Комарова Ирина Юрьевна. Совершенствование налогообложения прибыли предприятий в Российской Федерации : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 1999 174 c. РГБ ОД, 61:99-8/1231-1

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА I. Налогообложение прибыли: теоретический аспект с. 9

1.1 Прибыль и ее значение в экономической деятельности предприятия с.9

1.2 Анализ теоретических основ налогообложения прибыли предприятия с.21

1.3 Место и роль налогообложения прибыли в формировании доходов бюджета с. 38 ГЛАВА II. Налогообложение прибыли как элемент государственного воздействия на предприятие с.52

2.1 Особенности системы налогообложения прибыли предприятий в РФ с.52

2.2 Анализ действующей практики определения издержек производства

и обращения, учитываемых при исчислении налогооблагаемой прибыли с. 74

2.3 Льготы в системе стимулирования экономической деятельности предприятия с. 86

2.4 Определение и сравнительный анализ уровня налоговой нагрузки на предприятие в РФ и в странах с развитой рыночной экономикой с. 105

ГЛАВА III. Основные направления совершенствования действующей практики налогообложения прибыли с. 119

3.1 Основные направления совершенствования действующей практики налогообложения прибыли с. 119

Заключение с. 132

Примечания с. 141

Список литературы с. 143

Приложения с. 155

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования Сложность и специфика осуществления налоговых реформ обусловлена тем, что сегодня российской экономике присущи черты экономики переходного периода со всеми ее противоречиями. Развитие налоговой системы России за последние годы заметно расширило возможности применения налогов как одного из самых широких методов мобилизации доходов бюджетной системы. В настоящее время налог на прибыль предприятий является одним из основных источников доходов бюджетов разных уровней, с одной стороны, и элементом непосредственного воздействия на экономическую деятельность субъектов хозяйствования, с другой.

Темпы экономического роста государства зависят от степени направленности налоговой системы на поощрение предпринимательской деятельности, возможностей налогов стимулировать инвестиционный процесс. Российская налоговая система отличается большой спецификой, обусловленной особенностями ее формирования, небольшим сроком функционирования. Актуальность темы исследования также подтверждается трениями, возникающими между составляющими рыночной экономики страны и созданной системой налогообложения. Это особенно проявляется в условиях попыток оптимизации налоговых интересов государства и налогоплательщиков (с одной стороны, существует необходимость обеспечения бюджетов разных уровней финансовыми средствами, с другой - влияние налогов на деятельность предприятия). Поэтому недостатки налоговой системы, проявляющиеся в практике взимания и исчисления конкретных налогов, можно объяснить недостаточной разработанностью теоретических основ налогообложения. Без обоснованных теоретических подходов невозможно однозначное практическое использование налогов как одного из элементов воздействия государства на предприятие. Все вышеизложенное в полной мере относится и к налогу на прибыль предприятий.

Российская экономика нуждается в долгосрочных инвестициях, и в определенной мере они могут быть обеспечены через систему налоговых льгот, стимулирующих инвестиционный процесс. Поэтому возможности применения налога на прибыль как одного из наиболее важных налогов неизмеримо возрастают. Реализация налогом на прибыль своих функций в полной мере способна существенно повлиять на создание эффективной системы перераспределения финансовых ресурсов, что повлечет за собой рост производства, а следовательно - дополнительные налоговые поступления.

Недостаточное теоретическое обоснование данных проблем, а также их высокая практическая значимость определили выбор темы и основные направления исследования.

Актуальность темы исследования, ее важность в условиях налоговых реформ предопределили выбор темы, цель, задачи и структуру диссертации.

Степень разработанности проблемы. В экономической науке вопросы теории налогообложения в целом и налогообложения прибыли в частности - одни из ключевых. Тема налогообложения прибыли достаточно изучена как в западной, так и в дореволюционной российской экономической литературе.

