Точилов Игорь Иванович. Механизм косвенного налогообложения отрасли (На примере предприятий пивоваренной промышленности) : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Екатеринбург, 2000 183 c. РГБ ОД, 61:00-8/698-1

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1 НАЛОГИ КАК ЭЛЕМЕНТ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ОБЩЕСТВА

Теоретическое содержание налогообложения 8

Воздействие уровня налогообложения на воспроизводственные процессы 18

Социально- экономическая сущность и состав косвенных налогов.

Влияние косвенного налогообложения на экономические интересы общества

ГЛАВА 2 ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Оценка финансово- экономического состояния пивоваренной промышленности 43

Анализ распределения косвенных налоговых поступлений по уровням бюджетов

Роль косвенных налогов в формировании доходной базы бюджета региона

Характеристика механизма косвенного налогообложения субъекта хозяйствования

ГЛАВА 3 ПРОБЛЕМЫ И ОСНОВНЫЕ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГОВ

3.1. Экономическое значение и особенности налога на добавленную стоимость 92

3.2. Оценка трансформации налогового механизма акцизов и лицензионного сбора 110

3.3. Концептуальные направления совершенствования косвенного налогообложения 119

3.4. Развитие пивоваренной промышленности как фактор экономических преобразований и обеспечения доходной базы бюджета 135

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

ПРИЛОЖЕНИЯ

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Налоги занимают особое место в системе финансовых отношений между государством и хозяйствующими субъектами. Специфика налогов обусловлена изменением формы собственности при внесении налоговых платежей, глубиной воздействия государства на экономическую систему, непосредственным влиянием на финансово-хозяйственное состояние предприятия и его возможности в дальнейшем совершенствовании производства. Налоги как элемент финансовых отношений имеют объективную сущность, но содержание налогообложения, его конкретные формы зависимы от социально-экономических устоев общества и соответствующих задач государства, решаемых на определенном этапе развития экономики.

Значительные колебания и противоречивые явления в макроэкономической ситуации в стране при переходе к рыночным условиям хозяйствования вносят сложные и глубокие изменения в совокупность налоговых платежей. Эта трансформация предопределяет текущее состояние, а также тактические и стратегические направления развития налоговой системы. Формирование свободного экономического сектора, расширение конкуренции, либерализация цен и нестабильное финансовое состояние предприятий требуют создания адекватной налоговой модели.

Теоретическое осмысление многоплановой налоговой модели в целом и косвенного обложения в частности является насущной необходимостью, особенно с точки зрения их теоретического и практического развития в Российской Федерации и непосредственного влияния на эффективность деятельности субъектов хозяйствования.

Исследование финансово- экономических аспектов функционирования пивоваренной промышленности, как звена пищевой отрасли, является чрезвычайно значимым направлением. На фоне общего критического текущего состояния национальной экономики пивоваренная промышленность выступает в качестве структурного элемента, в котором наблюдаются позитивные процессы. Они могут послужить основой восстановления и дальнейшего развития не только пивоваренных предприятий, но и других отраслей национального хозяйства и регионов.

Расширение рынка высококачественной продукции пивоваренной промышленности целесообразно с позиции предприятий, потребителей и государства. Государст-

венная заинтересованность обосновывается тем, что данная отрасль выступает источником значительных бюджетных поступлений. Пивоваренная промышленность занимает одно из ведущих мест по общему объему налоговых платежей. Отрасль также имеет низкий показатель по задолженности перед бюджетом, т.е. является стабильным и устойчивым источником бюджетных ресурсов.

Большое влияние на деятельность пивоваренных компаний оказьюает действующая система косвенного налогообложения. В настоящей работе сделана попытка определения основных направлений воздействия косвенных налогов на процесс функционирования пивоваренных предприятий и их инвестиционную активность, так как исследований по данному направлению недостаточно.

Это определило актуальность избранной темы диссертационного исследования и выступило основанием для дальнейших научных исследований.

Цель исследования состоит в изучении теоретических и практических основ организации налогообложения, обобщении воздействия косвенного налогообложения на финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов, а также выработке рекомендаций по совершенствованию действующей практики с учетом технико-экономических особенностей функционирования предприятий пивоваренной промышленности.

