

0-794855

На правах рукописи



Митрофанова Инна Алексеевна

**МОДЕРНИЗАЦИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ПРИБЫЛИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Волгоград – 2011

Фон. № 58/01-1215
22.09.2011

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Волгоградский государственный университет».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Гукова Альбина Валерьевна.

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Сидорова Надежда Ивановна;
кандидат экономических наук, доцент
Тюпакова Нина Николаевна.

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный технологический университет»
(КубГТУ).

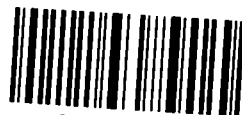
Защита состоится 14 октября 2011 года в 13:00 на заседании диссертационного совета Д 212.029.04 по экономическим наукам при ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный университет» по адресу: 400062, г. Волгоград, проспект Университетский, дом 100, аудитория 4-01 «А».

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный университет».

Автореферат диссертации размещен на официальном сайте ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный университет» – <http://www.volsu.ru>.

Автореферат разослан 12 сентября 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000807382

Ученый секретарь диссертационного совета
доктор экономических наук, доцент

Е.А. Петрова

Актуальность темы исследования. В современных условиях налоги сохраняют свое стратегическое значение как основной источник доходов государства, но для хозяйствующих субъектов их уплата не связана с прямыми и очевидными (эквивалентными) экономическими выгодами. В системе налоговых отношений между прямым отчуждением части дохода (имущества) и косвенными формами присвоения налогоплательщиками каких-либо общественных благ всегда существовало и существует противоречие. Поэтому сохраняет свою актуальность поиск экономической наукой, с одной стороны, наиболее оптимальных, стабильных и емких источников налогообложения, необходимых для функционирования государства, а с другой – разработка вариантов модернизации устройства самой системы налогообложения, направленной на гармонизацию отношений присвоения и отчуждения, обеспечение компенсирующего взаимодополнения фискальной и регулирующей налоговых функций.

Налог на прибыль потенциально склонен вызывать искажение экономического поведения хозяйствующих субъектов, непосредственно воздействуя через систему перераспределительных отношений на их мотивацию, причем в большей степени, чем все остальные налоги. Именно этот налог способен провоцировать хозяйствующих субъектов принимать решения, с макроэкономической точки зрения гораздо менее эффективные, по сравнению с теми, которые могли бы быть приняты до повышения меры налогового отчуждения части полученной ими прибыли.

Стратегическая цель «Концепции – 2020» – переход от преимущественно сырьевой модели развития национальной экономики к инновационной. Это предполагает не последовательную (естественную) смену технологических укладов, а «инновационный прорыв» из III, IV укладов в VI, основанный на нанотехнологиях. Одним из условий достижения этой цели является модернизация механизма налогообложения доходов (прибыли) реальных производителей благ



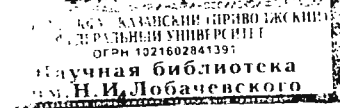
и услуг для обеспечения большей гармонизации интересов государства и хозяйствующих субъектов.

Таким образом, актуальность исследования обусловлена необходимостью всестороннего научного анализа источников, условий и проблем модернизации механизма налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов, который позволит, во-первых, с системных позиций оценить результативность подходов и инструментов трансформации налога на прибыль в России на разных стадиях рыночных преобразований за последние 20 лет, во-вторых, определить основные направления модернизации механизма налогообложения прибыли организаций.

Степень научной разработанности проблемы. На формирование авторской концепции значительно повлияло изучение трудов классиков зарубежной экономической мысли, в которых выяснялась природа налоговых отношений, сущность налога как экономической категории, исследовались функции и принципы построения эффективной и гармоничной системы налогообложения. Среди таких работ особо выделяются труды Э. Аткинсона, С. Вобана, Т. Гоббса, Дж. Кейнса, А. Лаффера, К. Маркса, О. Мирабо, У. Петти, П. Прудона, Д. Рикардо, С. Сисмонди, А. Смита, Р. Стурма, Ж.-Б. Сэя, А. Тьера, М. Фридмана, А. Шеффле и др.

