами консолидированного налогообложения в целях зачета убытков, получаемых компаниями при открытии новых производств, завоевании новых рынков сбыта продукции. Консолидированное налогообложение групп компаний делает более привлекательной возможность учитывать убытки в целях налогообложения, сохраняя при этом управленческую структуру и структуру собственности холдинга.

С помощью консолидированного налогообложения внутри группы компаний нивелируются риски. То, что ранее можно было создать только за счет экономического разделения направленности бизнеса, в случае введения консолидированного налогообложения можно будет осуществлять и с помощью уменьшения совокупной налоговой нагрузки в случае возникновения кризисных явлений в какой-либо отрасли предпринимательской активности холдинга.

На основе всех изложенных фактов автором сделан вывод о том, что при стабильном развитии инвестиционной активности, связанной, прежде всего, со значительными суммами капитальных вложений резидентов ОЭЗ в Калининградской области, данный регион также сможет улучшить свой инвестиционный климат в случае введения системы консолидированного налогообложения, что неминуемо приведет к поступательной динамике социально-экономических показателей в рассматриваемом субъекте Федерации.

Даны предложения по созданию и внедрению механизма консолидации крупнейших налогоплательщиков для регионов, в том числе ОЭЗ.

Основной целью применения предложенной модели консолидированного налогообложения должно стать расширение действующих холдинговых структур, в том числе за счет переноса производств, появления дочерних предприятий в других регионах, а также привлечение значительных инвестиций в регион в виде капитальных и финансовых вложений в новые интегрированные структуры. Этот эффект обуславливается дополнительным стимулом в виде сохранения специфики организации холдинга и нивелировании экономической несправедливости, в виде расхождений в налогообложении компаний с филиальной системой организации бизнеса и холдинговых структур, хотя, исходя из экономического содержания, оба подхода имеют значительное число схожих параметров.

На основании положений о разной степени интеграции холдинговых структур, в работе сделан вывод о необходимости поэтапного введения механизма консолидированного налогообложения групп компаний.

На первом этапе необходимо ограничиться степенью (долей) участия головной компании в своих дочерних предприятиях, установив определенную величину такого участия. Подобная степень интеграции является достаточной для исчисления и уплаты налога на прибыль организаций на консолидированной основе всей группой компаний в целом.

Следующим этапом в консолидации компаний должно стать определение более глубокой степени интеграции между участниками группы. К ним автор относит организационную и управленческую интеграции. При такой степени интеграции группу компаний можно будет рассматривать как единый технологический, производственный и экономический комплекс в полном объеме. При этом можно вводить консолидированное налогообложение и по другим налогам, прежде всего по налогу на добавленную стоимость и акцизам.

Поэтапность определения степени интеграции и соответственный постепенный ввод возможностей по консолидации по нескольким налогам обусловлены сложностью процесса и необходимостью апробации механизма консолидации. Необходимо максимально ограничить возможности налогоплательщиков в злоупотреблении предоставляемыми правами по консолидации налоговой базы.

В этой связи особое значение имеет ограничение круга лиц, способных вступать в консолидированные группы налогоплательщиков. К этим лицам, в первую очередь, должны относиться резиденты особых экономических зон, созданных в регионах Российской Федерации. Это связано с предоставленными льготами по налогу на прибыль организаций для такого рода налогоплательщиков и возможностью искусственного перераспределения налоговой базы при применении режима консолидированного налогообложения. Однако ограничения не должны затрагивать налогоплательщиков, действующих в том же регионе, что и резиденты ОЭЗ, но

не являющиеся таковыми. С учетом зарубежного и отечественного опыта, можно отметить, что в данных регионах наблюдается рост инвестиций, в первую очередь за счет резидентов ОЭЗ, однако, за счет интенсификации инвестиционных процессов создается дисбаланс с сопутствующими отраслями производства и народного хозяйства. Действие консолидированного налогообложения должно способствовать привлечению крупного бизнеса с холдинговой структурой организации бизнеса в данные отрасли, что позволит снизить или даже ликвидировать данный дисбаланс.

Выявлены особенности влияния холдинговых структур на социально-экономическое развитие пограничных и внутренних регионов Российской Федерации.

