Бадмаева Кермен Николаевна. Эволюция налога на прибыль организаций и его перспективы в российской системе налогообложения : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2005 230 c. РГБ ОД, 61:05-8/1909

**Содержание к диссертации**

Введение

1. Теоретические основы и современная мировая практика налогообложения прибыли организаций 11

1.1. Экономическая сущность прибыли как объекта налогообложения 11

1.2. Налог на прибыль в системе государственного регулирования экономики 20

1.3. Международный опыт налогообложения прибыли 31

2. Анализ функционирования налога на прибыль организаций в

Российской Федерации 46

2.1. Эволюция системы налогообложения прибыли организаций 46

2.2. Аналитическая оценка влияния изменения механизма налога на прибыль на доходы бюджета и финансовое состояние организаций 64

2.3. Современные проблемы функционирования налога на прибыль организаций 85

3. Основные направления и перспективы развития налога на

прибыль организаций 104

3.1. Концептуальный подход к созданию эффективной системы налогообложения прибыли 104

3.2. Совершенствование механизма формирования налоговой

базы по налогу на прибыль организаций 117

3.3. Обеспечение эффективной реализации регулирующего

потенциала налога на прибыль организаций 141

Заключение 161

Список использованной литературы 175

Приложения 192

**Введение к работе**

Одним из направлений налоговой реформы, продолжающейся в нашей стране в течение нескольких последних лет, стало реформирование налога на прибыль организаций. При формировании налоговой политики государства важно обеспечить сочетание интересов налогоплательщиков и государства, не допуская снижения стимулов организаций к ведению деятельности и поступлений налогов в бюджет. Налоговые реформы, в том числе в сфере налогообложения прибыли, способны либо создать условия для экономического роста, либо стать одним из факторов кризиса в экономике. Поэтому огромное значение придается вопросам налогообложения прибыли, формированию механизма функционирования налога на прибыль и его влияния на деятельность государства и хозяйствующих субъектов в экономике.

Изучение эволюции налога на прибыль в историческом аспекте важно  
для оценки позитивных и негативных моментов применявшихся форм  
налогообложения прибыли. В процессе исследования важно выявить  
тенденции развития налога в историческом масштабе и оценить  
международный опыт налогообложения прибыли. Несмотря на постоянное  
внесение изменений в законодательство по налогу на прибыль, оно требует  
совершенствования и уточнения. Актуальность темы диссертационного  
исследования обусловлена значимостью теоретических и практических  
вопросов применения налога на прибыль в современной налоговой системе,  
необходимостью совершенствования действующего механизма

налогообложения прибыли и разработки основных направлений в соответствии с задачами и целями экономической политики государства на современном этапе.

В настоящее время происходит активная трансформация налоговой системы с целью обеспечения условий для экономического роста. Налог на прибыль организаций обладает достаточно высокой фискальной

направленностью, а также мощным регулирующим потенциалом. При этом потенциал налога на прибыль как источника формирования бюджета и налогового регулятора деятельности хозяйствующих субъектов, на наш взгляд, используется не полностью. Соотношение фискальной и регулирующей функции налога на прибыль недостаточно исследовано в экономической литературе и требует более тщательного анализа и выявления направлений совершенствования. Влияние налога на прибыль на процессы регулирования деятельности организаций в экономике во многом зависит от его основных элементов. В частности, более полное использование таких элементов как ставка и льготы способно достаточно серьезно повлиять на налоговое регулирование в экономике.

В связи с изложенным, представляет интерес исследование теоретических и практических аспектов функционирования налога на прибыль организаций для разработки рекомендаций по созданию эффективной системы налогообложения прибыли с учетом исторического опыта и практики зарубежных стран.

**Цель и задачи исследования.**Цель исследования состоит в исследовании и анализе эволюции налога на прибыль организаций, современного механизма налогообложения прибыли и перспектив его развития, разработке практических рекомендаций по эффективному использованию налога на прибыль в качестве источника формирования бюджета и регулятора деятельности хозяйствующих субъектов в экономике.

Реализация этой цели предполагает постановку и решение следующих задач:

— проанализировать существующие теоретические и практические подходы к налогообложению прибыли в отечественной и мировой практике, выявить общие черты в эволюции налогов на доходы (прибыль) корпораций в различных странах, оценить возможность применения некоторых положений зарубежного законодательства в российской практике;

исследовать основные эволюционные вехи в применении налога на прибыль в России, их историческую обусловленность и адекватность экономическим условиям, осуществляя более детальное исследование тенденций развития налога в постсоветский период;

определить и исследовать роль и значение налога на прибыль в деятельности хозяйствующих субъектов и доходах бюджета в Российской Федерации в 1992-2004г.г.

