Белоусова Ольга Николаевна. Развитие системы налогообложения предприятий : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 1997 161 c. РГБ ОД, 61:97-8/493-3

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ НАЛОГОВ. РОЛЬ НАЛОГОВ В ЭКОНОМИКЕ

1.1. Экономическая сущность и принципы организации на логовых платежей

1.2. Роль налогов в экономической модели общества 30

ГЛАВА 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИИ 46

2.1. Налоговые платежи в России в 1992 - 1996 годах и их взаимосвязь с экономической ситуацией в стране 46

2.2. Роль налоговой ставки в эффективности налогообложения 58

2.3. Пути совершенствования налоговой системы России. 67

ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ СУЩЕСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ НАЛОГО ОБЛОЖЕНИЯ 82

3.1. Совершенствование налога на прибыль как стимулятора эффективности производства 82

3.2 Роль косвенного налогообложения в фискальной политике государства 105

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 122

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 134

ПРИЛОЖЕНИЯ 147

**Введение к работе**

Процесс построения в России экономически развитого гуманного общества выдвигает на первый план проблемы перераспределения созданного национального дохода. Важнейшим составным элементом экономического регулирования является налоговая система страны. Сбалансированная налоговая система призвана сочетать экономическую независимость отдельных самостоятельно хозяйствующих субъектов с возможностями эффективного государственного управления.

Помимо чисто фискальной функции пополнения государственного бюджета страны, налоговая система изъятия и перераспределения доходов юридических лиц и граждан обеспечивает условия для неадминистративного воздействия на общественное производство, его отраслевую структуру и динамику, на уровень социального обеспечения отдельных групп населения и предоставления ряда товаров и услуг, производство которых на коммерческом уровне не является экономически окупаемым, на развитие фундаментальной науки и на темпы научно-технического прогресса в отраслях и в народном хозяйстве в целом.

Российская налоговая система включает в себя несколько десятков федеральных и местных налогов, различающихся по объекту, способу наложения, источнику выплаты, формам взимания и другим признакам. Тем не менее, как будет показано в данной работе, основными доходообразующими элементами налоговой системы Российской Федерации являются налог на прибыль предприятий и организаций и налог на добавленную стоимость, предполагаемая доля которых в доходах федерального бюджета на 1997 год должна составить 58.4%. Основную категорию налогоплательщиков, дающую львиную часть доходов бюджета, составляют юридические лица (далее по тексту - предприятия), которые и являются плательщиками данных налогов, как и целого ряда других, более мелких. Изучению проблем, связанных с функционированием этих основных налогов и направлений их совершенствования, равно как и анализу налоговой системы в целом, ее влияния на экономическую активность хозяйствующих субъектов - непосредственных производителей национального дохода государства, и перспектив придания ей более цивилизованных форм и посвящена данная работа.

Первые годы существования налоговой системы России показали, что путь простого повышения налоговых ставок в качестве гаранта роста доходов бюджета не оправдал себя, не могут явиться самодостаточной панацеей на данном пути и административные меры по усилению ответственности налогоплательщиков вкупе с увеличением штата налоговых органов и числа проводимых ими налоговых проверок деятельности хозяйствующих субъектов. В создавшейся ситуации очевидна потребность обращения российского законотворчества к теоретическому опыту в области налогообложения, накопленному как в России периода НЭПа, так и в развитых западных странах, где налоговые методы регулирования экономики используются уже в течение продолжительного времени и которые уже прошли через ряд ошибок и заблуждений, свойственных новичкам на данном пути. В то же время специфика российской экономической ситуации не позволяет пойти по пути прямого копирования западных налоговых схем.

В данной работе сделана попытка проведения комплексного исследования вопросов налогообложения, охватывающих наряду с чисто налоговыми аспектами и смежные вопросы функционирования макроэкономических процессов в народном хозяйстве, проблемы денежно-кредитной политики, инвестиционной активности предприятий, бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности. Теоретические исследования последних лет в области налогообложения, как правило, опираются на расчеты, выполненные на материалах отдельных регионов, отдельных показателей или отдельных предприятий-плательщиков, лишь отчасти характеризующих экономические процессы, сопровождающие развитие налоговой системы. В противовес этому автором сделана попытка использования статистического материала в области налогообложения по Российской Федерации в целом. Актуальность данного исследования подкрепляется также тем фактом, что именно налоговые платежи составляют более восьмидесяти (а в некоторые годы и девяноста) процентов доходов государственного бюджета, тем самым являясь определяющим фактором финансирования общегосударственных расходов. Слабая теоретическая проработанность, а также огромное практическое значение вышеуказанных проблем определили выбор темы и основные направления исследования.