Принципиальным для региона является именно комплексный подход к организации бизнеса, так как именно холдинговые структуры могут значительно повлиять на социально-экономическое развитие региона в части массового создания престижных и хорошо оплачиваемых рабочих мест, развития инфраструктуры региона, осуществления производственной деятельности, распространения новых товаров, работ, услуг, обеспечения притока высококвалифицированных кадров в регион, что приводит к преемственности и практической передаче опыта и знаний. С учетом последствий экономического кризиса, повлиявшего на все уровни бизнеса от малого до крупного, можно заключить, что гораздо более значимые убытки были понесены именно мелким и средним бизнесом ввиду нехватки оборотных средств, удорожания кредитов и т.п. Значительно более стабильное экономическое положение холдинга, за счет консолидации финансовых ресурсов, позволяет этим структурам более уверенно чувствовать себя в кризисное время, что, в свою очередь, благотворно влияет на демографическую обстановку в регионе, т.к. стабильно работающее предприятие приносит не только положительный эффект в динамике экономических показателей, но и создает имидж для региона, как надежного места для проживания, а для

предприятия как надежного места работы. Именно такая уверенность позволяет населению строить долгосрочные планы на будущее.

Влияние холдинговых структур на социально-экономическое развитие внутренних и приграничных регионов является различным ввиду целого ряда факторов. Большую роль в определении различий регионального развития играет фактор географического положения. При делении регионов на приграничные и внутренние значение этого фактора усиливается. Приграничные регионы – это регионы, на которые, в силу того, что часть их административных границ совпадает с государственной границей, возлагаются дополнительные функции, что и определяет их специфику. Это одновременно определяет их преимущества и недостатки. В начале XXI века по статистическим данным в значительной части приграничных регионов доля населения с доходами ниже прожиточного минимума была больше, чем по России в целом, а объем валового регионального продукта на душу населения – ниже. Однако за прошедшее десятилетие в значительной степени удалось решить эту проблему.

	1995 год	2000 год	2003 год	2004 год	2005 год	2006 год	2007 год
ВРП на душу населения в среднем по России, руб.	8750,3	39532,3	49474,8	60611,4	74884,9	97864,8	126014,2
Количество регионов с ВРП на душу населения ниже среднероссийского показателя	30	31	20	18	18	21	18
Регион с минимальным ВРП на душу населения	Республика Ингушетия						
	1494	6668	10073	12976	15321	18442	29904
Регион с максимальным ВРП на душу населения	Тюменская область						
	29905	176918	340706	465849	668272	765204	829155
Разрыв между минимальным и максимальным показателем, раз	20	27	34	36	44	41	28

Таблица 1. Динамика ВРП на душу населения в приграничных регионах РФ.

По данным на 2007 год только 18 регионов из 39 пограничных имели уровень ВРП на душу населения ниже, чем в среднем по Российской Федерации. Это свидетельствует о том, что из фактора, тормозящего социально-экономическое развитие регионов, приграничное положение субъекта Федерации постепенно становится фактором, во многом

обеспечивающим преимущества такого развития по сравнению с внутренними территориями страны.

Приоритетным направлением развития таких регионов должно быть развитие международного трансграничного сотрудничества, как формы регионального сотрудничества соседствующих стран. В работе показано, что развитие этого сотрудничества может быть построено только на базе реализации принципов его институционализации и регионализации, то есть формирования единых правил и организационных структур взаимодействия. Указанные принципы реализуются в развитии государственно-частного партнерства, в первую очередь на региональном уровне, которое подразумевает поддержание активности крупных предпринимательских структур – холдингов, поддерживаемых федеральными органами государственной власти методами нормативно-правового регулирования в сфере их компетенции и региональными властями на основе «точечного» взаимодействия.

В организационном плане инструментом системного согласования интересов Федерации и регионов является процесс разработки и реализации индивидуальных для каждого приграничного региона международных стратегий развития, включающих их международную деятельность как составную часть внутренней и внешней политики федерального центра. Значимым ограничителем трансрегионального международного сотрудничества субъектов Федерации является режим государственной и таможенной системы РФ, что делает возможным использование потенциала развертывания трансграничной и приграничной производственной кооперации и торговли только в сотрудничестве властей региона с федеральными властями. В этом плане наиболее успешный механизм, таможенного и налогового регулирования функционирует в особом приграничном регионе – Калининградской области. Придавая области миссию европейского форпоста России, Федерация не только субсидирует ее социально-экономическое развитие через механизм льготного финансирования, но и закладывает основы повышения конкурентоспособности региональной экономики.

Рассмотренный в работе опыт реализации взаимодействия должен осуществляться за счет проектного управления на равноправной основе, паритетного финансирования и делегирования полномочий тому уровню власти, на котором они реализуются наиболее эффективно.