выявить недостатки современного механизма налогообложения прибыли в России, определить основные направления совершенствования и оценить перспективы развития налога на прибыль организаций;

сформулировать и обосновать положения концептуального подхода к созданию эффективной системы налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации, направленные на усиление роли налога на прибыль в регулировании предпринимательской деятельности и формировании доходов бюджета;

разработать механизм дифференциации ставок налога на прибыль для организаций различных сфер деятельности с целью выравнивания условий налогообложения прибыли в соответствии с особенностями хозяйствования;

обосновать необходимость восстановления льготы по налогу на прибыль на финансирование капитальных вложений для создания условий развития производственной деятельности предприятий;

выработать предложения по устранению недостатков действующего законодательства в части порядка формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

**Объект исследования.**Объектом исследования является налогообложение как инструмент государственного регулирования экономики.

**Предмет исследования.**Предметом исследования является эволюция механизма функционирования налога на прибыль организаций в

постсоветский период и перспективы его развития во взаимосвязи с интересами налогоплательщиков и государства.

**Теоретические и методологические основы исследования.**В

качестве методологической базы исследования использовались общенаучные методы экономического анализа, диалектический метод, причинно-следственный анализ, системный и комплексный подходы, сопоставление исторического и логического, программно-целевые и экономико-статистические методы, структурно-динамический анализ.

Теоретической базой диссертации послужили работы отечественных и зарубежных ученых и практиков в области налогообложения и государственного регулирования экономики. При рассмотрении теоретических вопросов были использованы труды классиков экономической теории А.Смита, Д.Рикардо, К.Маркса, разработавших фундаментальные теории в области налогообложения. Более поздние публикации зарубежных экономистов Дж.Кейнса, А.Лаффера, Д.Милля, Ф.Найта, П.Самуэльсона, Д.Стиглица, М.Фридмана, ИШумпетера явились важной основой для данного исследования. Огромный вклад в финансовую науку связан с именами таких отечественных ученых как: А.Исаев, И.Озеров, В.Твердохлебов, А.Тривус, Н.Тургенев, И.Янжул.

Значительный вклад в современную теорию и практику  
налогообложения внесли отечественные ученые-экономисты:

И.М.Александров, А.В.Брызгалин, И.В.Горский, А.З.Дадашев, Л.В.Дуканич,  
И.В. Караваева, М.В.Карп, Г.Ю.Касьянова, Е.А.Кирова, В.Г.Князев,  
С.ПКолчин, О.Г.Лапина, Л.Н.Лыкова, В.И.Макарьева, Л.Я.Маршавина,  
Н.И.Малис, С.А.Николаева, Л.П.Павлова, В.Г.Пансков, А.Б.Паскачев,  
С.Г.Пепеляев, Ю.В.Подпорин, В.М.Пушкарева, В.М.Родионова,

В.М.Романовский, И.Г.Русакова, Д.Г.Черник, С.Д.Шаталов, Т.Ф.Юткина.

Основные положения диссертации проиллюстрированы таблицами, схемами, рисунками, информационной базой которых являются данные Государственного комитета РФ по статистике, Министерства финансов РФ,

Федеральной налоговой службы РФ, Министерства экономического развития и торговли РФ, законодательные акты федеральных и региональных органов государственной власти **РФ.**

**Научная новизна исследования.**Научная новизна выполненного исследования заключается в систематизации теоретических подходов к налогообложению прибыли организаций, выявлении этапов и тенденций эволюционного развития налога на прибыль и формировании концептуального подхода к созданию эффективной системы налогообложения прибыли во взаимосвязи с основополагающими принципами налогообложения и задачей усиления регулирующей функции налога на прибыль организаций.

**Наиболее существенные научные результаты, полученные лично соискателем**и отражающие новизну диссертационного исследования, заключаются в следующем:

1. Предложен концептуальный подход к созданию эффективной системы налогообложения прибыли в соответствии с принципом справедливости, заключающийся в распределении налогового бремени между налогоплательщиками соответственно их доходам. Обоснована целесообразность усиления роли государства в регулировании экономических отношений путем эффективного использования ставок и льгот по налогу на прибыль организаций в целях создания условий для экономического роста и обеспечения потребностей бюджета.
2. Выявлены и критически оценены особенности и основные тенденции развития налога на прибыль в отечественной и международной практике (уменьшение среднего уровня ставок налогов на доходы (прибыль) корпораций, постепенное снижение числа налоговых льгот); выделены основные этапы эволюции налога на прибыль в РФ в постсоветский период с отражением динамики изменений по основным его элементам; классифицированы современные проблемы функционирования налога на прибыль организаций (проблемы, связанные с неясностями и

противоречиями законодательства, порядком определения налоговой базы по налогу на прибыль, организацией системы налогового учета; неэффективной системой контроля за начислением и сбором налога со стороны государства).

