Пеняскина Мария Владимировна. Совершенствование налогообложения прибыли предприятий в современных условиях : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : М., 2005 186 c. РГБ ОД, 61:05-8/3116

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ 10

1.1. Прибыль и ее значение в финансовой деятельности предприятий 10

1.2. Развитие концептуальных положений налогообложения прибыли предприятий 23

1.3. Место налогообложения прибыли в рыночной экономике 45

Глава II. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ КАК ИНСТРУМЕНТ РЕГУЛИРОВАНИЯ

ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ 61

2.1. Эволюция основных элементов расчета прибыли, подлежащей налогообложению 61

2.2. Трансформация расходов при исчислении налогооблагаемой прибыли 90

2.3. Перспективные направления совершенствования налогообложения прибыли 117

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 143

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ И

ИСТОЧНИКОВ 156

ПРИЛОЖЕНИЯ

**Введение к работе**

**Актуальность исследования**обусловлена необходимостью совершенствования налогообложения прибыли предприятий, которое находится на стыке всех социальных и экономических интересов государства и налогоплательщиков. Трансфертное ценообразование; максимизация прибыли путем роста цен при полном игнорировании задач перспективного развития; сокрытие части доходов; амортизационная политика; деформация цен, финансовых потоков, объемов выпуска и поставок продукции; налоговое стимулирование; неоправданная сложность и трудоемкость исчисления прибыли не позволяют государству широко использовать налоговые методы в регулировании экономики и иметь существенный источник доходов бюджета.

Переход к рыночным отношениям потребовал осуществления новой финансовой политики, направленной на усиление ее воздействия на ускорение социально-экономического развития России, рост эффективности производства и укрепление финансов государства. Важным показателем интенсификации производства и повышения его эффективности является прибыль, которой принадлежит одно из центральных мест в общей системе стоимостных инструментов и рычагов управления (финансы, кредит, цены и т. д.). Она предопределяет финансовое положение организаций, уровень удовлетворения личных и общественных потребностей работников, гарантирует полноту и своевременность выполнения обязательств хозяйствующих субъектов перед финансово-кредитной системой и характеризует эффективность производства. За счет налога на прибыль в бюджет формируется значительная часть финансовых ресурсов всех уровней власти.

Налог на прибыль предприятий является одним из основных в налоговой системе России. Плательщиком налога на прибыль выступает получатель дохода, т.е. данный налог не перекладывается на конечного потребителя продукции, как при косвенном налогообложении. Этот налог позволяет государству регулировать экономические процессы, достаточно эффективно влиять на развитие производства. В то же время налоги — очень

чувствительный инструмент. Поэтому установленные государством чрезмерно высокие ставки налога могут привести к свертыванию производства. Не случайно в Бюджетном Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике на 2002 год» одним из стратегических направлений налоговых реформ было определено снижение налога на прибыль предприятий с целью уменьшения налоговой нагрузки на товаропроизводителя.

Налог на прибыль широко применяется в практике налогообложения в странах с рыночной экономикой и играет важную роль в развитии экономики государства. Опыт налогообложения развитых стран свидетельствует о высокой доле поступлений налога на прибыль в доходах консолидированного бюджета. В России налог на прибыль также служит одним из основных доходообразующих налогов.

Проблема поиска оптимального налогообложения прибыли является актуальной не только для России, но и для многих государств. Зарубежные варианты налогообложения прибыли достаточно разнообразны. Вместе с тем, ряд отдельных проблем, в рамках избранной темы исследования, имеет решение в мировой практике, поэтому учет ее достижений и неудач представляется необходимым и обязательным; позволяет определить те направления, по которым следует двигаться в целях выравнивания налогового бремени между налогоплательщиками.

Разработанность темы исследования. Проблемы налогообложения прибыли достаточно широко представлены как в западной, так и в отечественной экономической литературе. К наиболее интересным работам, связанным с темой диссертации, относятся труды представителей различных экономических течений, начиная с основоположников классической политэкономии: А. Смита, Д. Рикардо, У. Петти, Ж. Сисмонди, Ж.-Б. Сэя, Дж.С. Милля, К. Маркса, А.Маршалла, Дж. Кейнса, Р. Масгрейва, Л. Киммеля, Д. Марги, А. Чандлера, К. Виксела и др.

