Чумакова Марина Константиновна. Формирование эффективного налогообложения прибыли промышленных предприятий : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10.- Махачкала, 2006.- 173 с.: ил. РГБ ОД, 61 06-8/2670

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. Состояние и условия формирования прибыли в промышленности 9

1.1. Состояние и тенденции развития отрасли и формирование финансовых ресурсов в промышленности РД 9

1.2. Макроэкономические условия и предпосылки формирования прибыли промышленных предприятий в современных условиях 18

1.3. Прибыль как объект налогообложения и порядок его формирования 35

ГЛАВА 2. Современный механизм прямого налогообложения прибыли 51

2.1. Развитие прямого налогообложения прибыли для целей стимулирования эффективной деятельности предприятий 51

2.2. Становление и развитие прямого налогообложения в России 67

2.3. Зарубежный опыт налогообложения доходов корпораций 86

ГЛАВА 3 Повышение эффективности налогообложения прибыли предприятий 99

3.1. Совершенствование организации налогового учета как фактора формирования налоговой базы по налогу на прибыль 99

3.2. Методические основы дифференциации налога на прибыль организаций 111

3.3. Пути оптимизации налога на прибыль 123

Заключение 139

Литература 149

Приложения

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Становление рыночной экономической системы в России сопровождается проблемами не только в экономической сфере общественного развития. Чтобы остановить действие негативных тенденций и в дальнейшем избежать неблагоприятного развития событий, необходим комплекс управляющих, регулирующих и стимулирующих мер, реализация которых позволить повысить устойчивость работы реального сектора экономики и его эффективность в новых условиях хозяйствования.

Одним из важнейших показателей эффективности деятельности предприятий реального сектора экономики является прибыль. Прибыль в условиях рыночной экономики выступает как фактор развития производства и источник формирования доходов государственного бюджета.

Однако в условиях становления рыночной экономики в нашей стране и всеобщего экономического кризиса преобладающая часть хозяйствующих субъектов, особенно в отраслях реального сектора экономики, оказались убыточными. В результате снизилась воспроизводственная и стимулирующая роль прибыли в экономике.

Несмотря на декларирование снижения налоговой нагрузки в реальности тяжесть налогообложения бременем ложится на экономику предприятий и сдерживает позитивное развитие российской экономики. Экономика хозяйствующих субъектов не улучшается, рентабельность хозяйственной деятельности снижается, что в конечном счете оказывает негативное влияние на формирование налоговых доходов бюджетов различных уровней.

В связи с этим, исследование проблем повышения эффективности налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов в современной российской экономике становится актуальным.

**Степень разработанности проблемы.**Вопросы формирования прибыли в современной экономической науке рассматривались в работах Ковалева В.В., Павловой Л.Н., Родионовой В.М., Слепова В.А., Стояновой

4 E.C., Шеремета А,Д. и других отечественных экономистов. Вопросами налогообложения прибыли занимались Дадашев А.З., Горский И.В., Князев В.Г. , Караваева И.В., Пушкарева В.М. и ряд других экономистов. Вместе с тем в настоящее время практически отсутствуют фундаментальные исследования теоретических принципов формирования прибыли в условиях становления рыночной экономики и ее налогового регулирования, оценки взаимосвязи налогообложения и величины прибыли и по ряду других вопросов. Все это и предопределило выбор темы диссертационной работы, его цель и задачи.

**Целью исследования**является разработка и научное обоснование теоретических и методических основ, положений и рекомендаций по повышению эффективности налогообложения прибыли промышленных предприятий. В соответствии с вышеизложенной целью в диссертации поставлены следующие основные задачи:

теоретическое обоснование сущности, содержания и роли прибыли в условиях формирования рыночной экономики;

оценка макроэкономических условий и факторов формирования прибыли в современных условиях

- исследование проблем формирования и развития прямого  
налогообложения прибыли предприятий и организаций;

- изучение зарубежного опыта налогообложения доходов корпораций и  
обоснование возможностей его применения в российской практике;

- обоснование организационно-экономических мер формирования  
налоговой базы по налогу на прибыль предприятий и организаций;

- разработка предложений по повышению эффективности системы  
налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов, направленные на  
оптимизацию налоговых платежей.

**Предметом**диссертационного исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов формирования эффективного налогообложения прибыли организаций и предприятий.