1. Определено влияние налога на прибыль организаций на формирование доходов бюджета, а также на деятельность хозяйствующих субъектов и инвестиционные процессы в экономике РФ в 1992-2004г.г. Выявлены тенденции снижения прибыли и сальдированного финансового результата в экономике, увеличения доли убыточных организаций, снижения поступлений налога на прибыль и его доли в налоговых доходах бюджета, уменьшения удельного веса налога на прибыль в ВВП, сокращения прибыли как источника финансирования инвестиций в основной капитал.
2. На базе предложенного концептуального подхода разработана информационная модель влияния факторов на формирование налоговой базы по налогу на прибыль организаций и внесены предложения по совершенствованию механизма ее формирования (в частности, предлагается отменить возможность формирования резерва по сомнительным долгам, установить для определения критерия использования налогоплательщиком кассового метода увеличение показателя выручки от реализации продукции (работ, услуг) на суммы задолженности покупателей, внести поправки в ст.252 НК РФ с целью уточнения определения экономической оправданности затрат, ст.273 НК РФ с целью устранения неясности относительно включения авансов в налоговую базу при кассовом методе определения выручки). Разработана методика начисления амортизации для целей налогообложения с учетом максимального сближения бухгалтерского и налогового учета, основанная на требовании оптимизации платежей по налогу на прибыль и налогу на имущество, а также удовлетворении инвестиционных потребностей; сформированы необходимые формы регистров налогового учета по начислению амортизации основных средств.
3. Установлена дифференциация в налогообложении прибыли предприятий различных отраслей экономики и обоснована необходимость

применения дифференцированных ставок налога на прибыль для предприятий различных отраслей в целях реализации принципа справедливости в налогообложении. Установлена целесообразность повышенного обложения прибыли предприятий связи, торговли и организаций финансового сектора экономики.

6. Выявлены различия в эффективности предоставления льгот для различных категорий налогоплательщиков и обоснована экономическая целесообразность восстановления инвестиционной льготы по капитальным вложениям в основные средства со сроком полезного использования свыше 20 лет.

Значение для теории и практики диссертационного исследования состоит в решении ряда теоретических вопросов по налогообложению прибыли организаций и определению концептуальных направлений развития налога на прибыль организаций.

Обоснованные в диссертационной работе практические рекомендации  
направлены на дальнейшее совершенствование механизма

функционирования налога на прибыль организаций.

Материалы диссертации могут быть использованы в преподавании следующих дисциплин: «Налоговый учет, отчетность и аудит», «Налоги и налогообложение», «Теория и история налогообложения», «Налоговые системы зарубежных стран», «Налогообложение юридических лиц», «Налогообложение резидентов и нерезидентов».

Разработанные в диссертации рекомендации могут применяться налогоплательщиками в практике налогообложения прибыли. Основные положения диссертации могут быть использованы Министерством финансов РФ и Федеральной налоговой службой РФ, органами государственной власти в законотворчестве, внесении изменений и дополнений в действующие нормативные акты по налогу на прибыль, в аналитической работе по совершенствованию теории и практики налогообложения прибыли.

**Апробация результатов исследования.**Основные положения и результаты диссертационной работы докладывались и обсуждались на 17-ой Всероссийской конференции молодых ученых и студентов в ГУУ в Москве (февраль 2002г.), а также на научно-практической конференции в Институте Экономики в г.Подольск Московской области (май 2004г.).

Теоретические положения и практические результаты диссертационной работы были использованы в учебном процессе при преподавании дисциплин «Налогообложение резидентов и нерезидентов», «Налоговый учет, отчетность и аудит» у студентов специальности 351200 «Налоги и налогообложение», а также при разработке учебно-методического комплекса дисциплины «Налоговый учет, отчетность и аудит» для указанной специальности.

Материалы диссертационного исследования включены в отчеты по научно-исследовательской работе Института налогов и налогового менеджмента ГУУ по теме «Исследование проблем реформирования налоговой системы Российской Федерации» за 2003 г. и 2004г.

Рекомендации и предложения, обоснованные в диссертационном исследовании, одобрены и приняты к использованию в практической деятельности Министерства Финансов Республики Калмыкия, Министерства экономики Республики Калмыкия и Управлением информационных ресурсов Республики Калмыкия, что отражено в актах и справках о внедрении результатов диссертационного исследования.