В России широкая полемика по вопросам теории налогов велась до революции 1917 г. и в основном затрагивала сущность налогов, их форм, видов, выполняемых ими функций. Таких ученых-экономистов, как

А.Тривус, Н.Тургенев, И.Озеров, А.Исаев, А.Соколов, В.Твердохлебов, И. Посошков, Д. Боголепов, Н. Яснопольскии и др., труды которых представляют собой неоценимый вклад в теорию налогов, по праву можно отнести к классикам отечественной экономической науки. В современной российской экономической литературе вопросы налогообложения в целом и налогообложения прибыли предприятий, в частности, исследуются в работах: Брызгалина А.В., Врублевской О.В., Горского И.В., Дробозиной Л.А., Князева В.Г., Кодацкого В.П., Кузиной Г.П., Лугового В.А., Малис Н.И., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Пелеляева С.Г., Погорлецкого А.И., Подпорина Ю.В., Пушкаревой В.М., Родионовой В.М., Романовского М.В., Сычева Н.Г., Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Юрова В.Ф., Юткиной Т.Ф. и др.

Однако в современных условиях необходимы новые исследования в этой сфере, ориентированные на ускоренное развитие экономики.

В работе использовались такие **методы**исследования как диалектический и исторический подходы, сравнительно-аналитический, экономико-статистический, а также метод системного анализа.

**Информационную базу**для практического решения задач исследования составили: труды зарубежных и отечественных экономистов, раскрывающие положения общей теории налогов, принципы налогообложения, действующее налоговое законодательство Российской Федерации, нормативно-методические документы, государственная статистическая отчетность Российской Федерации; отчеты и аналитические справки Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (с ноября 2004 г. - Федеральной налоговой службы), материалы периодической печати.

**Цель и задачи исследования.**Основной **целью**диссертационного исследования является изучение, анализ и обобщение научных подходов и практики совершенствования налогообложения прибыли предприятий, которое позволит повысить эффективность функционирования налога на прибыль при сохранении его в качестве важного источника доходов консолидированного бюджета и усилении стимулирующей роли в обеспечении экономического роста и технического совершенствования производства.

Для этого в работе были поставлены следующие **задачи:**

раскрыть экономическое содержание прибыли, функции и роль прибыли в условиях рыночной деятельности организаций и социально-экономическую природу налога на прибыль, его роль и значение в формировании доходов бюджетов всех уровней;

выявить основные направления современной налоговой политики государства в области налогообложения прибыли и упрощения администрирования налога на прибыль;

систематизировать положительные и негативные стороны действующей практики определения доходов для целей налогообложения прибыли организаций и недостатков действующего налогового законодательства, воздействующих на минимизацию исчисляемого налога на прибыль;

определить направления совершенствования учета расходов при исчислении налога на прибыль;

обосновать необходимость льгот по налогу на прибыль с точки зрения их эффективности и влияния на экономический рост;

выработать предложения по совершенствованию нормативной базы по налогообложению прибыли, способствующей и стимулирующей развитие предпринимательской активности и ограничение теневой экономики.

**Объектом**исследования является система налогообложения прибыли предприятий и направлений повышения ее эффективности.

**Предметом**исследования является система экономических отношений в процессе налогообложения прибыли, стимулирующих экономический рост и эффективное развитие с одной стороны и наполнение доходной части консолидированного бюджета с другой.

**Научная новизна**диссертационного исследования, полученная лично автором, заключается в следующем:

1. Уточнена социально-экономическая природа налога на прибыль. Исследование подтвердило, что в рыночной экономике прибыль занимает центральное место, выражая разносторонние экономические связи в воспроизводственном процессе **и**выступая в качестве главной цели

предпринимательской деятельности. Ее максимизация является универсальным принципом, практическая реализация которого превращает прибыль в главную движущую силу и основной источник экономического и социального развития не только отдельных организаций, но и страны в целом через механизм распределения и перераспределения — налогообложение, которое занимает центральное место в любой налоговой системе, в том числе в российской.

1. Раскрыты особенности развития налогообложения прибыли в условиях проводимых реформ в России, что в целом соответствует тенденциям, происходящим в мире, которые стимулируют процесс легализации теневой экономики и, соответственно, должны привести к увеличению налоговых доходов консолидированного бюджета за счет активизации предпринимательской деятельности, в том числе: отмена налоговых льгот при одновременном снижении ставки налога на прибыль с 35 до 24%; открытый перечень расходов, принимаемых к вычету; существенная либерализация амортизационной политики; определение дохода по методу начислений; введение налогового учета; перенос убытков на будущее в течение 10 лет.
2. Определены основные причины типовых ситуаций, приводящие к минимизации исчисляемого налога на прибыль, в том числе: манипуляция ценами, контрагентами, перенос деятельности на территорию зон или государств с более льготным налогообложением (регистрация бизнеса в офшорных зонах на территории России и за рубежом, использование финансовых, в том числе страховых схем и т. д.); сокрытие облагаемых оборотов в результате неотражения или неполного отражения соответствующих данных в бухгалтерском и налоговом учете, и, соответственно, отрицательно воздействующие на факторы, обеспечивающие рост экономики.
3. Выявлены положительные результаты отмены налоговых льгот, соответствующие основному принципу построения налогообложения прибыли - справедливому выравниванию налогового бремени на налогоплательщиков.