**Объектом**исследования является прибыль промышленных

предприятий Республики Дагестан.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных экономистов в области рыночной экономики, финансов и налогообложения, законодательные акты Российской Федерации и Республики Дагестан, инструктивные и методические материалы правительственных органов.

В процессе исследования использовались общенаучные методы познания, диалектический, системный и комплексный подход, исторические и логические методы, метод научной абстракции, анализ, синтез и ряд других.

Положения и выводы диссертации опираются на использовании методов  
статистического и экономического анализа, количественного и

качественного изучения реальных объектов.

Эмпирической и информационной базой исследования явились статистические данные Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации и Республики Дагестан, Министерства экономики Республики Дагестан, Управления Федеральной налоговой службы России по Республике Дагестан, а также данные статистической и финансовой отчетности хозяйствующих субъектов, материалы научных конференций, информация, опубликованная в периодических изданиях.

Научная новизна исследования. Научная новизна диссертационной работы заключается в разработке и уточнении теоретических и методических положений, обосновании практических предложений по формированию эффективного налогообложения прибыли промышленных предприятий на основе повышения роли прямого налогообложения, обеспечения достоверности формирования налоговой базы и совершенствования организации налогового учета.

Новые научные результаты, полученные автором в ходе диссертационного исследования, заключаются в следующем:

- выявлены особенности действующей системы налогообложения прибыли, ее проблемы и недостатки;

обоснована стимулирующая роль прямого налогообложения и установлено его значение для повышения регулирующей роли налога на прибыль в условиях стабилизации развития промышленного производства;

предложены основные этапы, процедуры и формы организации налогового учета доходов и расходов промышленного предприятия обеспечивающие возможность снижения затрат на формирование и исчисление налоговой базы с целью повышения рентабельности;

разработана методика дифференциации налога на прибыль организаций по объектам налогообложения и налоговым ставкам, позволяющая распределять налоговую нагрузку между различными налогоплательщиками в зависимости от уровня доходов;

обоснованы методические рекомендации по расчету величины налоговой экономии при выборе наиболее рационального метода оценки товарно-материальных ценностей и уточнена методика начисления амортизации в целях налогообложения прибыли, позволяющие оптимизировать налоговые платежи предприятия;

разработаны предложения по установлению оптимальной величины налоговой экономии на основе совершенствования организации учетной политики формирования резервов, способствующей повышению финансовой устойчивости предприятий.

Теоретическая и практическая значимость исследования.  
Теоретическая значимость работы состоит в развитии теории и методики  
формирования и налогообложения прибыли предприятий и организаций. В  
ходе исследования обоснованы факторы, влияющие на формирование  
прибыли в современных условиях, доказана необходимость

дифференциации системы налогообложения прибыли в целях

перераспределения совокупной налоговой нагрузки различных секторов российской экономики. Предложена модель оптимизации налоговых обязательств промышленных предприятий на основе вариантности, заложенной в налоговое законодательство.

Практическая ценность диссертации состоит в том, что реализация рекомендаций, обоснованных в работе, позволит совершенствовать систему

налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов промышленности,  
оптимизировать величину налоговых обязательств, организовать  
эффективную систему формирования налогооблагаемой базы, что, в  
конечном счете, будет способствовать укреплению экономики

промышленных предприятий и повышению эффективности их деятельности.

**Апробация работы.**Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались на научно-практических конференциях и семинарах: «Инновационные технологии в образовательном процессе вуза, в системе послевузовского и дополнительного образования» (Махачкала,2004), «Проблемы учета, анализа и налогообложения заработной платы на предприятиях» (Махачкала,2004), «Финансово-экономические проблемы развития региона» (Махачкала, 2005), «Научный потенциал-2005» (Днепропетровск,2005), ежегодных научных конференциях профессорско-преподавательского состава Дагестанского государственного университета (2004-2005гг).

Результаты диссертационного исследования приняты к применению промышленными предприятиями республики. Некоторые предложения автора по совершенствованию системы налогообложения прибыли приняты к рассмотрению Дагестанским управлением ФНС РФ.

Отдельные предложения и рекомендации автора используются в учебном процессе при чтении спецкурсов «Микроэкономика», «Налоги с юридических лиц», «Налоговый учет» в Дагестанском государственном университете. Наиболее существенные результаты научного исследования обобщены в опубликованных работах в течение 2004-2005 гг.