**Публикации.**Основные положения диссертации изложены в 7 публикациях общим объемом 2,6 п.л.

Структура **работы.**Структура и содержание диссертации определены целью и задачами исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## Экономическая сущность прибыли как объекта налогообложения

Налог на прибыль предприятий и организаций имеет достаточно долгую историю развития. В разные времена и в разных странах этот налог приобретал те или иные черты, обусловленные специфическими экономическими условиями его применения. Исследование экономической сущности прибыли как объекта налогообложения необходимо для осуществления комплексного анализа эволюции налога на прибыль организаций.

Прибыль - это денежное выражение накоплений, создаваемых предприятиями любой формы собственности. Как экономическая категория она характеризует финансовый результат деятельности предприятий. В рыночной экономике вопросы, касающиеся изучения теоретических и практических аспектов прибыли и ее налогообложения, занимают одно из центральных мест. «Возможно ни один термин, ни одна концепция в экономических дискуссиях не используется в таком ставящим в тупик многообразии хорошо установленных значений, чем прибыль», - писал американский ученый Фрэнк Х.Найт в своем труде «Прибыль».[51, с.45]

В реальной действительности прибыль - конечная цель и движущий мотив товарного производства рыночной экономики. Это главный стимул и основной показатель эффективности любого предприятия. Высокие прибыли заставляют капиталы мигрировать из одной отрасли в другую. Проблема прибыли и доходов остается актуальной и приковывает к себе внимание не только практиков, но и теоретиков. [36, с.87] При этом основным вопросом остается загадка природы прибыли, ее источник и механизм формирования. В контексте изучения вопросов налогообложения прибыли исследователей интересуют прежде всего вопросы эффективного изъятия у предпринимателей части прибыли в бюджет государства без сокращения стимулов к производству. Прибыль как главный результат предпринимательской деятельности обеспечивает потребности самой организации, а также государства в целом. На величину прибыли влияет совокупность многих факторов, зависящих и не зависящих от предпринимательской деятельности. Важными факторами роста прибыли, зависящими от деятельности предприятий, являются рост объема производимой продукции в соответствии с договорными условиями, снижение ее себестоимости, повышение качества, улучшение ассортимента, повышение использования производственных фондов, рост производительности труда.

К факторам, не зависящим от деятельности организаций, относятся изменения государственных регулируемых цен на реализуемую продукцию, влияние природных, географических, транспортных и технических условий на производство и реализацию продукции и др.

Для детального изучения вопросов налогообложения прибыли огромный теоретический и практический интерес представляют дискуссии об экономической природе прибыли. Поэтому рассмотрим теории прибыли в ракурсе взглядов различных экономистов и экономических школ.

Обычно эволюцию взглядов на природу прибыли начинают рассматривать с меркантилистов, хотя собственной теории прибыли у них не было[182, с.5]. Для них прибыль представляла собой разницу между продажной и покупной ценой товара. Но уже в XVIII в. появились различные концепции о происхождении прибыли:

(І)немецкие и итальянские экономисты считали ее результатом использования капитала и отражением его продуктивности,

(2)в Англии прибыль рассматривалась как продукт чужого труда,

(3)у физиократов Франции прибыль связывалась с производительностью только земледельческого труда.

## Эволюция системы налогообложения прибыли организаций

Процесс законотворчества в сфере налоговых отношений, затрагивающих как функционирование предприятий и хозяйствующих субъектов, так и бюджетную и финансовую политику государства, является одновременно очень ответственным и непростым делом. Закон, предписывающий основные правила исчисления и уплаты налогов, должен быть как минимум построен на принципах удовлетворения фискальных потребностей государства, обеспечения стимулирующих механизмов осуществления деятельности предприятиями и организациями.

Налог на прибыль является в смысле законотворчества одним из самых сложных и противоречивых. Современная модель налога на прибыль, на наш взгляд, сформировалась под воздействием различных факторов, в том числе и исторических, путем эволюции прямого налогообложения в России. Теоретическое исследование развития налогообложения прибыли в России имеет своей целью выявить позитивные и негативные моменты при установлении налогов с доходов в историческом масштабе. Результаты могут оказать практическую пользу при выработке направлений совершенствования современной системы налогообложения прибыли предприятий и организаций.

Начиная с Древней Руси, можно говорить о первых попытках сформировать систему налогообложения прибыли. К концу XVI в. в качестве инструментов прямого налогообложения применялись подворные и подушные подати. С начала XVII в. появляется относительно оформленное обложение городских промыслов так называемыми процентными деньгами.