Целью диссертационного исследования является теоретическое обоснование и подготовка практических предложений по совершенствованию существующей системы налогообложения юридических лиц. В соответствии с поставленной целью исследования автором были поставлены и решались следующие основные задачи исследования:

- на основе изучения проблем теории налогов, исторического опыта использования налоговых рычагов управления экономикой выявить основные принципы и методы использования различных налоговых рычагов управления экономической жизнью общества и пополнения государственного бюджета;

- рассмотреть закономерности построения и развития налоговых систем зарубежных стран и оценить возможность использования накопленного в развитых странах опыта при совершествовании российской налоговой системы;

- обобщить существующий по данным вопросам статистический материал, произвести на его основе в самом общем виде расчет напряженности налогового бремени российского товаропроизводителя - проанализировать уровеь налоговых изъятий в российской экономике и разработать рекомендации по его обоснованности и общим направлениям его оптимизации;

- всесторонне изучить действующее налоговое законодательство России, выявить его противоречия, оценить практические результаты его применения;

- на основе представленного теоретического и статистического материала разработать обоснованные практические предложения по совершенствованию как российской налоговой системы в целом, так и основных ее доходообразующих налогов.

Предметом исследования являются вопросы общей теории и истории налогов, макроэкономические последствия применения различных налоговых схем, практика построения налоговой системы в России, оценка влияния уровня и видов налогов, механизма их взимания и исчисления, применения различных рычагов ответственности налогоплательщиков за нарушения налоговой дисциплины на финансовое положение плательщиков и их экономические интересы.

Непременным условием формирования научно обоснованных выводов о состоянии российской налоговой системы является их разработка на основе достижений мировой науки и практики с учетом исторических и экономико-социальных реалий российской жизни. В этих целях в настоящей работе автор опирался на исследования таких классиков мировой экономической мысли как A. Смит, Д. Рикардо, В. Петти, Д.М. Кейнс, А. Пигу, А. Лаффер, М. Фридман, Р. Люкас и другие. В работе были также использованы современные учебники и монографии П. Самуэльсона, К. Макконела и С. Брю, Э. Долана и К. Кемпбелла, B. Николсона, Р. Пиндайка и Д. Рубинфельда. Использовались публикации по вопросам экономики и финансов следующих авторов: Черника Д.Г., Шаталова C. Шмелева Н.П., Мещеряковой О.В., Пепеляева С.Г., Панскова В.Г. и других.

Практическую базу работы составляют данные статистических сборников, официальные информационные сообщения, данные периодической печати, выборочные фактические данные, статистическая и бухгалтерская отчетность предприятий и собственные расчеты автора.

Структура диссертационной работы обусловлена целями и предметом проведенного исследования. В первой главе дан понятийный аппарат, приме няемый в дальнейших исследованиях, рассматриваются теоретические вопросы налогов и их макроэкономические приложения, закономерности их использования. Во второй главе анализируется собранный статистический вариант и рассчитывается ряд показателей тяжести налогового бремени российских предприятий, вырабатываются положения о качественных направлениях совершенствования налоговой системы и рассматриваются проблемы совершенствования налоговой системы в целом. В третьей главе исследуются конкретные проблемы совершенствования налоговой системы России в разрезе отдельных налогов, к которым относятся налог на прибыль и налог на добавленную стоимость, делаются выводы и даются предложения по вопросам совершенствования механизма налогообложения юридических лиц.

Практическая значимость работы заключается в направленности на решение злободневной проблемы - совершенствования экономических (в данном случае - налоговых) методов регулирования хозяйственной деятельности предприятий, снижения излишнего налогового гнета и повышения собираемости налоговых платежей. Материалы диссертационного исследования были использованы при подготовке рекомендаций по совершенствованию российской налоговой системы для Государственной Думы России.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в следующем:

- рассмотрены основные положения теории налогов, сформулирован ряд выводов, дано новое определение налогов, излагается современное понимание их принципов и функций налоговой системы.

- изучены и обобщены макроэкономические последствия использования различных вариантов налоговых схем проанализирована их действенность в современных российских условиях;

- обобщена практика применения налогов в зарубежных странах и рассмотрена перспективность использования ее результатов при проведении реформы налогообложения предприятий России;

- разработана оригинальная методика оценки тяжести налогового бремени российских предприятий, дана количественная оценка влияния основных групп налогов на изменение его величины;

- разработаны конкретные предложения по совершенствованию существующей системы налогообложения прибыли;

- выдвинут новый подход к роли косвенных налогов в условиях падения производственной активности и роста числа убыточных предприятий промышленности.

В ходе подготовки диссертационного исследования автором были подготовлены три научных статьи по тематике работы, две из которых были опубликованы в научно-популярном журнале по вопросам налогообложения "Tax Notes International" ("Международный Вестник по Налогообложению") в 1995 - 1996 годах.