Содержательному уточнению характеристик налогов способствовало изучение работ классиков отечественной экономической мысли: М.М. Алексеенко, А.А. Буковецкого, С.Ю. Витте, И.М. Кулишера, И.Х. Озерова, М.Н. Соболева, В.Н. Твердохлебова, А.А. Тривуса, Н.И. Тургенева, Л.В. Ходского, И.И. Янжула и др.

Важные с точки зрения эволюции теории и методологии налогообложения выводы и положения содержатся в трудах А.В. Бобровой, Е.Ф. Борисова, Е.Н. Евстигнеева, В.Я. Иохина, А.В. Мартынова, К.В. Новоселова, Ю.В. Носкова, В.Г. Панскова, А.В. Парыгиной, Г.Б. Поляка, В.Н. Пушкаревой, А.Н. Романовой, Н.И. Сидоровой, О.В. Фишер, Д.Г. Чернышова, Ф.Ю. Юткиной и других исследователей.



Выяснению результативности налоговых реформ на разных этапах функционирования отечественного хозяйственного комплекса (1990–2011 гг.), оценке их роли в построении цивилизованных рыночных отношений, разработке концепций и стратегий совершенствования налоговой системы посвящены работы современных ученых: А.В. Брызгалина, А.А. Васильевой, А.А. Волкова, А.З. Дадашева, Е.А. Зайцевой, О.С. Калачевой, И.В. Караваевой, Н.В. Климовой, И.А. Майбурова, Е.С. Никинкой, Л.В. Перекрестовой, И.А. Перонко, С.Н. Сайфиевой, Н.И. Сидоровой, Н.Н. Тюпаковой и др.

Многостороннему исследованию прибыли как результата хозяйственной деятельности и как источника налогообложения посвящены работы С.В. Барулина, О.И. Литвиненко, С.А. Мухина, Ф.Х. Найта, Д.А. Родина, В.В. Семенихина, С.В. Федотова, Й.А. Шумпетера, Н.А. Щепочкина и др.

Предложения по конструктивному совершенствованию механизма налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов содержатся в трудах Л.И. Анисимовой, Е.В. Бехтеревой, Н.Г. Вишневской, С.В. Глазковой, Л.А. Зимаковой, Л.А. Злобиной, С.В. Клохичиной, Л.Н. Лыковой, Л.С. Марьяниной, А.В. Минакова, М.В. Новиковой, Ю.В. Подпорина, Н.В. Пономаревой, М.В. Семеновой, А.А. Титова, И.И. Хахоновой, Г.Я. Чухниной, других ученых.

В то же время, при бесспорной важности и значимости проведенных исследований, общепризнанная концепция налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов на данном этапе реформирования российской экономики не сформирована; требуют уточнения ряд положений теоретического, методологического, практического характера, связанных с вопросами гармонизации основных налоговых функций, обоснования источников уплаты прямых налогов и т. д. Все эти проблемы во многом связаны с необходимостью системного совершенствования механизма налога на прибыль, как наиболее влияющего на экономическое поведение предприятий. Это и предопределило выбор темы диссертационного исследования, его цель, предмет, объект и структуру.

Соответствие темы диссертации требованиям Паспорта специальности ВАК. Исследование выполнено в рамках специальности 08.00.10 – «Финан-

сы, денежное обращение и кредит»: п. 2.6. «Теория построения бюджетной и налоговой системы», п. 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», п. 2.21. «Трансформация бюджетно-налоговой системы на разных стадиях экономического развития: инструменты и модели адаптации» Паспорта специальностей ВАК Министерства образования и науки РФ (экономические науки).

Цель диссертационного исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по осуществлению модернизации механизма налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов, позволяющих гармонизировать фискальную и регулируемую налоговые функции.

Достижение поставленной цели предопределило решение следующих **задач**:

– уточнить содержание и дополнить цели модернизации механизма налогообложения прибыли посредством исследования сущности и характеристик налога как финансовой категории, функций и принципов налогообложения прибыли на основе эволюционного подхода;

– раскрыть и систематизировать условия, влияющие на процесс формирования прибыли как источника налогообложения;

– определить прогрессивные и регрессивные изменения в отечественной налоговой системе в 1991–2011 гг., трансформировавшие конструкцию налога на прибыль, и выявить особенности современного этапа налогообложения прибыли организаций;

– осуществить макроэкономическую оценку налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов в целом и проанализировать динамику фактической нагрузки по налогу на прибыль организаций в разрезе отраслей и видов экономической деятельности;

– обосновать и конкретизировать основные направления модернизации механизма налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов.