Всего по теме диссертационной работы опубликовано 8 работ с общим объемом 2,2 **п.л.**

**Объем и структура работы.**Работа изложена на 162 страницах машинописного текста, в которых 9 рисунков, 24 таблицы и 9 приложений. Список литературы включает 196 наименований.

**В первой главе**работы «Состояние и условия формирования прибыли в промышленности» исследованы состояние и тенденции развития отрасли и формирования финансовых результатов промышленных предприятий

России и Республики Дагестан. Уточнены проблемы и особенности формирования прибыли промышленных предприятий в современных условиях.

**Во второй главе**«Современный механизм прямого налогообложения  
прибыли» рассмотрены вопросы эволюции формирования современной  
*'*налоговой системы в РФ, исследован действующий механизм

налогообложения прибыли организаций. Выявлены тенденции формирования и недостатки действующей системы налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов. Обоснованы организационно-экономические меры по совершенствованию формирования налоговой базы предприятий и организаций.

В третьей главе «Повышение эффективности налогообложения  
*$*прибыли предприятий» обоснованы основные направления и предложены

'^ пути повышения эффективности налогообложения прибыли.

В заключении работы обобщены результаты исследования, имеющие теоретическое и практическое значение.

## Состояние и тенденции развития отрасли и формирование финансовых ресурсов в промышленности РД

Промышленность является одной из ведущих и перспективных отраслей экономики Республики Дагестан. Развитие традиционных отраслей, появление новых позволили создать промышленный потенциал, представляющий важный сектор экономики республики. Промышленность -наиболее динамичная отрасль экономики Дагестана. В последнее время годовые темпы прироста валовой продукции промышленности были довольно устойчивыми и в 1,2-1,3 раза превышали темпы развития других отраслей республиканской экономики.

В настоящее время (на 01.01.2005г.) по данным Госкомстата РД в Дагестане насчитывается 2768 промышленных предприятий. Число промышленных предприятий возросло, например, по сравнению с 1985г. (251 предприятие) более чем в 10 раз. В 2004г. предприятиями всех форм собственности с учетом подсобных промышленных производств, предприятий малого бизнеса, частных предпринимателей (физических лиц) произведено промышленной продукции (работ и услуг) на общую сумму 10,9 млрд. руб.

В настоящее время в промышленности производится более 16,0 % валового регионального продукта, около 86,0 % валовой прибыли, более 37,0% общей суммы налогов, в ней занято около 10,0 % работающих. (Таблица 1).

Социально-экономическая ситуация в Республике Дагестан, как свидетельствуют официально опубликованные статистические данные, остается сложной, хотя уже прослеживалась положительная динамика в отдельных сферах экономики. Несколько увеличилась инвестиционная активность, частный капитал постепенно начинает вкладываться в производство. Углубляется структурная переориентация промышленности.

Начали работать ряд новых эффективных и высокорентабельных производств, которые существенно пополняют доходную часть республиканского бюджета.

Уровень развития и степень технической оснащенности промышленности играет решающую роль в повышении уровня развития других отраслей народного хозяйства, особенно сельского хозяйства. Поэтому стабилизация и дальнейшее развитие промышленности, реформирование и адаптация ее отраслей и предприятий к новым рыночным условиям имеет для экономики Дагестана непреходящее значение.

Рыночные преобразования и экономические реформы были объективно необходимы в промышленности, как и во всем народном хозяйстве Республики Дагестан. Однако непродуманный механизм рыночных: реформ привел к обвальному падению промышленного производства в стране, а в Дагестане - к полному спаду промышленности. Объем промышленного производства в 2000г. по сравнению с 1990 г. по России в целом снизился в 2 раза, а по Дагестану - в 6 раз. Статистические данные наглядно свидетельствуют о негативных последствиях экономических реформ, которые привели к кризису промышленного производства в республике. (Приложение 1.) Меньше пострадали топливо - энергетические отрасли - электроэнергетика и топливная промышленность, где производство и сбыт мало связаны с внешними поставщиками и потребителями, но и здесь наблюдается падение к уровню 1990 г. Другие обрабатывающиеся отрасли практически оказались в упадке и объем их производства не превышает 10 % уровня 1990 г., а такие отрасли, как химическая, стекольная, мукомольно-крупяная, лесная и деревообрабатывающая, легкая, полиграфическая и ряд других по существу сведены на нет.