**На защиту выносятся**следующие основные положения:

выявленные тенденции и противоречия определения доходов для целей налогообложения прибыли предприятий (Налоговый кодекс не стал законом прямого действия; стремление предпринимателей к максимизации прибыли, в том числе в результате занижения прибыли (нецелевое использование амортизационных отчислений, «серые» схемы, значительные масштабы теневой экономики, открытый перечень расходов); нельзя одинаково подходить к налогообложению крупного и малого бизнеса). Устранение названных противоречий позволит более полно реализовать функции налога на прибыль;

обоснование предложения о расширении налогооблагаемой базы для исчисления налога на прибыль на сумму использованной по нецелевому назначению амортизации. Огромная разница между амортизационными отчислениями и суммой инвестиций в основной капитал указывает на удовлетворение текущих потребностей производства (выплату зарплаты, пополнение оборотных средств и т.д.), а не на перспективные нужды, что свидетельствует об уводе от налогообложения прибыли в крупных размерах;

обоснование необходимости и методология изъятия сверхприбыли в нефтедобывающей отрасли, так как введение пропорционального налога в период огромной дифференциации доходов противоречит теории налогов и проверенной временем мировой практике налогообложения. Налог на сверхприбыль, вопреки сопротивлению соответствующих предпринимателей, станет условием справедливого распределения налоговой нагрузки на налогоплательщиков и увеличения доходов консолидированного бюджета страны, а также будет способствовать более быстрому достижению целей развития экономики России.

Практическая значимость результатов исследования состоит в возможности их применения органами государственного управления при формировании перспективных направлений совершенствования налогообложения прибыли предприятий. В диссертационном исследовании содержатся выводы и конкретные предложения, которые могут способствовать более справедливому распределению налоговой нагрузки на налогоплательщиков, а также увеличению налоговых доходов бюджета.

Конкретные рекомендации автора относятся к:

устранению недостатков действующего налогового механизма налогообложения прибыли, исключающих минимизацию налоговой базы для исчисления налога на прибыль предприятий;

сокращению налоговых привилегий, способствующих повышению качества налоговой политики и невмешательства в экономические отношения;

обоснованию пересмотра порядка налогообложения прибыли экспортоориентированных отраслей экономики на примере нефтедобывающей отрасли.

**Апробация результатов исследования.**Основные положения и выводы, содержащиеся в диссертации, обсуждены на V-IX Международных научно-практических конференциях «Проблемы менеджмента и рынка» (г.Оренбург, 2000-2004 гг.). Отдельные предложения по внесению изменений в Налоговый кодекс направлены в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, а также в Законодательное Собрание Оренбургской области на обсуждение в порядке законодательной инициативы, в том числе по доходам, учету доходов и расходов, ст. 40 Налогового кодекса (с целью избежания реализации налогоплательщиками товаров (работ, услуг) по заниженным ценам определить, что для целей налогообложения, цена реализации должна быть установлена с учетом рентабельности в разрезе основных отраслей экономики; для предприятий-монополистов установить минимальную цену реализации товаров (работ, услуг)) и др.

**Публикации.**По теме диссертации опубликовано 6 работ, общим объемом 1,1 п. л.

**Структура**диссертации состоит из введения, двух глав, включающих 6 параграфов, заключения, списка использованной литературы и источников, включающего 122 наименования. Работа изложена на 186 страницах, содержит 24 таблицы, 7 рисунков и 15 приложений.

## Прибыль и ее значение в финансовой деятельности предприятий

Необходимое условие получения прибыли — определенная степень развития производства, обеспечивающая превышение выручки от реализации продукции над произведенными затратами.

Прибыль — это особый систематически воспроизводимый ресурс хозяйствующего объекта, конечная цель бизнеса.

Экономическая сущность прибыли является одной из наиболее сложных и дискуссионных проблем в современной экономической теории.

С экономической точки зрения прибыль - это разность между денежными поступлениями и денежными выплатами. С хозяйственной точки зрения прибыль — это разность между имущественным состоянием организации на конец и начало отчетного периода.