Объект исследования – механизм налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов, инструменты гармонизации базовых налоговых функций.

Предметом исследования выступает совокупность финансовых отношений, возникающих в процессе взаимодействия государства и хозяйствующих субъектов по поводу отчуждения части дохода последних в виде налога на прибыль.

Методологической основой решения научных задач работы стала реализация диалектических принципов исследования в рамках системного и эволюционного подходов. В диссертации использованы общенаучные и специфические методы обоснования авторской концепции: субъектно-объектный и структурно-функциональный анализ, абстрагирование и конкретизация, историко-логический, компаративный, дедукции и индукции, а также приемы графического, математического моделирования, экстраполяции.

Теоретической базой работы послужили труды отечественных и зарубежных ученых, содержащие фундаментальные положения и раскрывающие особенности современных концепций финансовой науки в области теории и практики налогообложения, а также дискуссионные моменты, отражающие множественность, неоднозначность подходов к сценариям реформирования отечественной налоговой системы.

Информационно-эмпирической базой работы послужили материалы монографических работ, научные публикации отечественных и зарубежных исследователей в периодических изданиях, сети Internet, данные Федеральной службы и территориальных органов государственной статистики РФ, программные документы Правительства РФ, экспертные оценки, а также собственные расчеты автора. Нормативно-правовая база исследования сформирована на основе законодательных и нормативных актов Президента и Правительства РФ, Государственной Думы и регионов РФ в области налогообложения хозяйствующих субъектов.

Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту:

1. Механизм налогообложения прибыли – это система целевого регулирования на макроуровне процессов ее распределения и перераспределения в рамках законодательно определенных (формальных) принципов, финансовых методов и налогового инструментария, а также через воздействие на неформальные условия хозяйствования, прямо или опосредованно влияющих на величину налогооблагаемой прибыли.

Модернизация механизма налогообложения прибыли заключается в адаптации конструкции налога на прибыль к современным условиям посредством системно-превентивной модификации на макроуровне расчета налогового бремени, налоговых рычагов в целях гармонизации фискальной и регулирующей функций и минимизации влияния на налогооблагаемую базу неформальных условий хозяйствования.

2. Определяемый на макроуровне порядок налогообложения прибыли декларирует рамочные (нормативно-правовые) условия отчуждения ее части в виде налога на прибыль. Однако на величину налогооблагаемой прибыли значительное влияние оказывают неформальные условия ведения бизнеса: «скрытая» оплата труда, двойная бухгалтерия, лоббирование интересов компаний при получении выгодных государственных заказов, средств из бюджетов разных уровней на финансирование инвестиционных проектов при отсутствии обоснованных расчетов их социально-экономической значимости (для города, региона и т. д.) и др.

На формирование величины налогооблагаемой прибыли на микроуровне влияют и изменяющиеся экзогенные условия, охватывающие конъюнктуру мировых рынков, экономические циклы, антимонопольное законодательство, инновационно-инвестиционную, кредитно-денежную, промышленную, ценовую политику государства (мега- и макроуровни), а также его территориальных субъектов (макро- и мезоуровни хозяйственной системы).

3. Трансформация налогообложения прибыли обусловлена изменениями нормативного и информационно-методического обеспечения, применением новых финансовых методов и налоговых рычагов. Прогрессивными результатами реформирования механизма налогообложения прибыли в 1991–2001 гг. стали снижение ставки налога, расширение списка затрат, принимаемых при расчете налога на прибыль, и др. К регрессивно-деструктивным изменениям относятся: подмена кодификацией процессов унификации и упрощения налогового законодательства; нарушение принципа однократности налогообложения; отмена инвестиционной льготы по налогу на прибыль и др.

