Быкова Светлана Николаевна. Налогообложение прибыли организаций и предпринимательская активность : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2006 194 с. РГБ ОД, 61:06-8/4315

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические аспекты воздействия налогообложения прибыли организаций на предпринимательскую активность 10

1.1 Экономическая природа прибыли и ее связь с предпринимательской деятельностью 10

1.2 Потенциальные возможности налогообложения прибыли в регулировании предпринимательской активности 27

Глава 2. Механизм налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации, его эволюция 50

2.1 Эволюция налогообложения прибыли организаций в 1992 - 2005 гг. и развитие предпринимательства 50

2.2 Современная практика использования регулирующих возможностей

налога на прибыль организаций государством 81

Глава 3. Совершенствование системы налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации 108

3.1 Вопросы совершенствования механизма формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций 108

3.2 Перспективы развития налога на прибыль организаций как эффективного

инструмента регулирования предпринимательской активности 123

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 139

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 150

Приложения 161

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Современная налоговая система России по своему составу соответствует налоговым системам стран с рыночной экономикой. Среди налогов, взимаемых с организаций, особое место занимает налог на прибыль. Он обладает как высокой фискальной значимостью, так и регулирующим потенциалом, что позволяет государству формировать доходную базу федерального и региональных бюджетов, одновременно воздействуя на финансовые интересы хозяйствующих субъектов. Вместе с тем, преимущества регулирующего характера налога на прибыль в российской практике налогообложения реализуются не полностью. Большинство российских экономистов отмечает недостаточную степень реализации возможностей налога на прибыль по стимулированию предпринимательской активности.

Действенный механизм налогового стимулирования необходим не только для повышения предпринимательской активности, но и для дальнейшего роста налоговых поступлений, поскольку только в этом случае оправданным является использование налоговых инструментов в государственном регулировании экономики.

За период своего существования налог на прибыль организаций неоднократно подвергался изменениям. Нововведения принципиального характера были внесены в налоговое законодательство с принятием главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ (НК РФ). Ученые и практики неоднозначно оценили эту главу НК РФ с точки зрения последствий воздействия нового механизма налогообложения прибыли на предпринимательскую активность. Изменение концепции налога на прибыль лишило, по их мнению, регулирующего начала налогообложение прибыли, что негативно сказывается на предпринимательской активности.

Изучение зарубежного опыта показывает, что налоговые льготы по налогу на прибыль широко применяются в западных странах. Система льгот

обеспечивает, прежде всего, эффективное развитие приоритетных отраслей экономики, стимулирование научно-технического развития.

Одновременно период, прошедший со времени принятия главы 25 НК РФ, позволяет обобщить результаты реформирования налогообложения прибыли и на этой основе разработать предложения по дальнейшему развитию механизма налога на прибыль.

**Степень разработанности проблемы.**Исследованию вопросов теории прибыли посвящены работы Д. Рикардо, А. Смита, К. Маркса, Й. Шумпетера, Дж. Кларка, Ф. Найта.

Теоретические вопросы налогообложения прибыли получили развитие в исследованиях таких экономистов, как А. Маршалл, Дж. Кейнс, М. Фридман, П. Самуэльсон, А. Аткинсон, Дж. Стиглиц. В их работах представлены различные взгляды на роль налоговых инструментов в регулировании предпринимательской деятельности в зарубежных странах в период реформ, проводимых на протяжении двадцатого века.

Вопросам развития теории и практики налогообложения большое внимание уделяли и в России в XIX - начале XX вв.: Н.И. Тургенев, И.Х. Озеров, П.П. Гензель, А.А. Соколов и др.

Большой интерес представляют теоретические разработки отечественных экономистов Е.В. Балацкого, В.В. Вишневского, А.С. Смирнова, В.Г. Папавы в области исследования взаимозависимости регулирующих элементов налогообложения. Однако вопросы воздействия механизма налогообложения прибыли на величину доходов бюджета и предпринимательскую активность остаются недостаточно изученными применительно к современной отечественной практике налогообложения.

В ходе работы над диссертацией были исследованы работы ведущих российских специалистов, посвященные вопросам налогообложения прибыли организаций: СВ. Барулина, Д.Д. Бутакова, Н.Г. Вишневской, Е.С. Вылковой, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, В.В. Гусева, СП. Колчина, Л.Н. Лыковой, Н.И. Малис, А.С Никитина, К.И. Оганяна, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова,

Ю.В. Подпорина, В.М. Родионовой, И.Г. Русаковой, С.Д. Шаталова, Д.Г. Черника и др.

