Митрофанов Илья Александрович. Налогообложение добавленной стоимости в финансовом механизме российских организаций : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Митрофанов Илья Александрович; [Место защиты: ГОУВПО "Российский государственный социальный университет"].- Москва, 2010.- 164 с.: ил.

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1 Теоретические основы налога на добавленную стоимость

1.1. Добавленная стоимость как экономическая категория и показатель

1.2. Сущность НДС и его функционирование на территории РФ 26

1.3. Анализ зарубежного опыта обложения налогом на добавленную стоимость

Глава 2 Методологические аспекты налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

2.1. Проблемы элементов налога на добавленную стоимость в российской практике

2.2. Управление налоговыми вычетами в финансовом механизме российских организаций

2.3. Совершенствование методических основ исчисления и организации уплаты НДС российскими налогоплательщиками

Глава 3. Методический инструментарий количественной оценки влияния параметров НДС на финансовый механизм организации...

3.1. Методические основы взаимосвязи параметров НДС с показателями, характеризующими функционирование финансового механизма

3.2. НДС как фактор ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации-налогоплательщика

3.3. Механизм оценки целесообразности влияния на параметры НДС с позиций эффективности управления оборотным капиталом

Заключение 144

Список использованных источников 148

Приложения 156

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**

Налогообложение добавленной стоимости представляет собой один из важнейших инструментов современных финансов, поскольку способствует реализации их основной распределительной функции на микро- и макроэкономическом уровнях.

Организация процесса налогообложения добавленной стоимости

существенно влияет на формирование налоговых доходов федерального

бюджета Российской Федерации, так как налог на добавленную стоимость

является их наиболее значительной статьей. Совершенствование

налогообложения добавленной стоимости со стороны государства в

современной налоговой системе Российской Федерации осуществляется в

основном в двух направлениях: повышение обоснованности уровня изъятия и

улучшения его организации. В результате реализации комплекса

мероприятий в этих направлениях за последнее десятилетие существенно

повысился налоговый потенциал бюджета. Однако, с позиции решения задач

современной государственной финансовой политики этого недостаточно. Как

отмечено в бюджетном послании Президента РФ Д.А. Медведева, налоговая

политика в среднесрочной перспективе, обеспечивая необходимый для

выполнения обязательств объем бюджетных доходов, должна создавать

благоприятные условия для модернизации экономики, осуществления

инвестиций в создание новых производств и повышение производительности

труда [25]. При определении возможностей, сроков и порядка снижения

налоговой нагрузки и принятии других решений в сфере налоговой

политики, в том числе направленных на повышение собираемости налогов,

следует учитывать не только краткосрочный фискальный эффект от тех или

иных новаций, но прежде всего их долгосрочные последствия для

экономики, социальной сферы и доходной базы бюджетной системы. В своем

выступлении Д.А. Медведев также отмечает необходимость

совершенствования налогообложения добавленной стоимости. В связи с этим нам представляется, что при совершенствовании налогообложения добавленной стоимости необходимо исходить не только из макроэкономических последствий рассматриваемых изменений, но и учитывать их воздействие на финансовый механизм организаций плательщиков НДС. Российские организации-налогоплательщики также должны участвовать в процессе совершенствования налогообложения добавленной стоимости не только посредством повышения налоговой дисциплины, но и применения научно-обоснованных инструментов правомерного воздействия на параметры НДС в направлении обеспечения наиболее эффективного функционирования финансового механизма. Только совместные, подкрепленные научным инструментарием усилия государства и налогоплательщиков дадут результат в решении вопроса совершенствования налогообложения добавленной стоимости, соответствующем современному этапу развития экономики и состояния финансовой системы РФ. Поэтому рассмотрение в диссертационном исследовании проблемы о налогообложении добавленной стоимости в финансовом механизме российских организаций в современных условиях особенно актуально.