С развитием экономической мысли были предприняты попытки выявить влияние налогов на различные стороны жизни государства и общества. Позднее налогам отводилась роль не только источника доходов бюджета, но и экономического регулятора, способного оказывать воздействие на экономику. К наиболее интересным трудам, связанным с темой диссертации относятся труды представителей различных экономических течений, начиная с основоположников классической политэкономии: АСмита, Д.Риккардо, У.Петги, Ж.Сисмонди, Ж.-Б. Сея, Дж.С.Милля, А.Маршала, Дж.Кейнса, Р.Масгрейва, ЛКиммеля, Д.Марги, АЛандлера, К.Виксела, С. Харриса и др. Определенный вклад в развитие теории налогообложения был сделан в конце XIX начале XX веков и русскими учеными-экономистами, которые положили начало русскому этапу изучения налогообложения (И.Т. Посошков, Н.И. Тургенев, И.И. Янжул, Н. X. Бунге, В.Н. Твердохлебов, Д.Боголепов, Н.П. Яснопольский, И.Х. Озеров и др). В современной российской экономической литературе вопросы налогообложения в целом и налогообложения прибыли предприятий, в частности, исследуются в работах Безруких П.С., Брызгалина А.В., Горского И.В., Дробозиной Л.А., Кипермана Г.Я., Кировой Е.А., Кочеткова А.И., Князева В.Г., Кузиной Г.П., Лугового В.А., Малис Н.И., Молякова Д.С., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Пепеляева С.Г., Погорлецкого А.И., Подпорина Ю.В., Полторак А.Ф., Пушкаревой В.М., Родионовой В.М., Солюс ГЛ., Сычева Н.Г., Тимофеевой О.Ф., Черника Д.Г., Шаталова С.Д. и др. По данной тематике опубликовано достаточно много работ. Однаксу большинство разработок посвящено рассмотрению практики взимания и уплаты налога на прибыль предприятий. Все это вызывает необходимость более глубокого исследования вопросов сбалансированного подхода к определению налогооблагаемой базы, ее элементов и структуры, льгот и ставок обложения.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в решении научной задачи формирования вербальной модели налогообложения прибыли и разработке практических рекомендаций и предложений по вопросам совершенствования налогового законодательства и практики его применения в области налогообложения прибыли. Реализация этой цели предполагает постановку и решение следующих задач:

- исследовать социально-экономическую природу налога на прибыль предприятий, его роль и значение в формировании доходов бюджетов разных уровней;

- выявить основные черты современной налоговой политики государства в области налогообложения прибыли;

- провести анализ действующей практики определения облагаемой базы по налогу на прибыль предприятий;

- исследовать возможности льгот по налогу на прибыль с точки зрения их эффективности;

- изучить влияние налога на прибыль как элемента налоговой системы на финансовое состояние отдельных субъектов хозяйствования.

- выдвинуть и обосновать предложения по совершенствованию механизма исчисления и взимания налога на прибыль, направленных на стимулирование инвестиционной активности предприятий.

Объектом исследования выступает система налогообложения прибыли предприятий в России, анализ ее действенности и направления повышения ее эффективности.

Предметом исследования является механизм исчисления и взимания налога на прибыль предприятий.

Методологической основой исследования выступают общие научные методы исследования: наблюдение, группировка и сравнение; и отдельные приемы системного, логического, сравнительного, экономического и статистического анализа.

Теоретической основой исследования послужили положения общей теории налогов, принципов налогообложения, разработанные в трудах зарубежных и отечественных экономистов. В ходе диссертационного исследования были использованы нормативные документы, регулирующие налоговые отношения в РФ. В качестве информационной базы диссертационного исследования использовались данные статистических исследований экономики РФ, сборников Госкомстата РФ, справочная информация Министерства финансов РФ и ГНС РФ (ныне Министерство РФ по налогам и сборам), данные периодических изданий печати; материал, собранный автором в результате обследования на предприятии.