В 2002–2011 гг. прогрессивные изменения в налогообложении прибыли состояли в установлении открытого перечня доходов и расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу; снятии ряда ограничений по некоторым видам расходов; применении нелинейного метода начисления амортизации и амортизационной премии; снижении ставки налога до 20% и др. Однако в полной мере проявиться регулирующей налоговой функции не позволили меры компенсаторного характера: отмена большинства налоговых льгот и вычетов, дезинтегрированность и обособленность систем бухгалтерского и налогового учета, низкая эффективность налогового законодательства в части стимулирования предприятий, осуществляющих научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и инновационную деятельность.

4. Анализ динамики основных макроэкономических показателей через их соотношение с величиной налога на прибыль, через расчет фактической нагрузки по налогу на прибыль в разрезе отраслей и по видам экономической деятельности за 1999–2009 гг. выявил преимущественный рост числа прибыльных организаций в сельском хозяйстве и торговле, недостаточность финансовых ресурсов для воспроизводства и обновления основных производственных фондов в ряде приоритетных отраслей обрабатывающей промышленности, неравномерность занижения балансовой стоимости основного капитала относительно восстановительной и др., что увеличило дифференциацию налоговых баз и сократило финансовые возможности многих промышленных предприятий как для

интенсивного (через внедрение инноваций), так и для экстенсивного расширенного воспроизводства. Налоговые трансформации последних лет по причине их компенсаторного характера (снижение ставок – отмена льгот) не создали условий хозяйствующим субъектам для перехода на инновационную модель развития.

5. Системная модернизация механизма налогообложения прибыли организаций базируется на использовании инструментов, которые лишь в комплексе способны обеспечить масштабный и пролонгированный синергетический эффект в виде гармонизации базовых налоговых функций. Необходимо принять следующие меры: 1) установить инвестиционную льготу в размере $\frac{1}{2}$ действующей ставки налога на прибыль для предприятий, инвестирующих в капиталоемкие основные производственные фонды нового поколения, а также осуществляющих научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и внедряющих собственные инновационные разработки, на срок от 3 до 7 лет; 2) предусмотреть возможность временного дифференцированного снижения ставки налога: а) для промышленных предприятий при уровне рентабельности продукции ниже 5%; б) для малых инновационных предприятий; 3) обеспечить конвергенцию бухгалтерского и налогового учета через применение линейного метода амортизации и отказ от амортизационной премии, определение стоимости основных средств на основе единой классификации, установление единого лимита по основным средствам, учет приобретенных материалов по фактическим ценам, установление единого перечня прямых расходов, а также за счет применения методики оценки и создания резервов, предусмотренной Налоговым кодексом РФ.

Научная новизна диссертационного исследования:

– уточнена сущность модернизации механизма налогообложения прибыли посредством выделения инструментов адаптации и системно-превентивной модификации конструкции налога на прибыль, а также конкретизации расчета налогового бремени; дополнены цели модернизации механизма налогообложения прибыли, заключающиеся в гармонизации фискальной и регулирующей

функций, в снижении влияния на налогооблагаемую базу неформальных условий хозяйствования, в минимизации искажающих налоговых эффектов;

– систематизированы экзогенные условия, опосредованно воздействующие на формирование налогооблагаемой прибыли предприятий: цикличность, изменения в антимонопольной, инновационной, инвестиционной, кредитно-денежной, промышленной, ценовой политике государства; обосновано возрастающее влияние на налогооблагаемую базу неформальных условий ведения бизнеса, проявляющихся в ведении двойной бухгалтерии, искажении отчетности, лоббировании интересов предприятий для получения выгодных государственных заказов и др.

– определены прогрессивные и регрессивные изменения в механизме налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов в 1991–2011 гг.; обосновано, что причиной низкой эффективности налоговых реформ стали: в 1991–2001 гг. – фрагментарно-точечный, дезинтегрированный характер формирования налогового законодательства в части налога на прибыль; в 2002–2011 гг. – компенсаторный подход к налогообложению прибыли (снижение ставок, но отмена льгот);

– разработаны методические основы макроэкономической оценки фактической нагрузки по налогу на прибыль организаций в разрезе отраслей и видов экономической деятельности, основанные на соотношении величины налога на прибыль с такими показателями, как валовой внутренний продукт, инвестиции в основной капитал; валовая прибыль и валовой смешанный доход; сальдированный финансовый результат;

– сформулированы основные направления модернизации механизма налогообложения прибыли организаций, включающие комплекс мер системно-превентивного характера (конвергенция налогового и бухгалтерского учета, дифференциация ставок налога на прибыль, применение инновационных льгот и др.), и предложены варианты их реализации.