**Степень научной разработанности проблемы.**Теоретические аспекты формирования добавленной стоимости рассматривались в работах основоположников экономической теории (Дж.Б.Кларк, К.Маркс, Д. Риккардо, Ж.Б. Сей, А.Смит) и современных зарубежных исследователей (М. Добровский, М. Кин, Б.Локвуд). Вопросы налогообложения добавленной стоимости в последние годы широко освещались в работах отечественных финансистов (Л.И. Гончаренко, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, И.В.Трунин, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов и др.) Содержание финансового механизма российских организаций и пути его совершенствования с учетом налоговых факторов рассматривалось в работах таких ученых как Н.П. Белотелова, Н.В.

Бондарчук, В.В. Ковалев, В.Г. Когденко, М.Н. Крейнина, Н.С. Пласкова, Е.С. Стоянова, А.Д. Шеремет).

Однако, несмотря на научные результаты перечисленных авторов, приходится признать, что на сегодняшний день проблема роли и участия налогообложения добавленной стоимости в финансовом механизме российских организаций в современных условиях налогообложения и постоянного совершенствования налоговой системы остается практически не изученной. Актуальность, теоретическая и практическая значимость этой проблемы предопределили выбор темы диссертационного исследования, его цель, задачи и структуру.

**Цель и задачи диссертационного исследования.**Цель исследования заключается в создании методической базы совершенствования налогообложения добавленной стоимости как элемента финансового механизма российских организаций.

Для реализации поставленной цели потребовалось решение следующих **задач:**

- определить понимание сущности добавленной стоимости и процесса  
ее налогообложения;

исследовать необходимость и возможность использования зарубежного опыта организации исчисления и уплаты НДС для решения фискальных задач бюджетной политики и совершенствования финансового механизма российских организаций;

выявить основные методические проблемы российских плательщиков НДС и предложить научно-обоснованные способы их решения;

разработать методический инструментарий количественной оценки влияния показателей НДС на финансовый механизм организации;

- сформировать рекомендации по применению предложенных инструментов для повышения обоснованности воздействия на налогообложение добавленной стоимости.

**Объектом исследования**является процесс налогообложения добавленной стоимости в финансовом механизме российских организаций.

**Предметом исследования**являются финансово-экономические отношения, возникающие в процессе налогообложения НДС в финансовом механизме российских организаций.

**Теоретической и методологической основой**диссертационного исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых, посвященных теории добавленной стоимости, ее налогообложению и финансовому механизму организаций. При проведении исследования использованы законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации, монографии отечественных и зарубежных авторов, публикации периодической печати и исследования научно-исследовательских институтов, всемирных организаций1. В ходе изучения, обработки и анализа накопленного материала был использован комплекс методов экономических исследований, объединенных системным подходом к изучению данной проблемы. На разных этапах работы применялись аналитический, монографический, методы экономической статистики, методы экономико-математического моделирования.

В качестве **информационной базы**диссертационного исследования были использованы: аналитические и статистические материалы Правительства Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации.

1 Институт экономики переходного периода, Государственный научно-исследовательский институт развития налоговой системы; Всемирный Банк, Международный Валютный Фонд, Организация Экономического Сотрудничества и Развития

**Научная новизна**исследования в целом заключается в исследовании влияния показателей НДС на финансовый механизм организации.

- Определено, что в современной теории финансов не существует  
однозначного определения добавленной стоимости. Многообразие трактовок  
ее экономического содержания могут быть сведены к комплексному  
пониманию, охватывающему экономический, бухгалтерски и налоговый  
аспекты. Последний, используемый при исчислении НДС, расходится с  
экономическим и бухгалтерским.

- Обзор существующих в теории способов расчета НДС показал, что не все из них базируются на том, что собственно понимается под добавленной стоимостью, что позволило выявить характер влияния НДС на финансовый механизм организации. Суть этого влияния в том, что НДС, дестимулируя расходы на оплату труда и стимулируя приобретение новых фондов, по сути оказывает стимулирование «Фондовооруженности труда», а это один из путей интенсификации деятельности.

