Аяцков Александр Дмитриевич. Развитие системы налогообложения предприятий промышленности в переходной экономике : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Саратов, 2000 160 c. РГБ ОД, 61:01-8/549-X

**Содержание к диссертации**

Введение

I. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ И ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ 13

1.1. Сущность и функции налогов с предприятий 13

1.2. Принципы построения и организации системы налогообложения предприятий 26

1.3. Налоги в системе регулирования и стимулирования предприятий 42

II. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ В РОССИИ 73

2.1. Организация, достоинства и недостатки действующего механизма налогообложения предприятий машиностроительного комплекса 73

2.2. Налоговая нагрузка, ее понятие и пути оптимизации 97

2.3. Упорядочение и повышение действительности системы налогообложения предприятий 123

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 136

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 148

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. В настоящее время российская экономика находится в состоянии перманентного кризиса. Многочисленные попытки правительства вывести ее из депрессивного состояния не привели пока к желаемым результатам. Не составляет исключения при этом и промышленность - отрасль, от финансового состояния которой зависит стабилизация и долгожданный рост всей экономики страны в целом.

Одним из наиболее важных и необходимых условий финансового обеспечения экономического роста является создание адекватной переходному к рыночному состоянию российской экономики, рациональной системы налогообложения промышленных предприятий. К сожалению такой системы налогов до сих пор еще не создано. Российское налогообложение страдает чрезмерной фискальностью и недоразвитостью регулирующих (стимулирующих) возможностей, потенциально заложенных в категории налога. Действующая система налогообложения зачастую не столько стимулирует, сколько сдерживает экономическое развитие предприятий. Причины такой ненормальной ситуации в значительной степени кроются в недостаточной разработанности теоретических вопросов налогообложения предприятий, налоговой политики и налогового механизма. В результате принимаются и реализуются на практике далеко не лучшие, порой противоречивые и недальновидные решения.

Таким образом, накопившиеся в российской экономике за последние десять лет теоретические проблемы и практические вопросы в области налогообложения предприятий и рационализации его системы требуют своего незамедлительного разрешения. Все это и предопределило выбор темы диссертационного исследования.

Разработанность темы исследования. В последние годы проблемы налогового регулирования и стимулирования их хозяйственно - финансовой деятельности были и остаются предметом особого внимания многих российских экономистов, среди которых особо следует выделить таких ученых как: Д.С. Моляков, Б.М. Сабанти, М.В. Романовский, В.И. Самаруха,Д.Г. Черник, В.М. Родионова, А.Ю. Казак, СВ. Барулин, В.Г. Пансков, Н.Б. Телятников, Л.П. Окунева, Т.Ф. Юткина, И.Г. Русакова, В.А. Кашин, Н.В. Фролов и др.

В 30-ых годах нашего столетия появилось выдающееся ученье Дж. Кейнса - концепция регулируемой рыночной экономики (антицикличного регулирования и управления эффективным спросом), в котором налоги играют роль "встроенных стабилизаторов". Ее развили последователи Дж. Кейнса, так называемые неокейнсианцы ( И.Фишер, Н. Калдор, Х.Мински, Э.Хансен, Р.Клауэр и др.), которые вводят в регулируемую экономику новый инструмент - систему налоговых льгот и санкций.

В противовес кейнсианству - Дж. Мид, Р. Слоу, Дж. Кендрик, Дж. Хау, М. Уэйденбаум, М.Бернс, Р.Стайн, М. Фридман, А. Лаффер, Э.Б. Аткинсон, Д.Э. Стиглиц - разработали так называемую концепцию налогов и налогообложения, которая отвергает дискретную налоговую политику, поскольку налоги искажают рыночные пропорции и механизм рыночного саморегулирования.

Трудности адаптации российского налогообложения к рыночным реформам, чрезмерное налоговое бремя способствуют распространению эклектического подхода, то есть соединения неокейнсианских и неоклассических идей среди современных российских экономистов (В.А. Кашин, А.В. Захарова, А.В. Толкушин, И.Г. Русакова, Л.И. Якобсон). Это проявляется, прежде всего, в их рекомендациях по сокращению количества налогов, снижению налогового бремени и, одновременно, усилению стимулирующей направленности налоговой системы с помощью дискретных мер.