Теоретическая значимость работы состоит в систематизации как достаточно исследованных научным сообществом проблем, так и дискуссионных во-

просов, противоречий методологии, методики и практики, формы и содержания механизма налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов.

Практическая значимость результатов исследования состоит в возможности использования методических положений и практических рекомендаций органами законодательной власти в процессе дальнейшего совершенствования конструкции налога на прибыль организаций.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы работы докладывались научной общественности на международных и всероссийских симпозиумах, форумах, конференциях, семинарах в 2004–2011 гг. в Волгограде, Вологде, Екатеринбурге, Краснодаре, Москве, Ростове-на-Дону, Сочи, Праге (Чехия), Пшемысле (Польша), Софии (Болгария) и др.

Материалы диссертационного исследования были использованы при разработке учебного курса «Налоги и налогообложение», а также спецкурса «Налогообложение субъектов малого предпринимательства».

Публикации. Основные положения диссертации изложены в 22 публикациях общим объемом 7,6 п.л. (авторских – 7,0 п.л.), в том числе в 7 статьях в периодических изданиях, рекомендованных ВАК.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, 3 глав, 10 параграфов, заключения, списка литературы, включающего 183 источника, и 4 приложений. Объем работы – 194 страницы.

Во *введении* обоснованы актуальность исследуемой проблемы, ее значение для теории и практики налогообложения прибыли, определены цель и задачи, раскрыты методологические основы работы, ее предмет и объект, положения научной новизны, теоретическая и практическая значимость, аргументирована достоверность полученных результатов.

В *первой главе «Налог на прибыль как объект исследования финансовой науки: эволюционный подход»* исследованы сущность и роль налогов в экономической системе общества, обосновано единство функций и принципов налогообложения прибыли, уточнены особенности формирования прибыли как результата хозяйственной деятельности и как источника налогообложения, рас-

крыто влияние налогообложения прибыли на финансовые решения хозяйствующих субъектов.

Во *второй главе «Трансформация налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов в реформируемой экономике России в 1991–2011 гг.»* раскрыта специфика конструирования налога на прибыль в период с 1991 по 2001 гг., выявлены особенности современного этапа налогообложения прибыли организаций.

В *третьей главе «Основные направления модернизации налогообложения прибыли хозяйствующих субъектов»* произведены макрооценка налогового бремени и анализ фактической нагрузки по налогу на прибыль предприятий в разрезе отраслей и видов экономической деятельности по авторской методике, предложены пути модернизации механизма налогообложения прибыли организаций.

В *заключении* обобщаются, уточняются и конкретизируются выводы, концептуальные положения теоретического, методологического и прикладного характера.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Гармонизация базовых налоговых функций – фискальной и регулирующей. Налог – это особый вид исторически возникших и эволюционирующих финансовых отношений между государством (как главным финансовым институтом) и экономическими субъектами по поводу отчуждения на институционально-правовой основе в его пользу части их доходов, полученных в результате хозяйственной и иной деятельности, и (или) части имущества, находящегося в их владении, пользовании, распоряжении.

Налогам исторически свойственен, в силу априори возникающих отношений явного (прямого) отчуждения и неявного (косвенного) присвоения, противоречивый, конфликтогенный характер. С этих позиций основными характеристиками налогов являются: односторонне-принудительный характер, непро-

зрачность, немаркированность расходования налоговых поступлений в бюджеты разных уровней; непersonифицированность и неочевидная эквивалентность, что порождает эффект «безвозмездности и безвозвратности» вследствие неявного, косвенного характера предоставляемых государством общественных благ и услуг (особенно при низком уровне налоговой культуры в обществе). Указанные признаки в полной мере, считает автор, присущи налогу на прибыль.

Степень теоретической и практической диверсификации налоговых функций зависит как от конкретных задач исследования, так и от уровня развития налоговой системы, структуры конкретного налога на том или ином историческом этапе. Выделяя в качестве базовых функций налога две: фискальную и регулируемую, – автор предлагает считать все остальные функции производными (подфункциями).