Одной из ведущих отраслей промышленности республики традиционно является легкая промышленность. Велико ее значение для обеспечения занятости населения. Исторически население Дагестана в основном само обеспечило себя товарами легкой промышленности. Ее удельный вес в предкризисном 1990 году составлял 10,4% в общем объеме промышленного производства. Однако к 2002 году ее доля составила 1,1 % (Таблица 2).

Современное состояние легкой промышленности выдвигает как неотложную задачу ее возрождения и дальнейшего развития. Это крайне важно для подъема экономики республики, обеспечения занятости населения, эффективного использования сырьевых ресурсов, удовлетворения потребностей населения и сохранения регионального рынка сбыта товаров легкой промышленности. В промышленной политике эту задачу следует рассматривать как приоритетную и предусмотреть радикальные меры для ее реализации.

## Развитие прямого налогообложения прибыли для целей стимулирования эффективной деятельности предприятий

История развития современных государств с начала 20 в. свидетельствует об усилении роли государства в регулировании экономики. Связанно оно с проблемами глобального характера, возникшими в экономике, к которым можно отнести инфляцию, безработицу, падение объемов производства и т.д.

В процессе развития рыночного хозяйства возникли и обострялись экономические и социальные проблемы, которые не могли быть решены автоматически. Нарушения в денежном обращении, отраслевые и общехозяйственные кризисы, безработица, а также обострившаяся конкуренция на мировых рынках требовали государственного вмешательства. В связи с этим государственное регулирование экономики, являясь безальтернативным путем поддержания социально-экономической стабильности современной системы рыночной экономики с ее сложными связями и тесной взаимозависимостью отдельных сфер, стало необходимым составным элементом современного развития. Вместе с тем по вопросам, в каких пропорциях должно сочетаться государственное рыночное регулирование, каковы границы и направления государственного вмешательства, существует широкий спектр мнений и подходов - от полного государственного монополизма до крайнего экономического либерализма. При этом мнения ученых и государственных деятелей существенно расходятся по поводу вариантов решения вопроса о том, насколько необходим сам процесс государственного регулирования экономики и насколько глубоко он должен проникать в систему корпоративного управления хозяйственными и финансовыми процессами. Этот исторический вопрос был поставлен еще А. Смитом в его тезисе «о невидимой руке». Дж. К. Гэлбрейт обосновывал активную роль государства, а М. Фридман и Дж. Стиглер, напротив, приводили доводы об ограничениях действий государственно-властных органов. Однако так или иначе роль государственного регулирования и необходимость выполнения государством определенных функций в экономике не подвергается сомнению, что, в частности, было подтверждено в ходе «кейнсианской революции», которая изменила классические воззрения на рыночную экономику и доказала невозможность самоисцеления от экономического спада.

Необходимость государственного регулирования экономики все ярче проявилась в 20 веке. В это же время сформировались различные модели экономического развития, отличающиеся методами государственного регулирования экономики: (25 ) 1) либеральная модель; 2) планово-административная модель; 3) модель стратегии ускоренного развития. В каждой из них четко определены место системы государственного регулирования экономики в этом процессе. Либеральная модель экономического развития применяется правительством США и Великобритании. По этой модели развитие экономики происходит в основном в рамках законов рыночной экономики, а государство влияет на экономику лишь с целью поддержания социального и экономического порядка. Объем налоговых изъятий устанавливается на том минимальном уровне, который способен обеспечить государство финансовыми ресурсами, достаточными для выполнения отведенных ему обществом функций. Модель планово-административной экономики основана на исключительно государственной собственности на все средства производства, которая и предполагает государственное управление как всей экономикой, так и отдельными хозяйствующими субъектами. Поскольку вопрос распределения прибыли хозяйствующих субъектов как собственников средств производства не ставился, роль налоговой политики в данной модели была сведена к минимуму. В бюджет изымалась вся прибыль организации за исключением той части, которая устанавливалась государством для финансирования развития субъекта хозяйствования согласно утвержденному государственному плану. Данная модель экономического развития применялась в странах бывшего социалистического лагеря.