Существенный вклад внесли российские экономисты в развитие принципов полученных от государства благ или выгод и платежеспособности при налогообложении и их рационального сочетания при построении рациональной налоговой системы в России (СВ. Барулин, Л.В. Брызгалин, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев и др.)

Несмотря на казалось бы достаточную разработанность проблем теории и практики налогообложения предприятий, до сих пор остается немало спорных, дискуссионных и нерешенных вопросов, в которых необходимо определиться и выработать основные направления и пути построения рациональной системы налогообложения юридических лиц, и эффективного налогового регулирования (стимулирования) их деятельности. Тем более, что в самое ближайшее время грядет очередная налоговая реформа и предстоит утверждение Госдумой РФ второй, третьей и четвертой частей Налогового кодекса (федеральные, региональные и местные налоги, соответственно)

Все это еще раз свидетельствует не только об актуальности темы диссертационного исследования, но и о ее своевременности.

Цель и задачи исследования. Целью работы является получение научно- и практически значимых результатов в области рационализации и активизации системы налогообложения промышленных предприятий. Поставленная цель обусловила необходимость решения следующих задач:

- исследовать наиболее спорные и наименее разработанные теоретические вопросы, касающиеся экономического содержания категории налогов и организации налогообложения предприятий (сущность, функции и принципы налогообложения);

- рассмотреть налоги в системе государственного регулирования (стимулирования) хозяйственно-финансовой деятельности предприятий;

определить слабые стороны и негативные моменты действующего порядка взимания основных косвенных и прямых налогов с промышленных предприятий;

- определиться в понятии налогового бремени (нагрузки) и на основе сравнительного его анализа наметить пути снижения налоговой нагрузки до оптимального для России уровня;

- наметить и обосновать основные направления и пути упорядочения и повышения действенности российской системы налогообложения предприятий.

Предмет исследования. Предметом исследования являются денежный (точнее финансовые) отношения, возникающие между государством и предприятиями в процессе налогообложения последних (исчисления и уплаты налогов в бюджет, налогового регулирования и налогового контроля за этими процессами со стороны государства).

Объект исследования. Объектом данного исследования служит практика функционирования системы налогообложение промышленных предприятий в масштабах страны, Саратовской области и отдельных налогоплательщиков.

Методологической основой исследования и выводов диссертации является диалектический метод познания, на его основе используются такие методы как метод количественного и качественного анализа, системный анализ и синтез, системный подход к объекту исследования, метод исследования от общего к частному, экономико-математический метод, метод группировки, графические методы анализа.

Теоретическую базу диссертационного исследования составляют законодательные и нормативные акты РФ и субъектов РФ, касающиеся налогообложения предприятий, а также труды российских и зарубежных экономистов, материалы научно-практических конференций по экономическому реформированию, статьи периодической печати.

Информационным источником исследования являются статистические сборники и публикации в периодических изданиях, результаты анализа данных, собранных автором в Министерстве финансов и Госналогслужбе Саратовской области, отчетная экономическая и финансовая информация отдельных предприятий промышленности.

Научная новизна исследования в целом заключается в разработке теоретических вопросов, касающихся экономического содержания налогов и организации системы налогообложения юридических лиц, а также в определении и обосновании комплекса мер по упорядочению механизма налогообложения промышленных предприятий и усилению его регулирующих (стимулирующих) возможностей. Более конкретно это выразилось в следующем:

- уточнена сущность и дано авторское определение финансовой категории налогов (экономическое и правовое) с учетом их отличительных признаков и с позиций их коллективной возвратности (возмезности) обществу при индивидуальной безвозвратности (безвозмезности) каждого платежа в отдельности; теоретически обоснована научная истинность таких функций налогов, как фискальная, распределительная, регулирующая и контрольная;

- уточнены на предмет объективной обусловленности принципы построения российской налоговой системы и налогообложения предприятий, дополнена их классификация на классические (общенациональные) и внутринациональные, на всеобщие (фундаментальные) и функционально-организационные принципы; обобщены наиболее общие принципиальные правила учета последствий влияния на финансовое положение предприятий различных типов налогов (косвенных и прямых, на потребление и на доходы);

