Сивер Наталия Николаевна. Совершенствование механизма взимания налога на прибыль организаций : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10. - Новочеркасск, 2005. - 139 с. : ил. РГБ ОД

**Содержание к диссертации**

Введение

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ 11

1.1 Трансформационная динамика основ налогообложения 11

1.2 Влияние различных видов налогов на развитие экономики 27

ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ЮРИДИЧЕ СКИМИ ЛИЦАМИ 40

2.1 Налогообложение прибыли предприятий в 1992-1998 г.г 40

2.2 Методико-методологические особенности учета прибыли организаций на современном этапе 47

2.3 Практика налогообложения прибыли организаций 69

НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИЙ , 93

3.1 Совершенствование законодательства о налогах и сборах в условиях налоговой реформы 93

3.2 Усиление регулирующей роли налога на прибыль 109

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 122

ПЕРЕЧЕНЬ ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУ

РЫ 126

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Обобщение мирового и отечественного опыта повышения эффективности системы налогообложения свидетельствует о необходимости особого внимания к расчету и взиманию корпоративных налогов (прежде всего - налога на прибыль организаций, подвергающегося в зарубежной финансовой практике серьезной критике).

Сложности, возникающие перед налоговыми органами в попытке «уловить» прибыль предприятия от всех видов деятельности, связаны с недавней «раздвоенностью» учета на бухгалтерский и налоговый, с проблемами налогообложения филиалов и обособленных подразделений организаций, с применением трансфертных цен.

С переходом с 1 января 2002 г. на новые налоговые технологии по отдельным налогам у организаций возникло значительное число проблем практически по всем аспектам механизма реализации налогообложения - по расчету доходов, расходов и налогооблагаемой базы.

В этой ситуации актуализировалось изучение методологических основ квалификации налога на прибыль организаций (Гл. 25 НК РФ), поскольку правительство Российской Федерации и Министерство по налогам и сборам РФ ввело особый адаптационный период для приведения в соответствие с новыми требованиями доходов и расходов организации, оценки объектов налогообложения и их классификации.

Прошедшие два года применения нового порядка формирования и взимания налога на прибыль показали определенное несовершенство законодательства по данному налогу в связи с недостаточной разработанностью мето-дико-методологических подходов к нему. Не случайно только за последний год в новый закон по налогу на прибыль было внесено более ста законодательных поправок и изменений.

Необходимость обновления теоретико-методологической трактовки закона о налоге на прибыль предопределило актуальность разработки и такого его элемента, как целостная концепция системного совершенствования меха-

низма начисления и взимания налога на прибыль организаций. Характерной особенностью названной концепции должна стать ее адекватность нового механизма взимания названного налога происходящим изменениям в законодательной базе. Однако практическая разработка Налогового кодекса РФ вошла в противоречие с общей целевой установкой обеспечения эффективности системы налогообложения. Более того, сложность расчетов и неоднозначность толкования отдельных норм налогового права по данному налогу способствовали резкому возрастанию нелегитимного сектора экономики, себестоимости работ, услуг и товаров, что в свою очередь способствовало снижению налогооблагаемой базы, сокращению доходной части бюджетов всех уровней (поскольку налог на прибыль организаций является бюджеторегули-рующим налогом).

Формирование новых методологических подходов к определению доходов предприятия, представляющих основу для взимания налога на прибыль организаций, возможно только на основе специального исследования практики его применения, выявления недоработок и определения перспективных тенденций в системе налогообложения с целью разработки предложения по его системному совершенствованию.

Степень разработанности проблемы. Проблема оптимизации российской системы налогообложения (и отдельных видов налогов) исследовалась Л. Абалкиным, Л. Андриановым, А. Ворониным, С. Глазьевым, А. Колесковым, Л. Лавровым, В. Лексиным, В.Мокрым, Р. Новоселовым, С. Павленко, Т. Поляком, Л.Прониной, М. Яндиевым.

Исследования косвенного налогообложения отражены в работах Т. Вло-диной, О. Пчелинцева, Н. Косаревой.

Решению задачи бюджетного федерализма посвящены работы А.Владимировой, Б. Златкис, Л. Игониной.

Развитию и анализу современного налогообложения посвящены работы А. Брызгалина, Л. Дуканич, Г. Игнатовой, В.Князева, А.Козырина, Н.