## Совершенствование организации налогового учета как фактора формирования налоговой базы по налогу на прибыль

Налоговая система России, действующая с 1992 года, послужила мощным толчком преобразования функциональной роли, значения и содержания бухгалтерского учета, превратив его из средства информационного отражения объективно существующих факторов хозяйственной деятельности в активный инструмент управления экономикой. Сегодня, по истечению более чем десятилетней практики формирования рыночной экономики, в сфере бухгалтерского учета и налогообложения произошли существенные изменения, которые в конечном счете привели к взаимопроникновению и сильному взаимодействию указанных систем.

В условиях усиления роли налогов в формировании доходов государственного бюджета и регулировании темпов развития экономики страны и конкретного предприятия появляются предпосылки выделения из бухгалтерского учета самостоятельной управленческой функции - налогового учета. Однако как в практическом, так и в теоретическом аспектах данная проблема не получила должного исследования. Сегодня актуальным становится установление объективной необходимости выделения такой учетной функции, определение его предмета и метода, целей и задач, стоящих перед ним. Реализация указанных задач предполагает изучение имеющих нормативно-правовых и научно-методических разработок, позволяющих получить необходимое целостное представление о налоговом учете как системе, формирующей экономическую информацию в целях эффективного управления налоговыми платежами хозяйствующих субъектов.

Об официальном признании в нашей стране разделения бухгалтерского и налогового учета свидетельствует второй проект Налогового кодекса, подготовленный работниками Министерства Финансов Российской Федерации, в котором определяются принципы и методы организации налогового учета.

В первоначальном варианте Налогового кодекса был заложен принцип подчиненности бухгалтерского учета налоговому учету и обязательность ведения бухгалтерского учета в целях налогообложения. В нем определены методы и принципы налогового учета.

Во втором варианте Налогового кодекса, разработанном в 1998 году, заложен принцип независимого существования бухгалтерского учета и налогообложения. Налоговый учет здесь рассматривается как «осуществление налогоплательщиком расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета с целью правильного определения налоговой базы в случаях, когда применение действующих принципов и правил бухгалтерского учета не обеспечивает полноты и точности отражения данных, необходимых для определения налоговой базы» (79, с. 19). Данный подход, заложенный в основу взаимосуществования налогообложения и бухгалтерского учета, в целом допустим в условиях становления цивилизованных правовых отношений в управлении экономикой. Согласно этому подходу, налоговый учет в определенной степени зависим от бухгалтерского учета и ведется в исключительно для объективного исчисления налоговых платежей. Он предполагает корректировку системных данных бухгалтерского учета в целях исчисления налоговой базы, однако эти корректировки к изменениям в бухгалтерском учете не приводят. Следовательно, здесь наблюдается принцип независимости бухгалтерского учета от налогообложения. В целях обеспечения единства налогового учета и бухгалтерского учета и сохранения системы учета, обеспечивающей реальное отображение хозяйственной деятельности в учетно-аналитической информации, целесообразно, чтобы формирование учетной информации осуществлялось по бухгалтерским правилам в установленной форме. Затем полученные варианты учетного результата должны быть скорректированы в целях налогообложения, т.е. по принципу, заложенному в приложении к балансу «Расчет налога на прибыль».

Такой подход, безусловно, имеет преимущества по сравнению с тем, который практикуется в действующей системе учета и налогообложения.

Введенный с 1999 года поэтапно Налоговый кодекс с точки зрения единства бухгалтерского учета и налогообложения также является несовершенным, поскольку создает проблемы не только в ведении учета и отчетности, но и в решении проблемы неплатежей предприятия, в частности, в части налоговых платежей по налогу на прибыль. По действующему Налоговому кодексу для большинства хозяйствующих субъектов, за исключением организаций, занимающихся оказанием платных услуг населению, вводится обязательное ведение налогового учета.

Безусловно, становление и развитие налогообложения, отражающей особенности рыночной экономики, формирует общие принципы, методологические подходы правильного исчисления и отражения налоговых платежей, что можно рассматривать как самостоятельную управленческую функцию. Вместе с тем налогообложение исторически основывается на использовании данных бухгалтерского учета, что и обуславливает их тесную взаимосвязь и функциональную зависимость налогообложения от бухгалтерского учета. Следовательно, признавая относительную функциональную независимость налогового учета от бухгалтерского учета, целесообразно определить общие принципы, характерные обоим видам учета, чтобы обеспечить их методологическое и организационное единство, имеющее не только большое теоретическое значение, но и практическую необходимость.