Гармоничная и одновременная, а не взаимоисключающая реализация базовых налоговых функций, во-первых, возможна при достижении определенной резонансности часто противоречивых экономических интересов государства, суверенных товаропроизводителей и домохозяйств, поскольку любой налог как экономическое отношение отчуждения в конечном итоге выражает связь единичного и всеобщего в субъектно-объектной структуре рыночного хозяйства, и, во-вторых, требует ориентации на определенные принципы. В дополнение к существующим и общепризнанным принципам, автором предложена система налоговых принципов императивного порядка: простота исчисления и стабильность, определенность, гармоничность, транспарентность, маркированность, возможность корректировки и законность снижения налоговой нагрузки и др.

Экзогенные и неформальные условия ведения бизнеса. На формирование величины налогооблагаемой прибыли предприятия влияют как экзогенные, так и эндогенные условия (рис. 1).

Рост объема производства и продаж, снижение издержек, активная инвестиционная деятельность, внедрение инноваций, улучшение условий труда и рост его производительности – все это, влияя на величину потенциальной при-

Формирование прибыли на микроуровне хозяйственной системы неизбежно будет корректироваться при изменениях на мега-, макро- и мезоуровнях, охватывающих: конъюнктуру мировых рынков, экономические циклы (мегауровень); налоговое, антимонопольное законодательство, инновационно-инвестиционную, кредитно-денежную, промышленную, ценовую политику государства и его территориальных субъектов (макро- и мезоуровни хозяйственной системы).

Из наиболее значимых эндогенных факторов, влияющих на финансовые результаты и величину налогооблагаемой прибыли, автор выделяет: объем и качество товаров и услуг, политику ценообразования, уровень себестоимости и других затрат, качество менеджмента, характер организации труда и производства, уровень образования и квалификации кадров, состояние основных производственных фондов, их инновационность, научно-техническое творчество, инициативность; материальное положение и экономическую заинтересованность работников.

Специфика механизма налогообложения прибыли определяется особенностями и возможностями модификации его конструкции с учетом как формальных, так и неформальных экономических отношений, опосредующих процессы создания и распределения прибыли и свойственных конкретному историческому этапу.

При универсальности конструкций разных налогов структура налогового механизма на макро- и микроуровнях специфична: 1) субъектами реализации налогового механизма являются: на макроуровне – государство, на микроуровне – хозяйствующий субъект; 2) на макроуровне объектами непосредственного управления выступают налоговые доходы бюджетной системы, на микроуровне – совокупность налоговых платежей и обязательств налогоплательщика; 3) в силу известного противоречия между формами отчуждения и присвоения цели налоговой политики разновекторные: для хозяйствующего субъекта – это законное (и незаконное) снижение налоговых платежей, а для государства – их увеличение.

Распределение и перераспределение части прибыли хозяйствующих субъектов в бюджеты разных уровней демонстрирует взаимосвязь налогового и финансового механизмов (принцип расширения).

Прибыль как результат хозяйственной деятельности следует рассматривать в четырех контекстах: экономическом, хозяйственном, правовом и институциональном. Используемые в процессе производства трансформационные и транзакционные факторы определяют составляющие производственных издержек. С институциональной точки зрения экзогенные условия нормативно-правового характера, потенциально влияющие на величину остающейся в распоряжении хозяйствующего субъекта чистой прибыли, составляют лишь общие рамочные (формальные) условия.

В диссертации обосновано, что в современных условиях, наряду с формальными, существенную роль играют неформальные экономические, политические и другие нерегулируемые условия хозяйствования, прямо или опосредованно влияющие на процесс создания валового продукта предприятия и прибыли. К ним, в частности, относятся: теневые операции, искажение финансовой отчетности, необоснованное отнесение ряда расходов на производственные издержки, «скрытая» оплата труда, лоббирование интересов компаний при получении выгодных государственных заказов, денежных средств из бюджетов разных уровней на финансирование или софинансирование инвестиционных проектов при отсутствии обоснованных расчетов их социально-экономической значимости (для города, региона и т. д.). В результате налогоплательщик или упускает выгоду, или сознательно занижает налогооблагаемую прибыль.