- получили развитие теоретические, методологические и организационные вопросы налогового регулирования (стимулирования) в переходной экономике: определены объективные и субъективные факторы, влияющие на эффективность стимулирующего воздействия системы налогообложения; намечены основные направления создания рациональной налоговой системы (оптимизация уровня ставок налогов и налогового бремени, пересмотр состава налоговых льгот и т. д.); сформулированы принципы организации системы налогового стимулирования (избирательный характер льгот, связь налоговых кредитов с государственными программами развития, нейтральность льгот по отношению к доходам бюджета и интересам налогоплательщиков, законодательный характер формирования льготного налогового портфеля и др.); дано авторское определение системы налогового регулирования (стимулирования) как комплекса налоговых преференций стратегического действия, компенсирующих финансовые потери при выпуске новой, конкурентоспособной продукции и модернизации технологических процессов, а также способствующих развитию малого и среднего бизнеса в товаропроизводящей сфере;

- определены основные направления по рационализации системы налогового стимулирования экономического роста промышленных предприятий, внедрения новых технологий, осуществления производственных инвестиций и инноваций, в частности: снятие всех ограничений в части соответствующих налоговых льгот (относительно объема льготируемых расходов и величины налогооблагаемой прибыли); отказ от индивидуальных льгот; полное освобождение от налогообложения капиталов, вложенных в производство, и прибыли, реинвестируемой на цели развития; обеспечение приоритета производства над текущими интересами бюджета;

обобщены, систематизированы и классифицированы недостатки системы налогообложения промышленных предприятий в России и причины возникновения последних по укрупненным блокам: недостатки налогового законодательства и недостатки самого механизма функционирования системы налогообложения с выделением групп их причинно-следственных связей: излишняя фискальность и недостаточная эффективность регулирующего (стимулирующего) потенциала;

- уточнено понятие "налоговая нагрузка" как комплексной характеристики системы налогообложения, включающей в себя количество налоговых платежей, структуру налогов, механизм их взимания и собственно показатели налоговой нагрузки на предприятие;

-сформулированы три возможных подхода к реформированию поимущественного налогообложения предприятий в России: приведение в соответствие с мировыми стандартами порядка определения налогооблагаемой базы путем исключения из нее счетов, не относящихся к реальному имуществу, при сохранении существующего уровня ставки налога на имущество предприятий; снижение величины налоговой ставки до уровня 0,8 - 1,0% при сохранении действующего механизма исчисления и взимания этого налога; переход от системы налогообложения имущества по балансу предприятия на механизм налогообложения недвижимости по рыночной оценке объектов обложения; определены достоинства, недостатки и условия применения каждого из подходов;

- разработан ряд других неотложных мер прикладного характера по упорядочению и активизации современной российской системы налогообложения промышленных предприятий, в частности, предложено: поэтапное снижение налогового бремени на предприятия до уровня 35% (не более 40% их чистой добавленной или вновь созданной стоимости) путем уменьшения на одну треть ставок налога на прибыль и НДС при одновременном расширении налоговой базы, "расчистки" неплатежей в экономике, применения инвестиционных преференций и других финансовых мер; с целью более точного определения по налогу на прибыль облагаемой базы налоги, отражаемые сейчас в финансовых результатах, относить на себестоимость продукции; по НДС - установить нулевую ставку в отношении всех видов инвестиционных товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, и всех видов оборудования, которое попадает под действие положений Налогового кодекса РФ об инвестиционном налоговом кредите; расширить практику предоставления налоговых льгот для инвестиционных товаров в виде возврата уплаченных пошлин и снижения их ставок, вплоть до полного освобождения от них отдельных категорий таких товаров; по налогу на содержание жилого фонда и объектов социально-культурной сферы для товаропроизводителей рассчитывать налогооблагаемую базу как разницу между выручкой от реализации продукции без НДС, акцизов и налога с продаж и суммой материальных ценностей, приобретенных на стороне в производственных целях; некоторые другие рекомендации.

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Теоретическая значимость работы заключается в том, что результаты исследования автора способствуют расширению теоретической базы, необходимой для рационализации системы налогообложения российских промышленных предприятий.