Кузнецова, О. Мещеряковой, П. Мостового, И. Перонко, В.Пушкаревой, Д. Черника, С. Шаталова.

Налоговое право представлено в работах И. Антонюка, А. Брызгалина, С. Пепеляева.

Теоретико-методологические аспекты налогообложения, касающиеся формирования налоговых доходов бюджетов, рассматривают в своих трудах О. Богачева, И. Горский, Ю.Данилевский, Ю.Любимцев, Л. Маршавина, Л. Павлова, В. Пансков.

Однако при всей ценности проведенных исследований теоретические, методологические и прикладные аспекты проблемы формирования и дифференциации отдельных видов налогов остаются слабо разработанными. Проблемы формирования целостной концепции развития бюджетной обеспеченности субъектов налоговых отношений (особенно на муниципальном уровне) и механизма их функционирования решены не полностью. Трансформация налоговой политики требует научного подхода, интеграции со стратегией рыночного развития российской экономики в территориальных образованиях.

**Цель и задачи исследования.***Цель*диссертационного исследования состоит в поиске путей, направлений совершенствования механизма учета налогообложения прибыли организаций в посткризисной экономике России.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих *задач:*

определения трансформационной динамики основ налогообложения;

выявления влияния различных видов налогов на развитие экономики;

характеристики начальных основ налогообложения прибыли;

уточнения методико-методологических особенностей учета прибыли организаций;

исследования практики налогообложения прибыли организаций;

разработки предложений по совершенствованию законодательства о налогах и сборах в условиях налоговой реформы;

- определения направлений реформирования регулирующей роли налога на прибыль.

Объектом **исследования**является налоговая система Российской Федерации и современные тенденции ее развития. **Предметом исследования**выступает механизм взимания налога на прибыль организаций в современной экономике России.

**Теоретико-методологическую основу исследования**составляют фундаментальные положения экономической теории, теории налогообложения, труды отечественных исследователей, реализующих институциональный поход к проблемам организации системы налогообложения, межбюджетных отношений, налоговых режимов по взиманию отдельных видов налогов, законодательные акты, регламентирующие порядок налогообложения прибыли юридических лиц.

**Инструментарно-методический аппарат работы.**В процессе исследования закономерностей становления развития налога на прибыль, определения его институциональной основы, выявления особенностей функционирования в переходной экономике использованы категориальный анализ, субъектно-объектный, историко-генетический, системно-функциональный подходы, сравнительный анализ, динамические ряды.

**Нормативно-правовую базу**составили Конституция РФ, Гражданский, Таможенный, Налоговый, Бюджетный кодексы РФ, федеральные и региональные нормативные акты в области налогообложения, программные постановления и документы Правительства Российской Федерации, материалы исследований научных коллективов, конференций по анализируемой проблеме.

**Информационно-эмпирической базой**исследования послужили данные Госкомстата РФ, Министерства по налогам и сборам РФ, а также его территориальных органов, Министерства финансов РФ, материалы предприятий и организаций, авторские разработки, собственные расчеты соискателя за период 1999-2004 гг.

**Рабочая гипотеза диссертационного исследования**состоит в выдвижении и обосновании системы теоретических положений, согласно которым совершенствование модели функционирования налога на прибыль организаций основано на становлении действенного механизма учета налоговых доходов и расходов субъектов хозяйствования; в свою очередь, такой механизм может возникнуть не только на основе объективного репрезентативного анализа действующей практики налогообложения прибыли юридических лиц, но и в результате определения поэлементного состава налогооблагаемой базы, налоговых режимов, условий льготирования налогоплательщиков, недостатков и специфики сложившихся институтов с учетом обеспечения единых принципов и теоретико-методологических подходов к системе налогообложения прибыли организаций.

**Основные положения, выносимые на защиту:**

**1.**Процесс совершенствования налоговой системы - важнейшего элемента механизма государственного регулирования национальной макроэкономики - носит постоянный характер, обеспечивая поступление оптимальной на данный период доли доходов в бюджет. Однако неустойчивость и противоречивость существующей системы налогообложения, серьезные проблемы в области фискального федерализма, льгот, контроля, нестабильность налоговой политики и ее непосредственная зависимость от субъективных и конъюнктурных факторов способны вызвать долговременную не оптимальность финансовых параметров государственного бюджета.