В качестве основного критерия результатов хозяйственной деятельности в рыночном хозяйстве принято считать прибыль, определенную как превышение доходов организации над ее расходами. Обратное положение называется убытком.

Прибыль является внутренним источником текущего и долгосрочного развития, источником возрастания рыночной стоимости предприятия, индикатором его кредитоспособности, показателем конкурентоспособности предприятия при наличии стабильного и устойчивого уровня прибыли, гарантом выполнения предприятием своих обязательств перед государством, источником удовлетворения социальных потребностей общества.

В системе экономических учений теория прибыли характеризуется экономистами как одна из наиболее сложных. Эта сложность определяется многообразием сущностных сторон, которые отражает категория прибыли, а также многообразием обличий, в которых она выступает.

По мере развития экономической теории определение понятия "прибыль" постоянно изменялось и усложнялось. Прибыль является одной из основных экономических категорий товарного производства, выражающих совокупность сложных экономических отношений. Первые попытки объяснить экономическое содержание понятия "прибыль" были предприняты еще в XVI—XVIII в. в. Так, англичанин Томас Мен («Рассуждение о торговле Англии с Ост-Индией» (1621), «Богатство Англии во внешней торговле или баланс внешней торговли как регулятор нашего богатства» (1630)) и министр финансов Франции Жан Батист Кольбер утверждали, что возникновение прибыли связано с внешней торговлей - поскольку товары за границей продаются по более высоким ценам, чем внутри страны. Представители классической школы политэкономии А. Смит и Д. Рикардо видели источник прибыли в производстве. Они считали, что при обмене созданного товара на деньги кроме оплаты всех расходов возникает еще "нечто", что является компенсацией предпринимателю за риск, т.е. прибыль. Величина прибыли при этом определяется только величиной капитала и не связана с заработной платой.1

В свою очередь, существует несколько разновидностей концепции "теории производства". Например, теория производительности капитала (Д. Кларк «Философия богатства» (1886), «Распределение богатства» (1889), «Возможность построения научного закона заработной платы» (1899), «Проблема монополий» (1901), «Основы экономической теории» (1901)) рассматривает прибыль как трудовой доход предпринимателя. Такая трактовка прибыли была выдвинута еще в XIX в. и развита немецким ученым В. Рошером («Очерк политической экономии с точки зрения исторического метода»), определяющим прибыль как предпринимательскую зарплату. В соответствии с трудовой теорией стоимости К. Маркса источником прибыли является труд работников производственной сферы экономики, которые создают прибавочный продукт, прибавочную стоимость, а прибыль, соответственно, является превращенной формой прибавочной стоимости.1 Маркс показывает, что вследствие различного органического строения индивидуального капитала, межотраслевой конкуренции происходит процесс перелива капитала между отраслями, который завершается образованием средней нормы прибыли, средней прибыли и цены производства. В результате каждый получает прибыль пропорционально затратам капитала на производство товара.

Объясняя образование торговой прибыли, Маркс показал, что торговый капитал также является обособившейся частью промышленного капитала, а источником торговой прибыли является та же самая прибавочная стоимость, созданная рабочими; часть её промышленник уступает торговцу. Такая же точка зрения на прибыль господствовала в советской экономической литературе.

## Развитие концептуальных положений налогообложения прибыли предприятий

Налоговая политика государства является отражением проводимой экономической политики. В то же время от результатов проводимой налоговой политики в значительной степени зависит то, какие коррективы вынуждено вносить государство в свою экономическую политику.

Имея относительную самостоятельность, налоговая политика должна опираться на научную теорию налогов, без чего она становится схоластичной, развивается стихийно, методом проб и ошибок.

Теория налогов развивалась и совершенствовалась по мере развития экономики, укрепления государства, расширения его функций и усиления его воздействия на развитие экономики.

Принципы налогообложения привлекали внимание практиков и теоретиков с момента возникновения налогов. Разработка их опиралась на индивидуалистические теории государства и налогов, которые рекомендовали государству как можно меньше обременять плательщика и с помощью налогов удовлетворять только потребности казны, не вмешиваясь в хозяйственные процессы, что означало приоритет интересов плательщика налогов. Одним из первых экономистов, поднявших вопрос о необходимости обоснования определенных правил по которым нужно собирать налоги, был У. Петти. В своем научном труде "Трактат о налогах и сборах" (1662) он отмечал недопустимость дискриминации, двойного обложения, уклонения от налогов.