Задачи исследования конкретизированы и определены поставленной целью:

исследовать теоретические основы налогообложения, обращая особое внимание на оценку влияния уровня налогообложения на воспроизводственные процессы;

обобщить отечественные и зарубежные подходы к теории и практике косвенного налогообложения. Определить тенденции дальнейшего реформирования совокупности косвенных налогов в отечественной практике;

оценить роль косвенных налогов в формировании доходной части бюджетов всех уровней и установить их значимость в пополнении денежных ресурсов бюджета региона;

проанализировать финансово- экономические особенности пивоваренной промышленности с аргументацией мер государственного воздействия на текущее состояние и расширение деятельности предприятий отрасли;

предложить конкретные направления совершенствования налогового механизма пивоваренной промышленности, в частности практики взимания налога на до-

бавленную стоимость и акцизов с целью повышения инвестиционной активности пивоваренных предприятий.

**Объектом исследования**является совокупность экономических отношений, возникающих между государством, пивоваренной промышленностью и потребителями ее продукции. Эти отношения действуют в форме косвенных налогов, влияющих на объем бюджетных ресурсов, уровень потребления **и**финансово-инвестиционную деятельность пивоваренного предприятия.

**Предмет исследования**- сфера теоретических **и**методических вопросов по определению **и**оценке роли косвенного налогообложения в системе отраслевых денежных отношений.

**Методы исследования**послужили необходимым инструментом в достижении и реализации целей, поставленных в диссертационной работе. Методами исследования в виде индуктивного, дедуктивного подхода и системного анализа обеспечено получение и глубокая переработка фактического материала. При оценке и обработке материала использовались: математические модели; статистические методы сплошного **и**выборочного наблюдения, группировок, сравнительного анализа по динамическому развитию изучаемых показателей, средних величин; балансовый метод; методы классификации и графических изображений исследуемых явлений. Они выступили условием глубокого анализа и наглядности результатов исследования.

Теоретическую **и**методологическую основу исследования составили работы отечественных и зарубежных ученых - экономистов, законодательные и нормативные документы по теме диссертационной работы.

Теоретическая база налогов изложена в трудах таких представителей мировой экономической мысли как А.Смит, У. Петти, Ж.-Б. Сей, Д. Рикардо, Дж. Милль, Дж.Кейнс, М. Фридман и др. Значительный вклад в развитие теории косвенных налогов внесли классики отечественной экономической науки - Д. Боголепов, И.Х. Озеров, М.Н. Соболев, А.А. Соколов, В.Н. Твердохлебов, Н.И. Тургенев и др. Ученые-экономисты советского периода продолжили полемику по теории налогов, что отражено в трудах Д.А. Аллахвердяна, А.М. Александрова, А.М. Бирмана, В.Г. Болдырева, Э.А. Вознесенского, В.П. Дьяченко, Г.Л. Рабиновича, В.Т. Чантладзе и ряда других. Современная финансовая наука активно участвует в обновлении теоретических положений налогообложения. Исследования СВ. Барулина, А.Ю. Казака, Л. П. Оку-

невой, Л.Н. Павловой, В.Г.Панскова, В.М.ПуПисаревой, М.В. Романовского, Б.М.Сабанти, Д.Г. Черника подтверждают значимость дальнейших разработок вопросов теоретического представления о налогах и о косвенных налогах в частности.

**Информационной базой исследования**и практическим материалом для анализа, обобщений и выводов, сформулированных в диссертационной работе, послужили отчетные и прогнозные данные Министерства налогов и сборов РФ, Российского статистического агентства, Министерства финансов Свердловской области и фактические показатели предприятий пивоваренной промышленности России и региона.