Значительное число работ специалистов посвящено практическим аспектам налогообложения прибыли. Они направлены на анализ отдельных норм законодательства по налогообложению прибыли. Вместе с тем меняющиеся условия налогообложения требуют новых исследований, рассматривающих возможности использования регулирующего потенциала налога на прибыль на современном этапе развития экономики Российской Федерации.

**Цель и задачи исследования.**Целью исследования является научное обоснование необходимости создания эффективной системы налогообложения прибыли организаций, обеспечивающей сочетание интересов государства и хозяйствующих субъектов, а также разработка практических рекомендаций по дальнейшему совершенствованию налогообложения прибыли.

Цель исследования определила необходимость постановки и решения следующих задач:

исследовать теоретические основы взаимосвязи фискальной и регулирующей функций налога на прибыль и выявить приоритеты их использования в современной российской экономике;

проанализировать и обобщить зарубежный опыт использования регулирующего потенциала налога на прибыль, определить возможные направления его применения в Российской Федерации;

на основе исследования эволюции налогового законодательства за период 1992 - 2005гг. определить роль и значение налога на прибыль организаций в развитии предпринимательской активности, а также в формировании доходов бюджета;

определить и обосновать приоритетные инструменты активизации регулирующего потенциала налога на прибыль на современном этапе;

разработать практические рекомендации по совершенствованию

действующего механизма налогообложения прибыли организаций с

целью усиления его стимулирующей роли в повышении

предпринимательской активности в реальном секторе экономики.

Объектом **исследования**является прибыль как источник

воспроизводства, цель предпринимательской деятельности и объект

обложения налогом на прибыль. **Предметом исследования**выступает

механизм налогообложения прибыли организаций.

**Теоретические и методологические основы исследования.**Методологической основой диссертационной работы являются принципы диалектической логики, исторического и системного анализа и синтеза. В качестве инструментов научного исследования применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, сравнений и оценок. Основные положения исследования проиллюстрированы таблицами и расчетами, информационной базой которых послужили открытые статистические данные Министерства финансов РФ, Министерства экономического развития и торговли РФ, Федеральной налоговой службы, Федеральной службы государственной статистики, информационные и аналитические ресурсы Интернет.

При подготовке диссертации использованы Федеральные законы, Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ и другие законодательные и нормативно-правовые документы по вопросам налогообложения прибыли организаций.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с пунктом 2.9 Паспорта специальностей ВАК (специальность 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит).

**Научная новизна**диссертационной работы заключается в формировании теоретических представлений о налоге на прибыль организаций как факторе, оказывающем существенное воздействие на предпринимательскую активность.

Предложен механизм усиления регулирующей функции налога на прибыль организаций путем построения эффективной системы налоговых льгот, а также совершенствования действующего порядка налогообложения прибыли;

в результате исследования эволюции налогового законодательства по налогу на прибыль организаций выявлены этапы его развития в Российской Федерации в разрезе основных элементов налога; раскрыто его влияние на предпринимательскую активность и формирование доходов бюджета в период 1992 - 2005 гг.;

на основе обобщения опыта развитых стран выявлена необходимость  
оптимального соотношения двух разнонаправленных функций налога на  
прибыль - фискальной и регулирующей - в современной российской  
экономике;

доказательно подтверждена необходимость налогового стимулирования расширенного воспроизводства и модернизации за счет инвестиционных льгот по налогу на прибыль;

выдвинуты и обоснованы дополнительные аргументы в пользу сохранения пропорциональной ставки налога на прибыль в современных условиях развития Российской Федерации, основанные на принципе нейтральности налогообложения;

подтверждена необходимость целевого применения такого вида льготы, как амортизационная премия; предложены критерии ее использования, направленные на стимулирование обновления производственных мощностей в зависимости от вида оборудования и срока его службы. **Практическая значимость исследования.**Обоснованные в

диссертации теоретические выводы и практические рекомендации направлены на совершенствование действующего механизма налогообложения прибыли организаций с целью усиления его стимулирующего воздействия на предпринимательскую активность.