С этой целью для региона важное значение приобретает привлечение частного капитала, которое должно базироваться на специфике приграничных регионов для бизнеса. К данной специфике можно отнести:

- упрощенный доступ к рынкам сбыта и ресурсам сопряженных стран, в виду их большей транспортной доступности;
- большая доступность высококвалифицированных кадров из сопряженных государств;
- конкурентные преимущества размещения производств экспортноориентированных товаров;
- большая доступность иностранных инвестиций.

Все эти факторы имеют особое значение для холдингов, в силу большей мобильности интегрированных структур и возможностью выбора оптимального расположения того или иного структурного подразделения. Место занимаемое холдингами в системе региональной экономики отражено на рисунке 3.

При привлечении крупного бизнеса в регион немаловажным фактором является введение специального консолидированного налогообложения для групп компаний, с целью снижения издержек бизнеса, связанного с перемещением существующего или организацией нового производства, что позволяет развить целый ряд направлений вокруг одного производства. Для региона это имеет крайне важное значение, так как не только приносит в бюджет субъекта Федерации доходы в виде налогов от деятельности холдинга, но и в значительной степени влияет на уровень жизни населения.

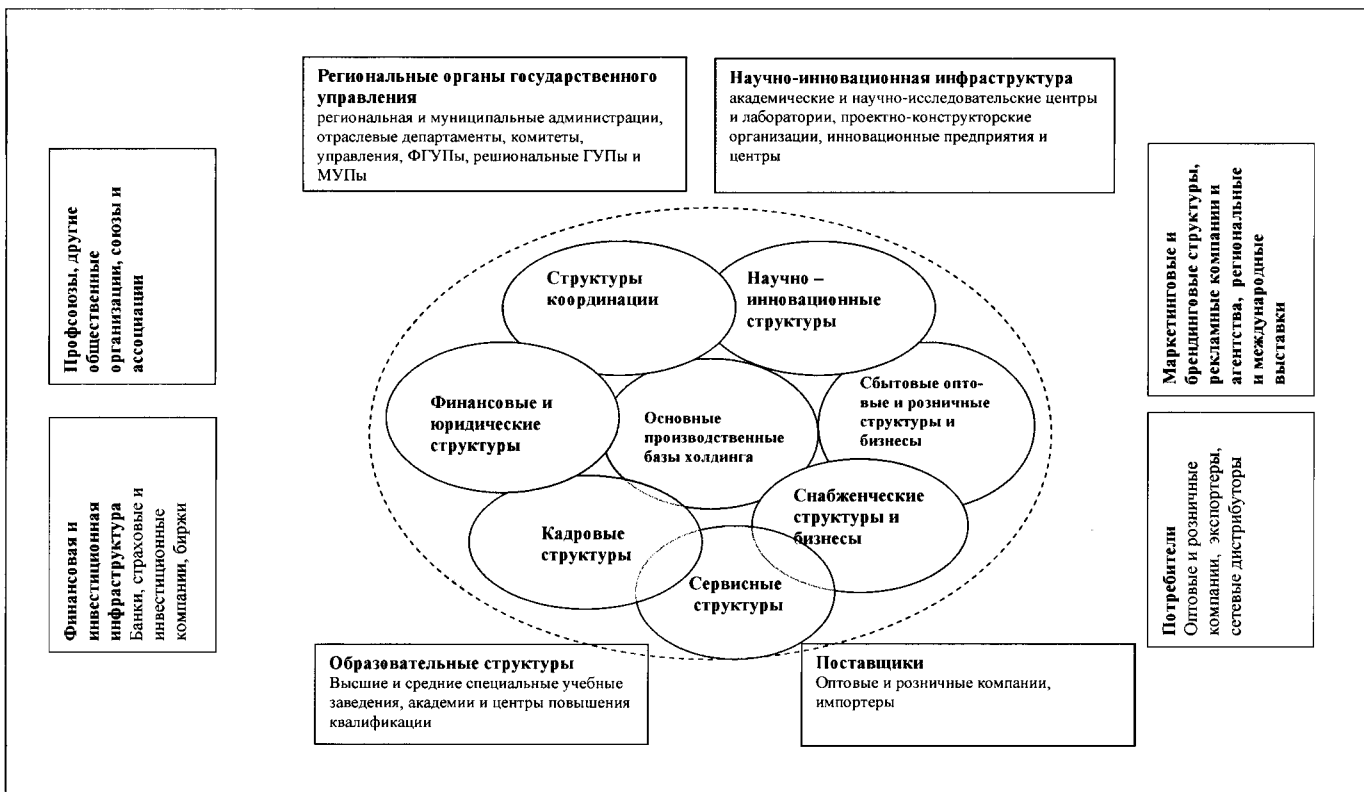


Рисунок 3. Холдинг в системе региональной экономики.