В ходе исследования достигнуты определенные результаты, подтверждающие **научную новизну диссертационной работы:**

- систематизированы отечественные и зарубежные модели теории налогов в эволюционном развитии с выделением концептуальных особенностей данной категории;

аргументирована авторская позиция в определении налога в переложении на современную практику налогообложения в условиях реформирования национальной экономики;

выявлены и систематизированы основные финансово- экономические особенности функционирования пивоваренной промышленности в общемировом, национальном и региональном масштабах;

дана критическая оценка существующей практики и перспективных преобразований системы косвенного налогообложения продуктов производства пивоваренной промышленности;

- сформулировано понятие и определены составляющие элементы отраслевой  
косвенной налогоемкости продукции предприятия;

- предложена совокупность мер по оптимизации воздействия уровня косвенно  
го налогообложения (налог на добавленную стоимость, акцизы и др.) на финансово -  
хозяйственное состояние предприятий исследуемой отрасли;

расширено современное представление о взаимосвязи объема косвенных налоговых платежей **и**инвестиционной активности субъектов хозяйствования;

представлена программа внутриотраслевой налоговой мотивации по косвенным налогам в сопоставлении с экономическими интересами региона;

рекомендован подход к совершенствованию косвенного налогообложения по законодательным инициативам в виде отраслевой налоговой экспертизы;

- обоснована и доведена до методического решения модель налогового бюдже  
та с распределением по источникам и экономическому содержанию налоговых пла  
тежей предприятия пивоваренной промышленности.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в использовании результатов при разработке предприятиями пивоваренной промышленности программ по реформированию направлений деятельности, оптимизации налоговых платежей и оценке инвестшщонных планов. Отдельные результаты исследования использованы финансовыми и налоговыми органами региона в обосновании направлений регулирования практики косвенного налогообложения отрасли. Теоретические и практические аспекты исследования применяются в учебном процессе Уральского государственного экономического университета (г. Екатеринбург).

Апробация диссертационного исследования. Основные выводы и рекомендации диссертационной работы:

обсуждались и были одобрены на международных, всероссийских научных конференциях и практических семинарах- совещаниях, проходивших с 1989 по 1999 гг.(г. Свердловск, г. Москва, г. Санкт- Петербург, г. Сочи (Россия), г. Нюрнберг, г.Мюнхен (Германия);

разработанные автором модели и меры по оптимизации воздействия уровня налогообложения на финансово - хозяйственное состояние предприятий пивоваренной промышленности были внедрены на ряде предприятий Свердловской области;

используются в учебном процессе в Уральском государственном экономическом университете (г. Екатеринбург).

Результаты апробации подтверждаются соответствующими документами.

Основные положения диссертации отражены в 5 печатных работах общим объемом 2,8 п.л.

Структура работы. Исследование проблем теории и практики косвенного налогообложения в системе отраслевых аспектов определило логику и структуру диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## Теоретическое содержание налогообложения

Налоги выступают важным звеном экономических отношений в обществе с момента разделения населения на социальные группы, появления государства и возникновения товарного производства. Государство осуществляет разнообразную деятельность. Решение политических, экономических, демографических и социальных задач требует средств. Именно из функций, выполняемых государственными органами, вытекает необходимость налогов. Они оказывают влияние на все социально - экономические сферы общества. Как общественная категория налоги отражают экономические условия жизни граждан и государства на конкретном историческом этапе. При этом развитие и изменение форм государственного устройства сопровождается преобразованием налоговой системы. Социально-экономическое значение налогов, их функции и роль зависят от существующего экономического и политического строя.

Возникновение налогов связано с необходимостью удовлетворения общественных потребностей. Первоначально в условиях натурального хозяйства налоги выступали в виде натуральных податей, дани и контрибуций. По прямому содержанию они подразумеваются как первоисточник по отношению к современным налогам. Возникновение института государственности, содержание военных соединений, судебных органов и чиновников потребовали стабильного притока средств. В этот исторический период появляются налоги, постоянные по характеру поступлений. Налоги имеют двоякое происхождение, с одной стороны, это внешние интернациональные факторы, которые связаны с военными завоеваниями и обложением побежденных народов, с другой - внутренние национальные - в виде налогов на определенные слои населения данного государства. Причем внешние поступления носили эпизодический характер, а установление налогов внутри страны приобретало закрепленный характер. Двойственная природа появления налогов упоминается во многих экономических исследованиях, посвященных обоснованию государственных доходов.1 С формировани ем централизованного государства и национального рынка налоги становятся постоянными доходами казны. Докапиталистический период государственности характеризуется покрытием значительной части государственных потребностей за счет доходов от недвижимости, находящейся в собственности главы государства и доходами от монопольного права на занятие определенной деятельностью. С развитием товарно-денежных отношений и расширением функций государства налоги приобретают денежную форму и получают характеристику главного источника доходов государства.