Практическое значение исследования состоит в том, что рекомендации автора могут быть использованы при решении проблемы реального снижения налогового бремени и создания эффективной системы налогового регулирования и стимулирования деятельности предприятий. Кроме того, отдельные выводы и предложения будут полезны при разработке федеральных и региональных программ экономического развития и создания благоприятного налогового климата для ускорения инвестиционных процессов.

Апробация работы. Предлагаемые автором теоретические и практические рекомендации по совершенствованию системы налогообложения промышленных предприятий, обсуждались на кафедре финансов Саратовской государственного социально-экономического университета, на научных конференциях по итогам научно-исследовательской работы СГСЭУ за 1998 и 1999 годы. Отдельные положения и практические рекомендации работы были использованы при разработке концепции налогообложения предприятий Энгельсского района Саратовской области, а также при налоговом планировании АООТ "Завод металлоконструкций", что подтверждено соответствующими справками о внедрении.

Кроме того, основные теоретические наработки применяются в процессе преподавания курсов "Финансы", "Налоги и налогообложение", "Налоги с предприятий", что также подтверждено соответствующей справкой о внедрении.

Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в публикациях общим объемом 3,8 п.л.

## Сущность и функции налогов с предприятий

Налоги возникли вместе с товарным производством и появлением государства, которому требовались средства на содержание армии, судов, чиновников и другие нужды. "В налогах воплощено экономически выраженное существование государства", — справедливо подчеркивал К. Маркс1 . В эпоху становления и развития товарно-денежных отношений значение налогов стало усиливаться: для содержания армии и флота, обеспечивающих завоевание новых территорий — рынков сырья и сбыта готовой продукции, казне нужны были дополнительные средства.

Прежде всего, для налогов характерна связь с государством, что определяет публичный характер этих платежей. Они и появились вместе с государством как основной источник средств для материального обеспечения деятельности органов государственной власти. Вот как, например, обосновывалась необходимость возникновения налогов: "Для содержания ... публичной власти необходимы взносы граждан — налоги. Последние были совершенно не известны родовому обществу. Но мы теперь их знаем достаточно хорошо. С развитием цивилизации даже и налогов недостаточно: государство выдает векселя на будущее, делает займы, государственные долги. И об этом старушка Европа может сказать немало"2.

Таким образом, главными источниками формирования денежных средств государства отмечены, в первую очередь, налоги и затем — займы (государственные долги). Таковыми они являются и для современных государств, в том числе и для России. При этом займы, в конечном итоге, оборачиваются налогообложением, в том числе, его усилением, поскольку долги требуется возвращать, причем, каждому заимодавцу, для чего опять-таки используются налоги. Налоги же, в отличие от займов, не подлежат индивидуальному возврату каждому конкретному плательщику и по каждому конкретному платежу: полученные от их взимания суммы расходуются на общие нужды государства и общества, т. е. по юридической форме они являются индивидуально безвозвратными (или безэквивалентными) и безвозмездными платежами. Здесь можно говорить лишь об их коллективной (совокупной) возвратности (эквивалентности, возмездности) обществу, которая реализуется в одном из двух важнейших содержательных принципов функционирования налоговой системы и налогообложения - принципе полученных благ (выгод).

Так, по М. И. Слуцкому, налогами называются "принудительные сборы, которые государство взимает с граждан для удовлетворения своих денежных потребностей"1 . Близко к такому пониманию налогов стоит определение, данное Л. В. Ходским, согласно которому налоги — это "принудительные сборы, которые государство взимает на свои нужды с населения, независимо от каких-либо частных специальных услуг, оказываемых государственными учреждениями данным плательщикам"2. Здесь подчеркивается и безвозмездный характер налогов как платежей.

## Принципы построения и организации системы налогообложения предприятий

Основы функционирования национальной системы налогообложения предприятий следует рассматривать в зависимости от состояния экономического базиса и общественно-политической надстройки в переходный к рынку период. При этом особое место в создании системы налогообложения рыночного типа занимают принципы ее построения.

Для современной России особо важное значение имеет отработка принципов построения налогообложения предприятий применительно к особенностям развития отечественной переходной экономики. Основные недостатки структуры налогообложения предприятий в стране обусловлены ее неприспособленностью к современным условиям. Специфика перехода экономики к рынку определяет особенности состава и структуры налогообложения. Но какие бы обоснования ни выдвигались для расширения сферы налоговых изъятий, они не могут опровергнуть требований экономических законов.