В частности, практическую значимость имеют следующие рекомендации, содержащиеся в диссертации:

предложено:

законодательно закрепить объем инвестиций в качестве критерия, в соответствии с которым субъекты Российской Федерации могут понижать величину налоговой ставки налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации;

дополнить статью 283 НК РФ критерием экономического соответствия основной деятельности реорганизуемой организации основной деятельности налогоплательщика-правопреемника, что позволит исключить возможность уменьшения налоговой базы налогоплательщиком-правопреемником на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации;

разработаны предложения по организации налогового учета и расчетов  
по налогу на прибыль, что позволит решить задачу формирования  
прозрачной системы налогового учета в коммерческих организациях.  
**Апробация и внедрение результатов работы.**Диссертация выполнена

в рамках научно-исследовательских работ Финансовой академии при Правительстве РФ, проводимых в соответствии с комплексной темой «Финансово-экономические основы устойчивого и безопасного развития России в XXI веке».

Положения диссертационной работы по совершенствованию механизма налогообложения прибыли, по организации налогового учета и совершенствованию расчетов организации с бюджетом по налогу на прибыль были использованы ЗАО «Теплотрансстрой» при построении автоматизированной системы налогового учета и отражении расчетов по налогу на прибыль организаций в бухгалтерском учете, что подтверждено соответствующей справкой о внедрении.

Основные положения теоретической части исследования используются кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при

Правительстве Российской Федерации в учебном процессе при чтении лекций и проведении практических занятий по дисциплинам «Налоги и налогообложение», «Налогообложение организаций», «Федеральные налоги и сборы с организаций».

**Публикации.**Основные положения и выводы диссертационной работы изложены в 6 публикациях общим объемом 2,67 п.л., в том числе авторский объем 2,38 п.л.

**Структура работы**определена целью и задачами исследования, отражает его логику. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## Экономическая природа прибыли и ее связь с предпринимательской деятельностью

В современных условиях прибыль является главной движущей силой рыночной экономики, основным мотивом деятельности организаций. Прибыль выступает не только в качестве результата финансово-хозяйственной деятельности предпринимателей, но и как источник удовлетворения финансовых потребностей как самого предприятия, так и общества в целом. Исследование природы прибыли и проблем ее налогообложения занимает одно из центральных мест в экономической науке.

На протяжении всего периода существования налога на прибыль в истории налоговых систем разных стран проблемы налогообложения прибыли приковывали к себе внимание и теоретиков, и практиков. Вопросы эффективного изъятия у хозяйствующих субъектов государством части прибыли без подрыва стимулов к производству остаются актуальными и в настоящее время.

Одним из элементов, формирующих теоретическую базу налогообложения прибыли, является теория прибыли, которая получила отражение в трудах многих крупных экономистов со времени становления классической школы политэкономии. В теоретических разработках экономистов существовали различные точки зрения на сущность прибыли.

Обычно эволюцию взглядов на природу прибыли начинают рассматривать с учения меркантилистов, хотя целостная теория прибыли в те времена еще не сложилась. Меркантилисты утверждали, что прибыль возникает в сфере обращения в результате того, что товары продаются по более высоким ценам, чем их купили. Но уже в VIII веке появились три концепции происхождения прибыли: немецкие и итальянские экономисты считали прибыль результатом использования капитала и отражением его продуктивности; в Англии прибыль рассматривалась как продукт чужого труда; во Франции представители школы физиократов считали, что прибыль создается в сельском хозяйстве, где воздействие сил природы приводит к росту потребительских стоимостей сверх издержек производства. Основоположники классической политэкономии, А.Смит и Д.Рикардо, увидели источник прибыли не в сфере обращения, а в сфере производства. Создав трудовую теорию стоимости, А.Смит утверждал, что при господстве наемного труда реализованная стоимость не остается целиком у производителя товара, как это было при простом товарном производстве, а делится на заработную плату, прибыль и ренту. Прибыль он характеризовал как особую экономическую категорию. Определяя стоимость трудом, А.Смит пришел к выводу, что прибыль является вычетом из продукта труда рабочего в пользу капиталиста, это неоплаченный труд рабочих: «Стоимость, которую рабочие прибавляют к стоимости материалов, распадается сама на две части, из которых одна идет на оплату их заработной платы, а другая на оплату прибыли их предпринимателя» . Далее он подчеркивает, что именно прибыль побуждает предпринимателя начинать свое производство, расширять его. На этой основе А.Смит приходит к пониманию прибыли как дохода, который служит вознаграждением капиталиста, что было впоследствии широко использовано Сэем, Сениором и другими экономистами.