2. Современный механизм взимания налога на прибыль организаций методологически усложнен порядком определения налогооблагаемой базы, формируемой в части доходов организации двумя методами: кассовым и методом начисления, а также любых расходов, документально подтвержденных. При этом в законодательном акте (25 гл. ч. 2 НК РФ) подчеркнуто, что расходы должны быть произведены для получения дохода, но не оговорен период получения дохода, что позволяет юридическим лицам необоснованно расходовать материальные, денежные ресурсы. Все это способствует значи-

тельному росту неконтролируемых во времени издержек и снижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

1. Система налогового учета является необходимым инструментом, обеспечивающим возможность с минимальными затратами для налогоплательщика исчислить размер прибыли, подлежащей обложению налогом на прибыль организаций в соответствии с положениями главы 25 НК РФ. Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета и данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиками самостоятельно. В случае соответствия порядка группировки и отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете финансовую отчетность предприятий и организаций можно считать более достоверной, что повышает обоснованность налогообложения прибыли предприятия.
2. При расчете и взимании налога на прибыль организации целесообразно признание в статусе особых объектов налогообложения недополученных организацией доходов, в качестве которых выступают присужденные (или уже признанные таковыми, но еще не компенсированные должником данной организации) штрафы, пени, а также другие виды материально-денежных санкций, законодательно определенные в случае нарушения условий договора.
3. В ситуации возмещения должником данной организации ее убытков и получения последней так называемых «внереализационных доходов» таковыми должны признаваться не всякие поступления, а только такие, которые получены налогоплательщиком как компенсация и в счет «возмещения упущенной выгоды»; всякая иная трактовка происхождения внереализационных доходов противоречит общим принципам определения доходов и основным началам налогового законодательства (это позволит исключить упоминание об «ущербе» из п.З ст.250 НК РФ).

**Научная новизна диссертационного исследования**состоит в развитии теоретических и методологических подходов к совершенствованию ме-

ханизма налогообложения прибыли организаций: конкретизации временного периода получения дохода организаций от произведенных затрат, признания объектами налогообложения не компенсируемых должнику непроизводительных потерь, изменения порядка возмещения убытков при упущенной выгоде, выявлении направлений и особенностей его развития в условиях трансформирующейся рыночной экономики России, что должно способствовать научно-обоснованному налогообложению в России.

Элементы научной новизны состоят в следующем:

выявлены наиболее эффективные направления совершенствования механизма налогообложения прибыли, заключающиеся в формировании доходов по кассовому методу и признании расходов в корреспонденции с прибылью конкретного отчетного периода;

обоснована необходимость четкой конкретизации в налоговом законодательстве периода времени, в котором должен быть получен доход юридического лица, с целью снижения издержек производителя и усиления оснований для их признания;

доказана первичность бухгалтерского учета по сравнению с налоговым, являющимся базовой подсистемой в логической структуре бухгалтерского учета, с отличием способов и приемов группировки, систематизации, обработки информации, с отражением налоговых обязательств плательщика, что способствует преодолению расхождений в бухгалтерском и налоговом учете и точности;

- обоснована необходимость признания объектами налогообложения  
недополученных предприятием доходов в виде присужденных и признан  
ных, но не компенсированных должнику штрафов, пеней и других санкций за  
нарушение условий договора, что способствует более обоснованному фор  
мированию налогооблагаемой базы предприятия.

- доказано, что при возмещении убытков внереализационными дохо  
дами должны признаваться только поступления, полученные  
налогоплательщиком в счет возмещения упущенной выгоды, поскольку иное  
противоречит принципам определения доходов и основным началам

принципам определения доходов и основным началам налогового законодательства (исключить упоминание об ущербе из п.З ст. 250 НК РФ);

**Теоретическая значимость исследования**состоит в разработке стратегии, обеспечивающей конструктивный подход к становлению и развитию налогообложения прибыли организаций, механизма его действия, при сохранении целостности единой системы налогообложения. Теоретические выводы, сделанные в результате исследования, могут быть использованы в учебном процессе при совершенствовании программ учебных курсов по теории налогов, специальных теоретических курсов «Налоги и налогообложение», «Налоговое планирование», «Налогообложение предприятий и организаций»; при разработке государственных концепций развития системы налогообложения, финансовой стратегии, устойчивого развития экономики государства.