- На базе данных государственной статистики была проанализирована  
динамика доходов по НДС в доходах федерального бюджета и выявлен ряд  
тенденций. В частности то, что связи с кризисом, планируемое увеличение  
доходов по НДС не оправдалось, а также то, что в меньшей степени  
пострадали доходы по НДС от товаров, ввозимых на территорию РФ.

На основе обзора формирования НДС в развитых странах было выявлено влияние на правовые основы глобализации, способствующей конвергенции налоговых систем, следствием которой (отчасти) можно считать общее соответствие законодательства РФ в части НДС международным образцам.

Выявлены сходства и различия в функционировании двух наиболее часто противопоставляемых налогов (на примере развитых стран) - НДС и налога с продаж по следующим признакам: включение в цену продукции,

уровень налога; объект налогообложения; общий уровень налогообложения, наличие льготных ставок, право на возмещение, различие в обязанностях по отношению к различным субъектам, особенности администрирования.

- На основе анализа по элементам составляющих налог на добавленную  
стоимость на базе НК РФ выявлены нормы налогового законодательства,  
препятствующие эффективному администрированию налога на макроуровне  
(государство) и на микроуровне (организация-налогоплательщик),  
сформулированы особенности российского НДС, научно обоснованы  
исключения и отступления от налогообложения отдельных операций.  
Показано, что освобождение операций от НДС оказывает искажающее  
влияние на принимаемые хозяйственные решения.

- Осуществлен обзор влияния такого специфического элемента  
российского НДС как налоговый вычет на финансовый механизм  
организации в контексте существующих проблем точного определения  
суммы НДС к вычету в соответствии с НК РФ.

Сформулированы методические основы взаимосвязи параметров НДС с неналоговыми показателями финансово-хозяйственной деятельности, что является начальным этапом разработки методического инструментария управления параметрами НДС на уровне организации-налогоплательщика. В состав методических основ включается: характеристика состава показателей НДС и систематизация факторов, оказывающих на них влияние.

Выявление в составе показателей НДС трех групп, формируемых на основе различных методов (начисления, кассового и балансового) позволяют выявлять их влияние на показатели налоговой нагрузки и неналоговые показатели финансово-хозяйственной деятельности, сформированные на базе этих же методов.

- Разработаны методические рекомендации по совершенствованию  
финансового механизма, в основе которых обоснованное воздействие на

параметры НДС, подкрепленное оценкой двухсторонней количественной взаимосвязи НДС с неналоговыми показателями финансово-хозяйственной деятельности. В этой взаимосвязи, с одной стороны, параметры НДС выступают как показатели, находящиеся под влиянием внешней среды и внутренних факторов финансового механизма; с другой стороны выступают фактором, влияющим на уровень показателей финансового состояния и деловой активности.

**Практическая значимость**диссертационного исследования заключается в выявлении взаимосвязи факторов, влияющих на значение параметров НДС, позволяющих количественно оценивать влияние различных фактов хозяйственной жизни на показатели НДС и предложении инструментария количественной оценки влияния на финансовое состояние таких изменений.

Предложенный инструментарий может быть использован коммерческими организациями при прогнозировании финансовых показателей, бюджетировании коммерческих проектов.

Методические положения и предложения, содержащиеся в работе, могут быть использованы органами Федеральной налоговой службы России при разработке методических рекомендаций по отбору налогоплательщиков для налогового контроля.

Практические результаты диссертационного исследования могут использоваться в методических разработках, в практической деятельности, а также в преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налоговый менеджмент», «Финансы предприятий (организаций)», «Налоговое планирование в организации».

**Теоретическая значимость**диссертационного исследования заключается в совершенствовании научного подхода к анализу налога на добавленной стоимость в финансовом механизме организации. Полученные

диссертантом научные результаты могут быть также использованы при проведении курсов повышения квалификации для работников налоговых органов и коммерческих структур в НП «Палата налоговых консультантов».

**Апробация результатов исследования.**Основные выводы результаты исследования внедрены и используются в работе финансового департамента ЗАО «Дон-Текс». Теоретические и методологические положения исследования используются в учебном процессе Московского университета управления Правительства Москвы.