Система налогообложения предприятий должна строится исходя из знания фундаментальных закономерностей распределительных отношений, их влияния на процесс создания общественного богатства. Именно закономерности регулирующего воздействия налогов на общественное воспроизводство должны определять принципы налогообложения предприятий.

Однако современное общественное развитие далеко от идеала. Все государства развиваются согласно собственным общенациональным законам хозяйствования, которые существенно различаются. Различны, следовательно, и принципы построения налогообложения. Для рыночно развитых стран эти принципы наиболее приближены к классическому варианту. Для стран, вступающих на путь рыночных преобразований, применение классических принципов построения налоговых систем затруднено из-за расстановки политических сил, слабого развития рынка и предпринимательства.

Национальные системы налогообложения предприятий формируются в соответствии с определенными принципами. Одни из них определяют фундамент налоговых отношений вне зависимости от пространства и времени. Другие определяют условия построения и функционирования в конкретной стране и в конкретных исторических условиях. В связи с этим весь комплекс принципиальных установок для системы налогообложения разграничивается на две подсистемы:

1. Классические или общенациональные принципы, которые универсальны и не учитывают национальной специфики социально экономического развития;

2. Внутринациональные принципы.

На основе этих принципов создаются в теории налоговые концепции, а на практике задаются условия действия налогового механизма применительно к экономическим возможностям предприятий.

## Организация, достоинства и недостатки действующего механизма налогообложения предприятий машиностроительного комплекса

Промышленность в России дает более половины всех налоговых платежей как федерального, так и многих региональных и местных бюджетов. Так промышленность Энгельсского района Саратовской области в 1999 году дала 59,3% общей суммы налоговых платежей основных отраслей экономики.

Отрасли промышленности по-разному вносят свой вклад в налоговые доходы бюджетов. Наибольшую долю в налоговых платежах имеет машиностроительный комплекс. Его доля в 1999 г., все на том же примере Энгельсского района составила 21,2%10.

Налогообложение промышленных предприятий в целом, а машиностроительного комплекса в особенности отличается тем, что из-за высокой фондоемкости производства, наличия значительного основного капитала и имущества прямые налоги доминируют над косвенными. Это связано с большой величиной налога на имущество и налога на прибыль по тем предприятиям, которые имеют высокую рентабельность.

Рассмотрим налогообложение предприятий машиностроительного комплекса на примере АООТ "Завод металлоконструкций" (см. Табл.5).

За 1999 год по своду расчетов с бюджетом заводом металлоконструкций было уплачено налогов в сумме 12 116, 6 тыс. руб., что в выручке от реализации составило 12,4%, а по отношению к прибыли отчетного периода - 58,8%. При этом на прямые налоги в структуре налоговых платежей приходилось 60,7% (в 1,5 раза больше, чем косвенных налогов). Последнее лишний раз подтверждает, что налоговое бремя по фондоемким промышленным предприятиям определяется в основном прямыми налогами, среди которых выделяются (в порядке перечисления) налог на имущество (35,5%), налог на прибыль (18,7%) и налог на пользователей автодорогами (16,2%).

В составе косвенных налогов ведущее место занимает НДС - 22,7% (второй после налога на имущество платеж в бюджет). Налог на добавленную стоимость был предложен французским экономистом М. Лоре в 1954 году, в налоговую систему Франции НДС был введен в 1958 году. Хотя до указанной даты показатель добавленной стоимости не применялся в системе налогообложения, он широко использовался в статистических целях. Так, в США этот показатель применялся для характеристики объемов промышленной продукции с 1870 года, в европейских странах он получил широкое распространение в тридцатых - сороковых годах текущего столетия. В нашей стране, в период НЭПа показатель добавленной стоимости использовался в аналитических целях.

Предложения об использовании показателя добавленной стоимости в налоговых целях имели место и ранее 1954 года. В 1919 году Вильгельм фон Сименс предложил внедрить в налоговую систему Германии налог на добавленную стоимость, названный им "улучшенный налог с оборота". В 1931 году Томас Адаме предложил этим налогом заменить налог на прибыль корпораций. Тогда эти предложения не были восприняты.