## Экономическая сущность и принципы организации на логовых платежей

В последние годы, характеризующиеся значительной неравномерностью развития и возможностей выживания производственных единиц, все большее внимание привлекают к себе проблемы, связанные с вопросами изъятия у производителей и перераспределения части национального дохода страны, воздействия государства на экономику с целью стабилизации сложившейся экономической ситуации в стране. В новых условиях хозяйствования, когда в частных и акционированных предприятиях работает более 55% трудоспособного населения страны (92, с. 57), производящего большую часть валового национального продукта общества, на первое место неизбежно выдвигаются экономические методы перераспределения доходов в экономике и управления ею. Одним из самых действенных рычагов государственного воздействия на экономику в этой ситуации является налоговая политика.

По данным на 1995 год в российской экономике именно налоговые платежи обеспечивают 86,2 %1 доходной части государственного бюджета, на 1 половину 1996 года - 83,2% (77, с.27-29), (по прогнозу на 1997 год - 94,5% доходной части федерального бюджета) (104, с.1), выступая, таким образом, основным источником его пополнения и важным регулятором экономической жизни страны.

Современная российская система налогообложения весьма молода, в относительно неизменном виде она существует лишь с конца 1991 года, что нельзя сказать о понятиях налог и налоговая система в целом.

Исторически, налоговым платежам предшествовали, а позднее и соседствовали с ними, другие системы государственных доходов, таких как доходы от государственных монополий и откупов, государственных производств и земельной собственности. Эволюция налоговой системы отразила объективные экономические процессы развития хозяйственной жизни общества и становления государственной власти и имела в своей основе следующие необходимые предпосылки своего возникновения и развития:

- наличие в стране значительного числа экономически обособленных хозяйств, в большинстве своем частных, напрямую (экономически и в правовом аспекте) не зависимых от государства;

- существование государственной власти, выполняющей по крайней мере простейшие функции государства и несущей соответствующие расходы;

- наличие в распоряжении государственной власти структур экономического контроля и принуждения.

В своем развитии налоговые платежи прошли ряд стадий, отражающих развитие мирового хозяйства в целом. Так, с развитием торговли и купечества натуральную форму налогов сменила денежная, на первое место выдвинулось косвенное налогообложение, широко представленное различного вида таможенными пошлинами, внутренними акцизами, налогами с продаж. Развитие капиталистического рынка, завершение процесса первоначального накопления и перенос, в связи с этим, основных акцентов с торговли на производство способствовало, в свою очередь, выдвижению на первый план прямых налогов на личные доходы и прибыль предприятий. Именно на этой стадии произошло окончательное отделение понятия "предприятие" от гражданина либо же группы граждан - владельцев данного предприятия, распространившееся со временем и на сферу ответственности по обязательствам, включая обязательства по уплате налогов и сборов. В тот же период окончательно выкристаллизовалась часть налоговой системы, непосредственно относящаяся к налогообложению юридических лиц (предприятий), часть, являющаяся сама по себе комплексной системой, которой и посвящена данная работа.

## Налоговые платежи в России в 1992 - 1996 годах и их взаимосвязь с экономической ситуацией в стране

Анализ налоговой системы России прежде всего необходимо проводить с учетом ситуации, сложившейся в стране в годы становления и совершенствования налоговой системы, исходя из реальных задач, вставших перед экономикой страны в годы перехода от административно-командной системы управления народным хозяйством к экономическим методам стимулирования деловой активности независимых субъектов хозяйствования. В этой связи считаем необходимым рассмотреть основные этапы преобразования экономики страны в их взаимосвязи с развитием и совершенствованием налоговой системы России тех лет.

Ниже мы кратко остановимся на ситуации в России 1992 года - первого года существования основной массы ныне используемых налоговых платежей в их современном виде и несколько более подробно остановимся на ситуации 1993 года- первой половины 1996 года, периода сравнительно недавнего и аістивно повлиявшего на сегодняшнюю ситуацию в области сбора налоговых платежей.