**Объем публикаций по теме диссертации.**Основные результаты исследования изложены автором в 7 научных публикациях, общим объемом 11,58 п.л., из них 3 работы объемом 1,2 п.л. опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

**Структура и объем работы**определяются ее целью, задачами и внутренней логикой исследуемой проблемы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованных материалов, включающего 93 источника, 5 приложений; содержит 7 рисунков, 15 таблиц, 31 формулу, включая авторские.

## Добавленная стоимость как экономическая категория и показатель

Рассмотрение теоретических основ обложения добавленной стоимости необходимо начинать с рассмотрения содержания категории «добавленная стоимость» в работах классиков и современных ученых, с тем, чтобы попытаться определить ее адекватно современной теории финансов и описать, соответствующий такому содержанию, механизм расчета показателя «добавленная стоимость».

Природа добавленной стоимости в современной экономической науке объясняется посредством переосмысления с учетом современных экономических реалий, двух, считаемых классическими, противоречивых между собой теорий. Первая теория, основоположниками которой являются А.Смит, Д. Риккардо и К.Маркс — это классическая концепция прибавочной стоимости, где источником новой стоимости является прибавочный труд наемных работников. Другая теория, высказанная такими экономистами как Ж.Б. Сей и Дж.Б.Кларк, утверждает, что в создании стоимости участвуют труд, капитал и природа.

Работы А. Смита и Д. Рикардо создали методическую базу, на основе которой К. Марксом в его известной работе «Капитал» была сформулирована теория прибавочной стоимости.

А. Смит в труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» утверждал «Стоимость, которую рабочие прибавляют к стоимости материалов, распадается сама ... на две части, из которых одна идет на оплату их заработной платы, а другая на оплату прибыли их предпринимателя на весь капитал, который он авансировал в виде материалов и заработной платы» [58, с. 199].

Д. Рикардо также говоря о взаимосвязи заработной платы и прибыли сформулировал закон, согласно которому они находятся в обратно пропорциональной зависимости. Он пришел к такому заключению: « Какая доля продукта уплачивается в форме заработной платы - вопрос в высшей степени важный при изучении прибыли, ибо нужно сейчас же заметить, что последняя будет высока или низка в той же самой пропорции, в какой будет низка или высока заработная плата [56, с. 46].

В концепции прибавочной стоимости, разработанной К. Марксом в его известном труде «Капитал» [47], интересным в отношении современного понимания добавленной стоимости является то, что новую стоимость создают наемные работники. При этом необходимый труд создает эквивалент заработной платы, а прибавочный труд производит прибавочную стоимость (прибыль), достающуюся собственникам вещественных факторов производства.

Идеолог противоположной концепции, французский экономист Жан-Батист Сэй утверждал, что в процессе создания новой стоимости равноправно участвуют труд, капитал и природа [33, с. 252]. Эту идею, американский экономист Джой Бейтс Кларк развил, создав учение о предельной производительности труда и капитала. Дж.Б. Кларк писал «Цель этой работы - показать, что распределение общественного дохода регулируется общественным законом и что этот закон, действуй он без сопротивления, дал бы каждому фактору производства ту сумму богатства, которую этот фактор создает [41].

## Проблемы элементов налога на добавленную стоимость в российской практике

В НК РФ в качестве общего правила устанавливается, что реализацией товаров (работ, услуг) признается только возмездная передача права собственности на товары, возмездная передача результатов выполненных работ одним лицом для другого, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, передача имущественных прав. При этом допускается расширение числа операций, признаваемых реализацией товаров (работ, услуг), за счет передач на безвозмездной основе, однако все такие расширения и дополнения общего правила должны быть специально предусмотрены в НК.

В целях НДС реализацией товаров (работ, услуг) дополнительно признается также передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе.

Признание какой-либо операции объектом налогообложения в большинстве случаев будет означать, что всякое совершение такой операции подлежит налогообложению. Тем не менее, и из этого правила есть исключения, выводящие отдельные операции из-под налогообложения. На этих правилах остановимся более подробно, поскольку их применение может вызывать некоторые разночтения.