Достоверность основных выводов и положений диссертационного исследования обеспечивается использованием в ходе исследования методов, предполагающих постановку научно-обоснованных задач, их решение в соответствии с результатами анализа материалов, отвечающих данной тематике.

Научная новизна диссертации заключается в развитии и существенном дополнении методического аппарата налогообложения прибыли, что позволило предложить рекомендации по совершенствованию системы налогообложения прибыли в Российской Федерации. В ходе исследования получены следующие результаты:

- раскрыты тенденции развития налогообложения прибыли предприятий в рамках проводимых налоговых реформ в РФ;

- уточнено понятие налогооблагаемой прибыли предприятия, с учетом необходимости исключения из объекта обложения элементов, не соответствующих экономической природе прибыли;

- предложено уточнить порядок формирования затрат при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль предприятий, в части ограничения контроля со стороны государства;

- разработаны рекомендации по изменению перечня, порядка и условий предоставления льгот по налогу на прибыль предприятий;

- обоснована необходимость изменения порядка определения амортизационных отчислений и их учета при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль предприятий.

Практическая значимость результатов исследования заключается в возможности применения сформулированных в диссертации предложений и рекомендаций при разработке отдельных нормативных документов, регулирующих налогообложение прибыли предприятий в целях совершенствования налогообложения прибыли предприятий и повышения его эффективности. Проведенное исследование позволило выработать рекомендации:

- по уточнению порядка определения налогооблагаемой прибыли предприятий, - вопросам амортизационной политики государства - совершенствованию системы льгот по налогу на прибыль предприятий. Некоторые выводы и положения диссертации могут быть использованы в учебном процессе при преподавании курсов «Налоги с юридических лиц», «Налоги и налогообложение».

Структура и содержание диссертации определены целями и задачами исследования и отражают его логику.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Первая глава диссертации посвящена обобщению и анализу теоретического аспекта налогообложения прибыли, определению роли и значения налога на прибыль в налоговой системе. Вторая глава раскрывает особенности построения системы налогообложения прибыли в России и ведущих странах и посвящена определению тяжести налогообложения для российских предприятий. В третьей главе представлены возможные пути повышения эффективности и действенности системы налогообложения прибыли в России.

## Прибыль и ее значение в экономической деятельности предприятия

В настоящее время стоит вопрос о том, на достижение каких целей прежде всего направлена деятельность предприятий? В большинстве своем - на улучшение финансового положения и получение прибыли. Учитывая текущее состояние Российской экономики (спад производства и платежный кризис) подобное можно признать соответствующим в какой-то мере функции фирмы в рыночной экономике в фазе кризиса, когда стратегия максимизации прибыли отодвигается на второй план, уступая место поддержанию платежеспособности.

Прибыль в нашей стране всегда занимала ведущее место среди финансово-экономических показателей, но критериальным показателем эффективности производства она не была. В условиях административных методов управления экономикой половина щэедприятий были либо убыточными, либо малорентабельными. Положение объяснялось низким уровнем цен, не покрывавших затраты или не обеспечивавших достаточную прибыль. Выживание российских предприятий до сих пор зависело не столько от рыночных факторов - их конкурентоспособности, прибыльности, сколько от их «веса» в существовавшей общественно-политической системе, определяющего их взаимоотношения с властями, эффективность лоббирования. Однако с реформированием экономики прибыль перешла в число центральных показателей эффективности деятельности предприятий.

В современных условиях от размеров прибыли во многом зависят возможности самофинансирования предприятия.

Однако/стремление получить высокую прибыль предпринимателем влечет за собой возникновение новых проблем, связанных с оборотной стороной доходов -затратами. Издержки выступают фактором, определяющим способность и стремление фирмы поставить продукцию на рынок. Производство любого товара требует затрат, которые имеют свою цену. Таким образом, возникает проблема оптимизации цен на продукцию и эффективности использования ресурсов на ее производство.