Важными чертами 1992 года явились функционирование большой части предприятий на принципах самоуправления и самофинансирования, либерализация заработной платы и, соответственно, существенный ее рост. Выброс в экономику чрезмерной наличной денежной массы вкупе с либерализацией цен привел к мощному взрыву ранее сдерживаемой инфляции; перекачиваемые в наличную форму деньги быстро обесценивались. Так, индекс цен производителей промышленной продукции достиг в 1992 году по отношению к предшествующему году 20.5 раза (90, с. 108). Существенно вырос дефицит бюджета: превышение расходов над доходами составило в 1992 году 649,9 млрд. руб. (90, с. 109-110). Отсутствие экономических факторов, сдерживающих рост средств, направляемых на оплату труда, привел к перекачиванию части прибыли в затраты производства. Система налогообложения прибыли, действовавшая в 1991 году и устанавливающая прямую зависимость между уровнем рентабельности и ставкой налога на прибыль, приводит к непомерному раздуванию издержек производства, их снижение не только не стимулируется, но, напротив, наказуемо путем применения повышенной ставки налога на прибыль (ставка налога 75% при уровне рентабельности более 50% (1, с.6). Несмотря на робкие попытки заинтересовать непосредственных производителей в конечных результатах деятельности, производитель не чувствует себя хозяином производства, нестабильность политической и экономической ситуации в стране приводит к тому, что во главу угла встает сиюминутная выгода.

В этих условиях с июля 1992 года вводится в действие новое Положение о составе затрат, включаемых в себестоимость. Его роль в большой степени -приостановить инфляцию затрат, явиться тем фильтром, который позволил бы отнести к учитываемым при налогообложении производственным затратам лишь жизненно необходимый их минимум.

Также, в начале 1992 года была произведена коренная реорганизация существующей налоговой системы. С 1 января 1992 года в действие вступил целый ряд законопроектов о налоговой системе. Среди них "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", где дается характеристика налоговой системы и основных принципов ее построения, законы "О налоге на прибыль предприятий и организаций", "О налоге на добавленную стоимость", " "Об акцизах", "О налогообложении доходов банков", "О налоге на имущество предприятий", "О государственной пошлине", "О подоходном налоге с физических лиц" и ряд других.

## Совершенствование налога на прибыль как стимулятора эффективности производства

Одним из недостатков существующей методики исчисления налогооблагаемой прибыли является включение в состав затрат для целей налогообложения не всех расходов, понесенных предприятием в целях ведения бизнеса. Упомянутый состав затрат, равно как и состав внереализационных расходов, относимых на финансовый результат, определяется согласно Положению о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденному Постановлением Правительства Российской Федерации № 552 от 5 августа 1992 года.

Как уже отмечалось ранее, данное положение было принято в период, когда существовала тенденция к необоснованному завышению затрат. В рядах руководства бывших государственных предприятий и нарождающихся коммерческих структур не была сформирована уверенность в том, что не проеденное сегодня не будет изъято государством завтра. Наряду с инфляцией цен, вызванной ростом денежной массы в обращении, росла искусственно нагнетаемая инфляция издержек. В этих условиях новое Положение о составе затрат должно было служить, в частности, механизмом ограничения издержек.

По нашему мнению, если "голодный паек" расходов, представленный в вышеуказанном Положении, и был логически оправдан в начале 1990 годов, то в настоящее время он лишь тормозит развитие российского предпринимательства. Последствиями является повышение эффективной ставки налогообложения предприятий и утечка финансовых ресурсов из законопослушной части российской экономики в более выгодные для вложения сферы, включая незаконное их использование в теневой экономике и отток на оффшорные счета за рубежом. Высокие налоговые ставки и низкий уровень развития производственной базы российских предприятий (отчасти вызванный налоговой непривлекательностью инвестиций в производство) привел к тому, что на сегодняшний день по ряду продукции промышленности вывоз российского сырья за рубеж, выработка из него готовой продукции и продажа ее по импорту в Россию выгоднее внутрироссийского производства из того же сырья.

По оценкам экспертов, ныне отток капитала из России превышает выплаты международных агентств и иностранных правительств, выделяемые на поддержку российских реформ. Так, на 2 миллиарда долларов ежегодных иностранных инвестиций, поступающих в Россию в последние годы, приходится 8 -10 млрд. долларов "беглого капитала" (82 с. 22, 96 с. 1). Конечно, отчасти причиной оттока ресурсов является политическая нестабильность, криминальный источник "утекающих" капиталов и необходимость их "отмывания". Однако, на наш взгляд, нестабильность налоговой системы и тяжесть налогового бремени налогоплательщиков играют далеко не последнюю роль в данном процессе. Последние обстоятельства также играют важную роль в выборе иностранными инвесторами, в том числе мультинациональными корпорациями, являющимися носителями передовых производственных и управленческих технологий, страны вложения капиталов. И, если оценить потери от ухода из отечественной экономики российских средств, оседающих на зарубежных счетах, еще как-то возможно, то потери от невложения капиталов иностранных инвесторов в экономику России практически неопределимы.

На наш взгляд, на сегодняшний день требует корректировки целый ряд принципов формирования себестоимости, изложенных в Положении о составе затрат. Ниже попытаемся более подробно остановиться на некоторых из них.