Для признания операции реализацией товаров (работ, услуг) подлежащей налогообложению не имеют значения форма оплаты и порядок расчетов между продавцом и покупателем, способ и время поставки товаров или оказания услуг, национальная принадлежность компании, гражданство или наличие статуса налогового резидента у физического лица, а также другие обстоятельства.

Не признаются реализацией товаров (работ, услуг) и выводятся из-под налогообложения некоторые операции, наиболее важными из которых являются:

- передачи имущественных прав от реорганизуемой организации ее правопреемникам;

- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер. К таким передачам относятся, в частности, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, вкладов по договору простого товарищества, паевых взносов в паевые фонды кооперативов; передачи имущества в виде возврата участнику организации (простого товарищества) его доли при выходе из этой организации (простого товарищества) либо при ее ликвидации. Такие операции не считаются реализацией в пределах первоначального взноса указанных участников, при этом передача имущества (его получение акционерами или товарищами) сверх первоначального взноса рассматривается как обычная реализация.

Представляется, что в совокупности нормы о непризнании подобных операций реализацией являются далеко не бесспорными с точки зрения их целесообразности, поскольку при отсутствии детализации в отношении их применения позволяют путем построения схем с созданием и последующей ликвидацией дочерних организаций или простых товариществ существенно экономить на налоговых платежах. Освобождение операций от НДС оказывает искажающее влияние на принимаемые хозяйственные решения, хотя нормы налогового законодательства не должны быть решающим условием для выбора форм или способов осуществления бизнеса.

## Методические основы взаимосвязи параметров НДС с показателями, характеризующими функционирование финансового механизма

Принятие решений в области воздействия собственных финансовых показателей на НДС, а также на взаимосвязанные с ним неналоговые аспекты хозяйственной деятельности необходим современный методический инструментарий количественной оценки. В современных условиях создание такого методического инструментария необходимо для принятия обоснованных решений в сфере финансов и возможно с точки зрения состояния научной мысли в этом направлении [32] и существующих в современной практике способов аккумулирования финансовой информации [43].

Разработка методического инструментария количественной оценки влияния параметров НДС на финансовый механизм организации требует решения нескольких взаимосвязанных друг с другом вопросов.

Во-первых, определения методических основ взаимосвязи параметров НДС с показателями финансово-хозяйственной деятельности, характеризующими функционирование финансового механизма организации - налогоплательщика. Решение этого вопроса позволит нам сказать о том, в чем суть количественных параметров НДС, а также каковы могут быть направления исследования их взаимосвязи с теми показателями хозяйственной деятельности, которые характеризуют ее важнейшие, с точки зрения современного финансового менеджмента аспекты: финансовое состояние и деловую активность.

Во-вторых, исследование влияния НДС на финансовую устойчивость организации-налогоплательщика в качестве одного из ключевых факторов, характеризующих финансовое состояние в долгосрочной перспективе. При этом предполагается рассмотрение влияния НДС на ликвидность, платежеспособность и, собственно, финансовую устойчивость организации-налогоплательщика на основе использования горизонтального, вертикального и факторного методов аналитических процедур в современном финансовом менеджменте.

В-третьих, разработка механизма оценки целесообразности влияния на параметры НДС с позиций деловой активности. В действующих условиях формирования и погашения налоговых обязательств по НДС закрепленных НК РФ [43], такой механизм оценки, прежде всего, должен отражать различные направления эффективности управления оборотным капиталом, авансируемым на срок менее одного финансового года, однако не в полной мере возвращаемым с каждым оборотом. В связи с чем, возникают задачи оценки влияния НДС на: потребность в оборотном капитале, на показатели оборачиваемости и рентабельности, а также на денежные потоки.

Данный подраздел третьей главы диссертационного исследования посвящен решению первого из перечисленных вопросов об определении сущности и факторов, определяющих параметры НДС и возможные направления исследования их влияния на различные показатели финансово-хозяйственной деятельности организации - налогоплательщика.