В соответствии с Цяа сическеи теорией весь произведенный продукт делится на необходимый и прибавочный; последний выступает в двух формах: натурально-вещественной и стоимостной. В условиях товарно-денежных отношений стоимостная форма прибавочного продукта реализуется в денежной форме и обособляется в самостоятельную категорию - денежные накопления. Часть денежных накоплений реализуется в форме прибыли. Через прибыль, как одну из форм доходов, выражаются интересы субъектов в рыночной экономике. С точки зрения экономической природы, прибыль как превращенная форма прибавочной стоимости, является обязательным условием функционирования капитала как капитала (самовозрастающей стоимости).

Каждый предприниматель имеет несколько вариантов вложения своего капитала. Находя сферу вложения своего капитала, он сравнивает варианты, с точки зрения ожидаемой выгоды, и выбирает наиболее эффективный для себя (там, где выше нормальная прибыль). При этом под нормальной прибылью понимается прибыль, от которой владелец фирмы отказался, используя свои собственные ресурсы в своей фирме, но которую он мог бы получить, вложив свои ресурсы в иное дело. Это такой уровень доходов, равный "минимальной плате, необходимой чтобы удержать предпринимательский талант"1, минимальному доходу, необходимому для продолжения функционирования предпринимателя в какой-либо сфере хозяйственной деятельности. Вследствие неодинакового строения капитала, различий во времени его оборота, технико-экономических, природно-климатических, социально-политических факторов в отдельных отраслях экономические условия приложения капитала различны. Равновеликий капитал при одинаковой нормальной прибыли в отраслях с более прогрессивным строением капитала, но более продолжительным временем оборота дает меньшую нормальную прибыль, чем в отраслях с менее прогрессивным строением капитала и непродолжительным временем его оборота. Уровень отраслевой нормальной прибыли выступает ориентиром для принятия решений об эффективности вложения капитала.

## Особенности системы налогообложения прибыли предприятий в РФ

Закон о налоге на прибыль предприятий был принят в декабре 1991г. Первоначально предполагалось ввести не налог на прибыль, а налог на доход, который позволил бы более активно использовать налоговые рычаги для сдерживания и ликвидации инфляции. В качестве объекта обложения предполагалось использовать валовой доход предприятия, уменьшенный на сумму затрат, включаемых в себестоимость продукции, кроме расходов на отплату труда. Впоследствии от идеи подоходного обложения юридических лиц отказались. В чем же заключались основные отличия валового дохода и прибыли в качестве налогооблагаемой базы?

Прибыль как объект обложения налогом имеет следующие преимущества:

- прибыль - это конечный результат деятельности предприятия, экономическое содержание которой позволяет использовать ее как объект налогообложения;

- использование прибыли в качестве объекта налогообложения соответствует мировой налоговой практике;

- на размерах валового дохода предприятия отражаются расходы на оплату труда, удельный вес которых варьируется по различным отраслям хозяйства (например, материалоемкие и трудоемкие отрасли).

По сравнению с прибылью валовой доход предприятия обладает следующими преимуществами:

- обеспечение участия всех предприятий в формировании бюджета, включая малорентабельные и убыточные предприятия;

- налог на доход позволяет выравнивать уровень доходной базы регионов и территорий, поскольку в этом случае плательщиками выступают практически все предприятия, вне зависимости от их финансового положения, даже в тех регионах, где по объективным причинам сконцентрированы малорентабельные и убыточные производства (например, добывающая промышленность); налогообложение доходов позволяет ограничиваться ставкой не более 20%, что создает более благоприятный психологический настрой плательщика на уплату данного налога.