## Эволюция налогообложения прибыли организаций в 1992 - 2005 гг. и развитие предпринимательства

Создание развитой системы налогообложения прибыли относится к концу 1991 года, когда был принят Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 (далее по тексту - Закон). Порядок исчисления и взимания налога на прибыль, установленный данным Законом, действовал до 2002 года. С 01.01.2002 г. вступила в действие глава 25 НК РФ.

Исследование развития налогообложения прибыли в России имеет своей целью выявить позитивные и негативные моменты при реформировании системы налогообложения прибыли в историческом аспекте. Результаты могут оказать практическую пользу при разработке направлений совершенствования порядка исчисления и взимания налога на прибыль.

В результате исследования выделено три основных этапа развития налогообложения прибыли в России с выделением отдельных подэтапов. В основе периодизации лежит нормативное регулирование налога на прибыль.

Первый период - с июня 1990 г. по 1992 г. В июне 1990 г. был принят Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций». В этот период налог на прибыль перестал быть частью изъятой в бюджет суммы прибыли. Прибыль от реализации определялась в виде разницы между выручкой и затратами на производство. Бюджетные организации освобождались от уплаты налога на прибыль, что свидетельствует о наличии льготы для государственных предприятий, т.е. о дифференциации налогообложения прибыли по формам собственности. Общеустановленная ставка в размере 45% применялась к прибыли, определенной в границах предельного уровня рентабельности, исчисленного по отдельным отраслям. Такой механизм налогообложения подрывал стимулы предприятий к повышению уровню рентабельности и побуждал укрывать часть доходов от налогообложения.

Второй период - с 1992 г. по 2002 г. Этот период характеризуется проведением масштабной налоговой реформы. Приняты Закон РФ от 27.12.1991г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», Закон РФ от 27.12.1991г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Основным отличием нового закона стала отмена нормирования рентабельности организаций, установление единого подхода к налогообложению независимо от организационно-правовой формы собственности предприятий, введение единой ставки для предприятий в размере 32% (для прибыли от посреднической деятельности - 45%). Объектом обложения стала валовая прибыль. В рамках данного этапа проведена более детальная периодизация, которая представлена далее в работе.

Третий этап - с 2002 г. по настоящее время, который характеризуется установлением единой ставки в размере 24%, либерализацией состава расходов, подлежащих вычету, отменой большинства льгот.

Детальное исследование эволюции налогообложения прибыли целесообразно начать со второго этапа. Девяностые годы XX века характеризуются специалистами как кризисный период развития российской экономики, сопровождаемый растущими объемами бюджетного дефицита. На этапе становления рыночной экономики налог на прибыль имел преимущественно фискальное значение. Исследуем функциональную направленность налога на прибыль через механизм налогообложения прибыли.

## Вопросы совершенствования механизма формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций

Исследование эволюции механизма налога на прибыль и его соотнесение с развитием деловой активности организаций позволило выявить неэффективность законодательства, действовавшего в период с 1992г. по 2002г. Несовершенство системы налогообложения прибыли способствовало снижению эффективности налога как в части фискального, так и в части его регулирующего значения.

Введение в действие с 2002 года главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» явилось, безусловно, новым этапом развития системы налогообложения прибыли в России и было призвано решить назревшие проблемы, а также встроить систему налогообложения прибыли в новую налоговую концепцию. В ходе осуществления налоговой реформы были поставлены следующие цели:

Повышение уровня справедливости и нейтральности налоговой системы;

Снижение налогового бремени;

Упрощение налогового законодательства;

Обеспечение стабильности налоговой системы.

Поставленные цели реформирования налоговой системы, конечно же, должны были быть реализованы и в новом механизме налога на прибыль. Попытки реформирования налоговой системы предпринимались неоднократно. Однако практика последних лет показывала бесперспективность устранения основных недостатков путем внесения отдельных изменений в налоговое законодательство. Рассмотрим проблемные вопросы нового порядка налогообложения прибыли с точки зрения формирования объекта обложения как одного из элементов налога, через который проявляется регулирующая функция налога.