Разработана модель налогового стимулирования развития региональной инфраструктуры на базе использования механизма консолидированного налогообложения.

В связи с динамичным развитием части регионов Российской Федерации, в том числе за счет привлечения значительных инвестиционных средств частных инвесторов в Особые экономические зоны, созданные на территориях различных субъектов Федерации, остро встает вопрос с обеспечением сбалансированного развития смежных отраслей промышленности и сферы услуг для равномерного поступательного развития конкретного региона. Так, на примере Калининградской области, резидентами Особой экономической зоны на текущий момент являются 62 организации с общим объемом заявленных инвестиций более 40 млрд. рублей. Необходимо отметить краткие сроки реализации проектов, так как в соответствии Федеральным законом «Об особых экономических зонах в Российской Федерации», резиденты ОЭЗ должны инвестировать в капитальное строительство не менее 150 млн. рублей в течение первых трех лет с момента регистрации организации как резидента ОЭЗ; в виду максимальных налоговых преференций, возможных к получению резидентами ОЭЗ – в первые шесть лет с момента регистрации в качестве резидента ОЭЗ, плюс последующие шесть лет налогообложение прибыли и имущества в размере 50% от существующей ставки данных налогов.

Форсированное инвестирование средств резидентами ОЭЗ в Калининградской области должно привести к появлению в ближайшее время в регионе значительного числа промышленных предприятий. Динамика увеличения инвестиций в основной капитал с 32 596 млн. рублей в 2006 году до 67 041 млн. рублей в 2008г. подтверждает данный вывод.

Таблица 2. Основные макроэкономические показатели инвестиционной деятельности в Калининградской области с 2004 по 2008 гг.

Показатели	2004г.	2005г.	2006г.	2007г.	2008г.
Инвестиции в основной капитал, млн. рублей	19746	29959	32596	46192	67041
-в процентах к предыдущему году	151,7	108,8	92	141,7	145,1
Финансовые вложения предприятий и организаций, млн. рублей	13211	11856	23870	33591	36380
-в процентах к предыдущему году	в 4 р.	90	в 2 р.	149	129
Иностранные инвестиции в экономику области, млн. долларов США	62	75	81	299	376
-в процентах к предыдущему году	110	122	107	в 4 р.	126
Объем работ, выполненных по виду деятельности «строительство», млн. рублей	6750	9582	19011	20651	242151
-в процентах к предыдущему году	73	113	140	101	96
Ввод в действие жилищного и социально-культурного назначения: жилых домов, тыс. кв. метров общей площади	245	266	502	753	801
-в процентах к предыдущему году	106	109	189	150	106
в том числе: индивидуальными застройщиками	91	98	109	269	247
-в процентах к предыдущему году	86	108	111	в 2 р.	92

Общероссийский показатель инвестиций в основной капитал представлен в таблице 3.

Таблица 3. Инвестиции в основной капитал в Российской Федерации в 2005-2009гг. (в млрд. руб.)

Показатели	Годы				
	2005	2006	2007	2008	2009
Объем инвестиций в основной капитал в РФ	3 611,1	4 730,0	6 716,2	8 764,9	7 930,3
- в % к предыдущему году	-	131,0	142,0	130,5	90,5

Таким образом, динамика произведенных инвестиций в основной капитал в России в целом за 2007 год составила 142,0% от результатов 2006г, т.е. при данном показателе в Калининградской области на уровне 141,7% можно сказать о соответствии динамики инвестиций в Калининградской области и Российской Федерации в целом. В 2008 году темп роста объема инвестиций в основной капитал в Калининградской области составил 145,1%, в то время как по России в целом только 130,5%, что в 1,1 раза больше общероссийских показателей.

В данных условиях большое значение приобретает способность администраций регионов на создание соответствующей инфраструктуры и вспомогательных производств.

В связи с тем, что наибольшая нагрузка в период инвестирования средств резидентами ОЭЗ выпадает на строительный комплекс и транспортную отрасль, как наиболее задействованным сферам при развитии любого вида производства, необходимо проанализировать динамику роста активности на рынке подрядных работ по Калининградской области.