**Практическая значимость исследования**заключается в разработке рекомендаций по совершенствованию налогообложения прибыли организаций. Это способствует усилению контроля за полученными организациями доходами и признанными расходами, а также обоснованному формированию налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, увеличению платежей в бюджеты различных уровней.

**Апробация работы.**Основные теоретические и практические результаты диссертационного исследования были представлены на межвузовских научно- практических конференциях на Юге России в 2000-2004 гг. в городах Анапе, Туапсе, Сочи, а также в шести научных публикациях автора общим объемом 1,4 п.л.

**Структура диссертационной работы**отражает логику исследования и алгоритм решения поставленных задач. Работа состоит из введения, трех глав, семи параграфов, заключения, списка использованных источников, приложения, содержит 10 рисунков, 6 таблиц, изложена на 147 страницах.

## Трансформационная динамика основ налогообложения

Поиски путей дальнейшего повышения эффективности налоговой системы относятся к области институциональных проблем. Формирование институтов в обществе подчиняется определенным законам, сформированным в работе Д. Норта1. Как было отмечено в этой работе, крупные институциональные изменения происходят медленно, так как институты любого общества являются результатом исторических перемен и их формирование зависит как от формальных, так и от неформальных ограничений.

Формальные ограничения (законы, конституции) можно изменить, путем принятия политических и юридических решений, неформальные ограничения (договоры и добровольно принятые кодексы поведения), воплощенные в обычаях, традициях и правилах поведения гораздо менее восприимчивы к сознательным человеческим усилиям.

Институциональные изменения носят обычно инкрементный, а не дискретный характер. Даже дискретные изменения, такие как революции и различные изменения политического режима (как насильственные, так и конституциональные), никогда не бывают абсолютно дискретными.

Эти особенности институциональных изменений необходимо учитывать при проведении налоговых реформ. Для получения оцениваемого эффекта от введения новых налогов, изменения системы их сборов необходимо время, которого тем больше, чем радикальнее проводимые изменения.

Налоговые органы накопили за годы реформ большой положительный опыт использования институциональных принципов при выстраивании взаимоотношений с налогоплательщиками. В период экономической и политической стабилизации, в который вступила страна, совершенствование институциональной составляющей налоговой системы создает хорошие предпосылки для повышения эффективности налоговой системы в целом.

Многочисленные проблемы, с которыми сталкивается любое государство при смене социально-экономической системы, и с которыми столкнулась Россия при переходе от административно-командной системы к рыночной экономике, условно можно разделить на три группы:

- проблемы либерализации и макроэкономической стабилизации;

- институциональные проблемы, к которым относится формирование развитой системы отношений частной собственности, налоговой системы, законодательства и других институтов;

- перспективы экономического роста, определяющие необходимость трансформации хозяйственной структуры.

Все три группы проблем, так или иначе, связаны с финансовым кризисом (август 1998 года), который произошел из-за резкого увеличения расходов бюджета, а также в связи с утратой традиционных источников наполнения бюджета.

В связи с этим особую роль приобрел процесс формирования налоговой системы как института, обеспечивающего поступления значительной доли доходов бюджета, и как одного из важнейших механизмов регулирования экономических процессов. Особенно важна регулирующая функция налогов при реформировании экономики, когда необходимо обеспечить ее структурную перестройку.

## Налогообложение прибыли предприятий в 1992-1998 г.г

Налог на прибыль предприятий пришел на смену налогу с доходов кооператоров и нормативов отчислений в бюджет, осуществляемых предприятиями и организациями сферы производства.

Налог на прибыль предприятий был введен с 1 января 1992 г. Он регулировался законом Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 в редакции последующих изменений и дополнений.

Субъектами (плательщиками) налога на прибыль являлись предприятия и организации (в том числе бюджетные), включая созданные на территории России предприятия с иностранными инвестициями, а также международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность. Кроме того, плательщиками являлись филиалы и другие аналогичные подразделения предприятий и организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный счет.

Следует иметь в виду, что не распространялось действие Закона о налоге на прибыль на предприятия, полностью принадлежащие иностранным инвесторам. В своей предпринимательской деятельности на территории РФ эти предприятия должны руководствоваться Законом Российской Федерации «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц».

Полностью были освобождены от налога на прибыль предприятия любых организационно-правовых форм — по прибыли от реализации произведенной ими сельскохозяйственной и охотохозяйственной продукции. Объектом налогообложения являлась облагаемая налогом прибыль предприятий и организаций. Особенности налогообложения прибыли того периода сводились к следующим моментам.