Эволюция взглядов на природу налога в историческом аспекте представлена в работе американских экономистов Э.Селигмана и Р. Стурма «Этюды по теории налогообложения».1 В упомянутом труде классифицируются основные подходы к определению налога, что соответствовало практическому опыту, уровням финансовой теории и текущей практике хозяйствования в определенных исторических периодах.

Первоначально в период средних веков основной теорией выступает идея дара плательщика государству. Затем доминирующим мнением по поводу налогов являлось прошение правительства, обращенное к народу о поддержке. На третьей стадии проповедовалась идея о помощи, оказываемой государству. Далее появляется суждение о жертве, приносимой плательщиком в интересах общественного блага и государства. Последовательно формируется учение о чувстве долга и обязанности плательщика. Окончательно создается идея о принуждении со стороны государства на передачу определенной установленной доли вне зависимости от воли плательщика.

Основоположником научной теории налогообложения считается А. Смит. В труде « Исследование о природе и причинах богатства народов» он раскрывает экономическую природу данной категории. «Подданные государства должны, по возможности, соответственно своим способностям и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определенно для плательщика и для другого лица ...

## Оценка финансово- экономического состояния пивоваренной промышленности

Пивоваренная промышленность является одной из значимых отраслей мировой и национальной экономики. Продукция, выпускаемая пивоваренными компаниями, занимает важное место в покрытии потребностей зарубежных и отечественных потребителей.

Общий объем потребления пива в мире за 1997 год составил 128,5 млрд. литров. Причем объем увеличивается ежегодно в течение 12-летнего периода. Крупнейшими потребителями напитка является население США, Китая и Германии. Потребление в США достигло 22,3 млрд. литров, что составляет 17,3 процента от общемирового уровня потребления, в Китае - 18,6 млрд. литров, соответственно - 14,5 процентов; в Германии - 4,1 млрд. литров и более 3 процентов.1 Далее по объему следуют Бразилия, Япония, Великобритания, Мексика и Россия. По данным ежегодного анализа на всемирном рынке пива Россия увеличила долю потребления с 2,9 процентов в 1996 году до 3,2 процента в 1997 году.

По уровню потребления на душу населения ведущими странами являются Чехия, Дания, Германия, США, Великобритания, Бельгия - традиционные производители напитка. Уровень потребления в этих странах превышает среднемировой показатель в 4- 6 раз. Приложение 1.

В России среднедушевой уровень потребления составил 20 литров, что ниже среднемирового показателя на 5,3 литра. Указанный объем потребления пива по России составляет менее половины от уровня 1985г.

Германия выступает на мировом рынке не только как лидер потребления, но и как крупнейший производитель пива. Пивоваренная промышленность объединяет 1272 производителя, из них 500 пивоварен Баварии. Для потребления предлагается более 5 000 наименований напитка. 1 Пивной рьшок Германии контролируют 15 крупных производителя, на их долю приходится две трети потребляемого в стране пива. В настоящее время пивоваренная отрасль испытьгоает определенные трудности. Наблюдается сокращение уровня потребления пива. В 1992 году уровень потребления составлял 143 литра на человека, в 1997 - 130 литров. Производство пива в начале 90-х годов составляло 30 млн. декалитров в год, в 1997 -24,8 млн. декалитров, в 1998 - 23,8 млн. декалитров.