Анализ изменений в исчислении налога на прибыль, внесенных главой 25 НК РФ, выявил их преимущественно позитивный характер. Прежде всего глава 25 НК РФ - это закон прямого действия, с введением которого были устранены многие противоречия и проблемы ранее действующего законодательства о налоге на прибыль.

Новый порядок налогообложения действует уже в течение трех лет. Современная редакция главы 25 НК РФ отличается от первоначального варианта, введенного в действие с 01.01.2002 г. Последние изменения, которые затронули широкий спектр спорных вопросов, были внесены федеральным законом от 06.06.2005г. №58-ФЗ. Анализируя изменения, вносимые в главу 25 НК РФ, мы пришли к выводу, что вносимые поправки имеют поступательный характер и направлены на устранение тех негативных моментов, которые не могли быть охвачены на первоначальном этапе, а оказались наработанными с практикой. Многие из вносимых поправок решают спорные вопросы в пользу налогоплательщика. Анализ последних изменений в главу 25 НК РФ приведен в приложении №10.

Вместе с тем действующий порядок налогообложения прибыли все еще имеет ряд недостатков. Рассмотрим возможные варианты их устранения.

Одним из нововведений является переход на метод начислений при исчислении налога на прибыль. Введение данного метода, безусловно, имеет положительные моменты, например, в части снижения возможности для налогового планирования и ухода от налогообложения. Однако этот метод вынуждено применять большинство налогоплательщиков, в том числе и малые предприятия, применяющие традиционную систему налогообложения, поскольку установленный предел выручки для применения кассового метода весьма низок. Согласно п.1 ст. 273 НК РФ организациям дано право перехода на кассовый метод, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. Считаем необходимым пересмотреть данный норматив в сторону увеличения. В качестве критерия может быть выбран годовой объем дохода от реализации, дающий право субъектам малого предпринимательства перехода на упрощенную систему налогообложения. Согласно ст. 346.12 данный норматив составляет 15 миллионов рублей по итогам работы за девять месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения. Следовательно, уровень ежеквартальной выручки для целей исчисления налога на прибыль по кассовому методу может быть повышен до 5 миллионов рублей.

Другим вопросом, связанным с переходом на метод начислений, является порядок учета в целях налогообложения прибыли сумм штрафов, пеней и иных санкций за нарушений договорных обязательств. Первоначальная редакция НК РФ в отношении штрафных санкций давала возможность налоговым органам требовать начисления доходов от штрафных санкций, не полученных и не признанных должником, если в условия хозяйственного договора было включено применение штрафов, пени, неустоек за их нарушение. То есть, если условиями договора предусмотрены штрафные санкции, суммы возмещения убытков, то налогоплательщик -«получатель» должен признать их в составе доходов независимо от согласия второй стороны. В результате может возникнуть ситуация, когда налог будет уплачен с несуществующего дохода. Указное положение вынуждало организации исключать суммы штрафных санкций из текста договоров либо прибегать к таким формулировкам, которые позволят избежать доначисления дохода, однако могут привести к проблемам по выполнению условий договора. Считаем, что момент признания дохода у одной стороны должен совпадать с моментом признания расхода у противоположной стороны. Датой признания расходов при методе начисления в виде штрафов, пени или иных сумм санкций за нарушение условий договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба в соответствии со ст. 272 НК РФ является дата начисления сумм санкций в соответствии с условиями договоров. Однако учитывая требования ст. 252, согласно которой расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, следует считать, что расходы в виде сумм санкций за нарушение договорных обязательств, а также в виде сумм на возмещение причиненного ущерба могут быть включены в состав внереализационных расходов только в случае признания должником или по решению суда. Исходя из вышеизложенного получается, что для признания сумм санкций в составе доходов признание их должником не требуется, а для признания в составе расходов признание должником прямо не указывается, но обязательность этого условия напрямую следует из требования обоснованности и документального подтверждения затрат. Считаем, что по данному вопросу было противоречие. Факт признания должником штрафных санкций должен быть обязательным условием и для включения указанных сумм в состав расходов у должника, и в состав доходов у получателя. В связи с этим представляется необходимым условием для включения сумм санкций в состав доходов факт признания их должником. В противном случае можно говорить не только о включении в состав доходов сумм, маловероятных к получению, но и о необоснованном увеличении затрат. Впоследствии указанные противоречия были устранены, что еще раз подтверждает факт поступательного развития современного законодательства по налогу на прибыль