А. Смит является центральной фигурой классической экономической теории. Пятая книга труда Смита "Исследование о природе и причинах богатства народов" (1776) представляет собой учение о финансах. Смит обосновал рекомендации по осуществлению налоговой программы, дал определение налогу как способу обеспечения доходов государства, определил источники уплаты налогов: ренту, прибыль и заработную плату, вывел фундаментальные и основополагающие принципы налогообложения, не потерявшие свою актуальность и в настоящее время.

1. Принцип справедливости.

"Подданные государства должны участвовать в покрытии расходов правительства, каждый по возможности, сообразно своей относительной платежеспособности, то есть соразмерно доходам, которыми он пользуется под охраной правительства".

2. Принцип определенности.

"Налог, который должен уплатить каждый, должен быть точно определен, а не произволен. Размер налога, время и способ его уплаты должны быть ясны и известны как самому плательщику, так и всякому другому".

3. Принцип удобства.

"Каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие наиболее удобны для плательщика".

4. Принцип дешевизны.

«Каждый налог должен быть так устроен, чтобы он извлекал из кармана плательщика возможно меньше сверх того, что поступает в кассы государства".1

Налоговая система России также опирается на эти принципы. Так, налогом на прибыль облагается прибыль, полученная налогоплательщиком (полученный доход, уменьшенный на величину производственных расходов) по единой налоговой ставке для всех предприятий, независимо от вида деятельности, отменены льготы, что можно считать справедливым, поскольку все налогоплательщики ставятся в равные условия. То есть действует принцип справедливости, выраженный в соразмерности налога с доходами налогоплательщика. Для всех налогоплательщиков применяется единый порядок исчисления налогооблагаемой базы, сроков и способов уплаты налога. В то же время, некоторые элементы системы налогообложения прибыли нельзя назвать соответствующими вышеперечисленным принципам налогообложения. В частности, авансовый способ уплаты налога на прибыль не вписывается в принципы определенности и удобства, а тем более справедливости. Налогоплательщик вынужден отвлекать необходимые ему оборотные средства на уплату налога, источник уплаты которого еще не получен.

class2 **НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ КАК ИНСТРУМЕНТ РЕГУЛИРОВАНИЯ**

**ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ** class2

## Эволюция основных элементов расчета прибыли, подлежащей налогообложению

Налог на прибыль — один из самых сложных налогов в налоговой системе России, является федеральным налогом и представляет собой один из центральных элементов налоговой системы.

Налог на прибыль самый надежный на протяжении многих лет источник бюджетов всех уровней. Построение этого налога реализует не только фискальную функцию налогов, но и стимулирующую.

Налог на прибыль в отличие от ряда других налогов существовал все годы советской власти, перестройки и существует в настоящее время. Соответственно объектом обложения всегда была прибыль. В то же время определение объекта налогообложения постоянно меняется.

В построении налога на прибыль основными элементами являются налогооблагаемая база и налоговая ставка, которые превращают налог на прибыль в эффективный инструмент воздействия на общественное производство.

Ставка налога на прибыль и определяет, в какой мере данный налог сочетает в себе стимулирующую и фискальную функции.

В России 90-х годов фискальная направленность налога на прибыль не вызывала сомнений. В 1999г. правительство России предприняло первые шаги по снижению фискальной нагрузки на прибыль: с 1 апреля 1999г. ставка налога на прибыль сократилась с 35 до 30%, по высокорентабельным видам деятельности (банковская, биржевая, брокерская, страховая, посредническая) предельная ставка налога также была снижена с 43 до 38%. В России по аналогии с опытом Франции, Италии, Греции, Дании, Швеции и др. с 01.01.02г. установлена единая ставка налога на прибыль. Однако применение единой ставки не бесспорно, так как предприятия работают в различных условиях, по-разному воспринимают технический прогресс, имеют разные масштабы хозяйственной деятельности и т.д. В промышленно развитых странах ставка налога на прибыль ориентирована, прежде всего, на развитие производства. Учитывая экономическое неравенство предприятий, во многих странах1 применяются дифференцированные ставки налога на прибыль. Например, в США они ступенчаты: за первые 50 тыс. долл. прибыли уплачивается 15%, за следующие 25 тыс. долл. — 25% и за оставшуюся сумму прибыли — 35%. Соответственно, малые предприятия по размерам своей прибыли оказываются на первой ступени, которой соответствует самая низкая ставка налога. Значительная часть средних предприятий также работает в режиме щадящего налогообложения. Основная часть прибыли всех остальных предприятий облагается по самой высокой налоговой ставке.

В Великобритании малые предприятия выделяются по сумме прибыли: в диапазоне до 250 тыс. фунтов стерлингов, для них установлена налоговая ставка — 25%. Для всех остальных предприятий установлена единая более высокая ставка.