На промышленном предприятии различали несколько показателей прибыли, а если к этому добавить и те, которые были введены Законом о на- логе на прибыль, то получалась особая система показателей. Рассмотрим показатели прибыли, имеющие отношение к расчету налогооблагаемой базы того периода.

Балансовая прибыль, представляла собой сумму прибыли от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов и иного имущества, доходов от внереализованных операций, уменьшенных на величину потерь от внереализационных операций.

Валовая прибыль, отличала от балансовой тем, что:

- для целей налогообложения прибыли использовалась несколько иной расчет при определении прибыли от реализации основных фондов, нематериальных активов, МБП, а также при проведении бартерных и других аналогичных операций;

- при определении валовой прибыли убытки, получаемые от производства и реализации сельскохозяйственной продукции подсобного сельского хозяйства предприятия, в расчет не включалась. Это означало, что валовая прибыль увеличивалась на сумму убытков подсобного сельского хозяйства, так как при определении балансовой прибыли эти убытки были учтены.

Прибыль от реализации работ, услуг, продукции, определялась как разница между выручкой от реализации без НДС и акцизов и затратами на производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг).

При определении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества учитывалась разница между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества, увеличенной на индекс инфляции.

## Совершенствование законодательства о налогах и сборах в условиях налоговой реформы

С 1 января 1999 г. была введена в действие часть первая Налогового кодекса Российской Федерации, в которой предполагалось заложить правовую основу регулирования всех стадий налоговых отношений.

Во-первых, установлен исчерпывающий перечень налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации.

Мерой, обеспечивающей предсказуемость налогового законодательства, должно было стать установление на федеральном уровне основных элементов налогообложения по региональным и местным налогам, включая определение предельных размеров налоговых ставок.

С одной стороны предполагалось что, это оградит хозяйствующих субъектов от необоснованного повышения налоговой нагрузки. С другой стороны, региональные и местные органы власти смогут самостоятельно устанавливать по региональным и местным налогам отдельные элементы налогообложения для проведения налоговой политики.

Во-вторых, права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов закреплены законодательно. Основой взаимоотношений является закон. Одной из основных гарантий соблюдения прав налогоплательщиков являются требования, предъявляемые НК РФ к актам законодательства о налогах и сборах, касающиеся как содержания, так и порядка введения их в действие.

Согласно Налоговому Кодексу РФ органы исполнительной власти могут издавать нормативные акты только по тем вопросам, которые специально оговорены в Кодексе и по которым законодатель считает необходимым передать свои права по регулированию налоговых отношений. Данные положения призваны гарантировать стабильность условий предпринимательской деятельности.

В-третьих, определены основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов. Значительное место отводится в НК РФ регламентированию налогового администрирования - комплекса форм и методов осуществления налогового контроля.

Нельзя не отметить, что с введением в действие части первой НК РФ упорядочены процедуры налоговых проверок, постановки на налоговый учет. Впервые установлена ответственность за несоблюдение налогоплательщиками обязанности по постановке на учет, регламентирован порядок обмена информацией между налоговыми и иными органами в процессе осуществления налогового контроля.

Полнота правового регулирования налоговых отношений была обеспечена с введением в действие части второй НК РФ, которая посвящена порядку исчисления и уплаты федеральных налогов и сборов, принципам обложения региональными и местными налогами и сборами, а также специальными налоговыми режимами.

С 1 января 2001 г. введены в действие главы части второй НК РФ о налоге на добавленную стоимость, акцизах, налоге на доходы физических лиц и едином социальном налоге. Одновременно с их введением в действие практически полностью отменены налоги, уплачиваемые с выручки от реализации товаров, существенно снижено налогообложение фонда оплаты труда.

Начиная с 2001 г. вместо трехуровневой шкалы ставок подоходного налога с физических лиц действует единая ставка налога на доходы физических лиц в размере 13 % практически по всем видам доходов. Упрощен порядок расчета налога за счет фиксированных стандартных налоговых вычетов.

Отчисления в государственные внебюджетные фонды заменены единым социальным налогом. Установление регрессивной шкалы налогообложения позволяет снизить общий размер отчислений в фонды и создает стимул для работодателей увеличивать выплаты своим работникам.