Главное, по нашему мнению, преимущество налогообложения прибыли по сравнению с налогообложением доходов состоит в том, что государство получает реальную возможность свести к минимуму свое вмешательство в размеры выплачиваемой на предприятиях заработной платы. Оно может лишь в порядке социальной защиты населения устанавливать минимальный уровень заработной платы и не регулировать верхнюю шкалу. Основным аргументом в пользу введения налога на прибыль было то, что как показывает мировая практика, введение подоходного налога с юридических лиц оправдано лишь в условиях сбалансированной экономики с отработанным механизмом регулирования рыночных цен, стабильным уровнем инфляции, налаженной и законодательно утвержденной системой антимонопольного регулирования. Переход к налогообложению дохода вместо прибыли мог негативно сказаться на деятельности ряда производственных отраслей. Налог на доход может оказаться также чрезмерно тяжелым для вновь создаваемых предприятий, многие из которых в первые годы своего существования не получают прибыли, но являются при этом плательщиками налога. Особенно это может коснуться предприятий малого бизнеса.

## Основные направления совершенствования действующей практики налогообложения прибыли

Эффективная деятельность предприятия, в первую очередь, зависит от правильно выбранных целей деятельности, на достижение которых предприниматель направляет все усилия. Эффективная деятельность предприятия подразумевает достижение поставленных целей с минимальными затратами. Без правильного выбора целей результат деятельности предприятия может быть неверным и привести к банкротству. К числу таких целей относится и оптимизация налогообложения прибыли предприятия, которая определяется не только методами налогового планирования, но и порядком формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль предприятий.

По нашему мнению, основное направление реформирования налоговой системы должно заключаться в том, чтобы налоговая система была более нейтральной по отношению к налогоплательщикам. Соблюдение подобного условия позволило бы избежать бюджетных потерь и обеспечило бы выполнение основных принципов налогообложения.

Итак, считаем возможным в процессе совершенствования налоговой системы, в целях повышения заинтересованности производителей в честном ведении налогового учета доходов учитывать следующие основные принципы налогообложения прибыли:

- налогообложение прибыли должно приводить к изъятию только полученной прибыли, а не некой искусственно рассчитанной величины

- налогообложение прибыли должно способствовать развитию вновь созданных предприятий, а не действовать «удушающе» на предприятия, временно попавшие в сложную экономическую ситуацию;

- необходимо пересмотреть перечень, порядок и условия предоставления льгот по налогу на прибыль предприятий.

В первую очередь, необходимо изменить порядок определения налогооблагаемой базы, и не только в части формирования затрат. Определение объекта обложения налогом на прибыль не вполне корректно, поскольку такие составляющие валовой прибыли как внереализационные доходы и прибыль от реализации основных фондов и иного имущества по своей экономической природе не соответствует понятию прибыли как прибавочного продукта. Следовательно, экономически более обоснованно исключить из базы налогообложения прибыли элементы национального богатства и доходы. Полученные в финансовом секторе, которые скорее являются объектом обложения налогом на доходы от капитала.

Что же касается порядка формирования затрат на производство продукции для целей налогообложения, то несмотря на попытки корректировки действующего законодательства в этой области (Налоговый Кодекс - проект II части), ряд затрат так и остался лимитированным (расходы на подготовку кадров, проценты за кредит). Все это лишь говорит о том, что делая два шага вперед, российское законодательство делает шаг назад. К тому же затраты на производство и реализацию продукции содержат ряд элементов, которые не являются по сути ее составляющими (налоги, включаемые в себестоимость продукции, отчисления в социальные внебюджетные фонды). С одной стороны, это приводит к снижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, с другой же стороны, увеличивает затраты предприятия на производство .продукции.

На наш взгляд размеры расходов по ведению экономической деятельности предприятие - налогоплательщик должно определять самостоятельно, исходя из своих производственных потребностей. Это в первую очередь касается тех расходов, отнесение которых на себестоимость было ограничено лимитами.

Тем не менее, ряд затрат, таких как платежи за превышение предельно допустимых выбросов загрязняющих веществ в природную среду, должны выплачиваться за счет чистой прибыли предприятия. Эта мера носит скорее не экономический, а экологический характер. Экологический аспект предпринимательских затрат уже давно назрел, и не только в отношении этих платежей.