Число строительных организаций в Калининградской области значительно выросло с 1291 единицы в 2006 году до 3298 – в 2008 году, при достаточно умеренном росте числа занятых в данной сфере деятельности (всего до 37,2 тыс. человек в 2008 году с 32,8 тыс. человек в 2005 году). Кроме того, наблюдается достаточно высокий уровень использования машин и оборудования с истекшим сроком службы, колебания которого варьируются от 44,4% до 80,0%. Следует отметить существенный рост основных фондов в строительстве более чем в два раза в 2008 году по сравнению с 2005г. За 2008 год этот показатель составляет 1 824 млн. рублей, что свидетельствует о значительной капиталоемкости данной отрасли.

В транспортной сфере заметно стабильное повышение грузоперевозок за 2006-2008 гг., что отражено в таблице 4.

Таблица 4. Перевозки грузов и грузооборот транспорта в Калининградской области в 2006-2008гг.

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008
Отправление грузов ж/д транспортом общего пользования (млн. тонн)	2,1	2,2	2,0	2,1	2,4
Перевозки грузов автомобильным транспортом (млн. тонн)	7,0	7,0	6,8	6,9	9,3
Грузооборот автомобильным транспортом (млн. тонно-километров)	657	718	586	569	1219

С учетом анализа функционирования двух сфер экономики Калининградской области можно сделать вывод о стабильно возрастающей потребности в данных работах и услугах. С учетом капиталоемкости данных сфер, а также соответственного роста необходимости совершенствования дорожно-транспортной системы страны, необходимо привлечение крупного частного бизнеса на решение данных задач, т.к. только дополнительный приток значительных финансовых ресурсов позволит в кратчайшие сроки устранить дефицит вложений в данные виды деятельности.

В диссертационном исследовании в полной мере раскрыты особенности организации крупного бизнеса в виде холдинговых структур и отмечены недостатки в реализации мер государственного регулирования специфики налогообложения данных структур на законодательном уровне, что снижает активность распространения данного бизнеса в транзитивной экономике России. Обозначена эффективность введения особой системы налогообложения групп взаимозависимых компаний, отвечающих строго определенным условиям, для повышения привлекательности инвестиций в развитие регионов и значимость привлечения инвестиций в капиталоемкие отрасли промышленности и сферы услуг экономики России.

Сделан вывод о целесообразности введения механизма консолидированного налогообложения, способствующему равномерному развитию региона, в частности, Калининградской области, ощущающей острую потребность точечного инвестирования в определенные отрасли народного хозяйства.

По теме диссертации опубликованы следующие работы:

1. Смирнов Д.М. Актуальные вопросы развития и совершенствования налогового контроля в Российской Федерации // Проблемы преобразования и регулирования региональных социально-экономических систем. Санкт-Петербург, 2006. – 0,7 п.л.
2. Смирнов Д.М. Налоговый контроль и организация налогообложения юридического лица, имеющего обособленное подразделение, выделенное на отдельный баланс // Сборник статей ППС, аспирантов и соискателей ВГНА Минфина России. 2008. №2. - 1,2 п.л.
3. Смирнов Д.М. Организация налогообложения и проблемы налогового контроля организации, имеющей обособленное подразделение, не выделенное на отдельный баланс // Вестник ВГНА. 2008. №3. - 0,4 п.л.
4. Смирнов Д.М. Налоговая политика государства в условиях разрастания мирового финансового кризиса // Вестник ВГНА. 2009. №1. - 0,6 п.л.
5. Смирнов Д.М. Проблемы формирования системы налогового контроля за оборотом товаров и услуг в России // Сборник статей ППС, аспирантов и соискателей ВГНА Минфина России. 2009. №1. - 0,7 п.л.

В том числе в журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ:

6. Смирнов Д.М. Повышение эффективности налогообложения в России в связи с введением системы консолидированных налогоплательщиков // Аудит и финансовый анализ. № 5. 2009 - 0,6 п.л.
7. Смирнов Д.М. Социально-экономическое развитие Калининградской области как особой экономической зоны и коррупционные риски. // Национальные интересы. Приоритеты и безопасность. № 6 (36) – 2010. Москва, 2010. – 1 п.л.
8. Смирнов Д.М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России. // Международный бухгалтерский учет. № 5 (137) – 2010. – 0,7 п.л.