С развитием налогообложения в России происходило периодическое постепенное возрастание числа налоговых изъятий, и в целях упрощения податной системы и сокращения количества налогов проводились налоговые реформы. Прообразом современного налога на прибыль можно считать промысловый налог, который использовался в России и неоднократно менялся. В рамках совершенствования налоговой системы в период со второй половины XVIII до начала XIX в. был введен частнопромысловый сбор с торгово-промышленных предприятий. Далее в 1824г. реформой графа Канкрина была введена патентная система налогообложения торговли и промыслов, которая предполагала обложение доходов налогоплательщиков согласно патентов в зависимости от типа промысла и просуществовавшая со значительными модификациями вплоть до 30-х годов XX в. [95, с.43].

В последующие годы происходило дальнейшее совершенствование промыслового налогообложения, которое к концу XIX в. оформилось в самостоятельную модель налогообложения прибыли. Основной формой налогообложения торговли и промышленности был государственный промысловый налог, состоящий из двух компонентов: основного и дополнительного.

Основной сбор представлял собой внесение платы за промысловые свидетельства. Ставки основного сбора были дифференцированы в зависимости от местности и разряда торгового или промышленного предприятия (разряд определялся числом помещений, числом входов, числом складов. Позднее была введена дифференциация по отраслевому признаку: устанавливались различные ставки для кредитных, страховых, торговых (акционерных и неакционерных) организаций, промышленных предприятий.

Дополнительный сбор устанавливался в зависимости от потребности бюджета на следующие три года. Сумма потребности должна была распределяться между налогоплательщиками согласно показателям их оборота и рентабельности, однако на практике зачастую распределение проводилось пропорционально платежеспособности владельца предприятия.

class3 **Основные направления и перспективы развития налога на**

**прибыль организаций** class3

## Концептуальный подход к созданию эффективной системы налогообложения прибыли

Благосостояние государства, темпы его развития определяются степенью направленности налоговой системы на поощрение предпринимательской деятельности, возможностей налогов стимулировать инвестиционный процесс. Происходит постоянное согласование сложившейся системы налогообложения с составляющими рыночной экономики страны. Это особенно проявляется в необходимости оптимизации налоговых интересов государства и налогоплательщиков: с одной стороны существует задача пополнения бюджетов всех уровней финансовыми средствами, с другой - создание благоприятных условий для ведения предпринимательской деятельности. Это приводит к разногласию между фискальной и регулирующей функцией налогов, в том числе и налога на прибыль.

Несмотря на значительные сдвиги в направлении реформирования российской налоговой системы, достигнутые в главе 25 НК РФ по сравнению с действовавшим ранее порядком налогообложения, осталось много проблем, которые требуют обсуждения и решения. В то же время необходимо понимать, что создание идеальной налоговой системы невозможно, в ней всегда наблюдается конфликт между эффективностью и справедливостью. Причем если эффективность в отношении фискальной реализации налога на прибыль достаточно легко оценить, выгоды для экономики и налогоплательщиков - предположить по показателям статистической отчетности, то справедливость трудно обеспечить для всех налогоплательщиков. Требуется целостный подход к удовлетворению интересов производителя через систему регуляторов при одновременном учете приоритетных общегосударственных интересов. Современные задачи совершенствования механизма функционирования налога на прибыль должны найти решения и наиболее перспективные направления их реализации в рамках концепции эффективной системы налогообложения прибыли.

Современные концепции налога на прибыль содержат два основных подхода: первый связан с отменой налога на прибыль, второй - с усилением его роли.

Проявлением первого подхода можно считать мнение Кашина В.А и Бобоева М.Р. Авторы считают, что совершенствование законодательства по налогу на прибыль, стремление налоговых органов «уловить» экономическую прибыль создают много проблем для налоговой системы в целом, включая налогоплательщиков и налоговые органы. «Наиболее разумным было бы полностью отменить этот налог и перейти к налогообложению только выводимых из предприятия (производства) доходов и капиталов. Тогда в категорию облагаемых налогом попали бы только распределяемые между акционерами прибыли (дивиденды), любые другие выплаты в их пользу (включая и скрываемые в виде ссуд, гонораров и т.д.), возвраты капитала в любых формах и избыточные (сверх нормальных размеров) оклады, жалования, субсидии, опционы и т.д. директорам и высшим управляющим компаний» [85]. На наш взгляд, построение современного налога на прибыль предполагает охват более значительного числа экономических отношений, чем предлагают авторы. Налог на прибыль является в данном случае результирующим показателем влияния на формирование финансовых результатов организации до момента распределения прибыли.