Одним из крупнейших рынков пива в СНГ является рьшок Украины. Динамика показателей производства напитка демонстрирует снижение уровня до 1996г. и ежегодное увеличение на 10-15% начиная с 1997г. Современный уровень производства - 70 млн. декалитров в год. Это обеспечивает среднедушевое потребление около 13 литров пива на 1 человека. Украинский рьшок повторяет тенденции российского рынка. Наблюдается укрупнение производства и привлечение иностранных инвесторов к совершенствованию производства. «Славутич» (г. Запорожье), «Колос» (г. Львов), «Десна» (г.Чернигов), «Оболонь» (г. Киев), «Рогань» (г. Харьков), пивзаводы г. Донецка и г. Николаева представляют 2\3 национального объема производства пива на Украине.

Прогноз исследования российского пивного рынка позволяет предположить стабилизацию и подъем производства. Этот вывод основан на изучении тенденций отечественного рынка. Таблица 1.

По сравнению с 1984 годом, определенным автором как базовый период, объем производства пива ежегодно сокращался в среднем на 11-16 процентов. Самый глубокий спад наблюдался в 1996 году, объем производства составил 63 процента дореформенного периода.

## Экономическое значение и особенности налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость является ведущим элементом системы косвенного налогообложения. По экономическому содержанию НДС выступает как надбавка к цене товара, которая будет зафиксирована при реализации и оплачена конечным потребителем. Данный налог связан не с полной стоимостью товара, а только с добавленной стоимостью.

В экономической науке наблюдается дифференциация категорий - перенесенная и добавленная стоимость. В процессе производства перенесенная стоимость воплощается в совокупности материальных затрат и износа основных фондов в форме амортизации. Под категорией добавленная или вновь созданная стоимость понимается доход предприятия, включающий оплату труда работающих, начисления по ней и валовую прибыль. Добавленная стоимость может определяться путем сложения указанных элементов или рассчитываться как разница между стоимостью реализованного товара и производственными затратами, либо между полученной выручкой и стоимостью приобретенных для производства товаров.

НДС возник в 50-е годы нашего столетия. Системы налогообложения более чем 40 стран, включая все европейские, имеют в составе налог на добавленную стоимость. Первоначально НДС был введен во Франции - 1954г., затем последовало его введение в Дании - 1967г., в Германии -1968г. и т.д.

В эволюционном развитии сущность НДС претерпела значительные изменения. Предшественниками НДС выступали налоги (налог с оборота и налог с продаж), которые вводились в европейских государствах в период первой и второй мировой войны. Первоначально налог многократно взимался на каждой стадии прохождения товара от производителя к потребителю. Значительно возрастала цена, что негативным образом отражалось на объеме потребления и соответственно влияло на финансовое состояние производителей. Затем порядок обложения был изменен. Установленный механизм предусматривал однократное изъятие налога на стадии розничной торговли. Данная сфера обеспечивала быстрый оборот капитала и обеспечивала устойчивые поступления в бюджет. В свою очередь государство было отстранено от возможности воздействия на стоимость на всех последовательных стадиях движения товара - от производства до потребления. Можно констатировать, что именно эти моменты послужили основополагающим доводом к разработке и внедрению практики налогообложения добавленной стоимости. НДС многократен, так как взимается на каждой стадии производства и обращения, т.е. сохраняется возможность воздействия государства на полный цикл воспроизводства. Кроме того, облагается не вся стоимость оборота, а только добавленная, т.е. производится оценка реального вклада каждой стадии в стоимость конечного продукта.1

В отечественной практике НДС был введен с 1 января 1992г. Необходимость использования НДС в налоговой практике обоснована несколькими причинами. Переход к рыночным основам с относительной экономической независимостью производителей и ценами, складьшающимися в зависимости от спроса и предложения, потребовал внедрения новых мер по воздействию государства на субъекты хозяйствования. Кризисное положение с доходными источниками вынуждало ускорить поиск и внедрение таких налоговых платежей, которые обеспечивали бы стабильный характер поступлений в бюджет. Установление НДС позволяло отечественной налоговой практике воспользоваться международным опытом, так как данный налог принят во многих государствах и функционирует длительное время.

С введением этого налога значительно трансформировалась налоговая практика, произошла замена ранее действовавших налога с оборота и налога с продаж. Следует заметить, что в названных налогах частично использовались элементы НДС.