Налог на прибыль способен через стимулирующие или искажающие эффекты влиять на финансовые решения хозяйствующих субъектов. Налог на прибыль, не являясь нейтральным, может провоцировать хозяйствующих субъектов избирать финансовые решения, с макроэкономической точки зрения гораздо менее эффективные, по сравнению с теми, которые могли бы быть приняты до повышения меры налогового отчуждения части полученной ими прибыли. За возможность сместить избыточное налоговое бремя на контрагентов

предприятия могут изменить структуру производства, накопления и инвестиций, более предпочтительной с точки зрения эффективности и полезности (финансово-замещающий эффект) на уровне макроэкономики.

Любые налоги, как искажающие, так и неискажающие, уменьшают количество ресурсов, находящихся в непосредственном распоряжении хозяйствующего субъекта. Но неискажающие налоги являются экономически нейтральными в том смысле, что не оказывают воздействия на эффективность аллокации ресурсов предприятий и у них нет оснований намеренно преуменьшать свои финансовые возможности или отказываться от более эффективных вариантов их использования.

Налог на прибыль, не являясь нейтральным, должен быть сконструирован таким образом, чтобы полностью исключить или минимизировать вызываемые им искажающие поведение хозяйствующих субъектов эффекты.

Прогрессивные и регрессивные изменения в механизме налогообложения прибыли в 1991–2011 гг. Из-за игнорирования основных принципов налогообложения налог на прибыль до 2002 г. являлся одним из кризисообразующих факторов. Регрессивно-деструктивными результатами изменений в налогообложении прибыли в 1991–2001 гг. стали: явный приоритет фискальной функции; подмена кодификацией процессов унификации и упрощения налогового законодательства; нарушение принципа однократности налогообложения; отмена инвестиционной льготы по налогу на прибыль, в результате чего был ликвидирован фактически единственный действовавший налоговый инструмент стимулирования инвестиций в инновации.

Прогрессивными результатами стали: снижение ставки налога на прибыль, расширение списка затрат, принимаемых при расчете этого налога, и др.

В 2002–2011 гг. в связи с принятием главы 25 Налогового кодекса РФ и ее перманентной корректировкой на протяжении всего этого периода подходы к налогообложению прибыли претерпели ряд изменений концептуального характера. Прогрессивными автор считает следующие из них: в Налоговом кодексе РФ были разъяснены все основные понятия, необходимые для понимания и

корректного расчета налога; был установлен открытый перечень доходов и тех расходов, которые уменьшают налогооблагаемую базу; снят ряд ограничений на принятие к вычету расходов, необходимых для ведения бизнеса; введена обязательность перехода с кассового метода на метод начислений в зависимости от категории налогоплательщика и объема выручки; было изменено начисление амортизации, в том числе применение нелинейного метода ее начисления и амортизационной премии; был введен новый порядок переноса убытков на будущее; были выделены в отдельные статьи особенности определения налоговой базы некоторых специфических видов деятельности; снизилась максимальная налоговая ставка по налогу на 11% (с 35 до 24%, а с 2009 г. – до 20%); были установлены пониженные ставки по налогу, дифференцированные в зависимости от вида дохода (прибыли), и определен предел изменения региональной составляющей налоговой ставки, снижающий привлекательность российских оффшоров (с 2009 г. – не ниже 13,5%); сформулированы отдельные разделы, посвященные налоговому учету в организациях.

В то же время была отменена значительная часть налоговых льгот и налоговых вычетов, в том числе с 2002 г. – инвестиционная налоговая льгота, с 2004 г. – региональные инвестиционные налоговые льготы, дезинтегрированы системы бухгалтерского и налогового учета; остаются несущественными нормы и положения налогового законодательства, связанные со стимулированием и поощрением предприятий, осуществляющих научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и инновационную деятельность.

Макроэкономическая оценка и анализ динамики фактической нагрузки по налогу на прибыль организаций в разрезе отраслей и видов экономической деятельности. Динамика налога на прибыль в совокупных налоговых доходах за 1999–2009 гг. была цикличной (рис. 2).

Авторская методика оценки налоговой нагрузки в части налога на прибыль за десятилетний период (1999–2009 гг.) основывалась на соотношении величины налога на прибыль с такими макроэкономическими показателями, как валовой внутренний продукт, инвестиции в основной капитал, валовая прибыль

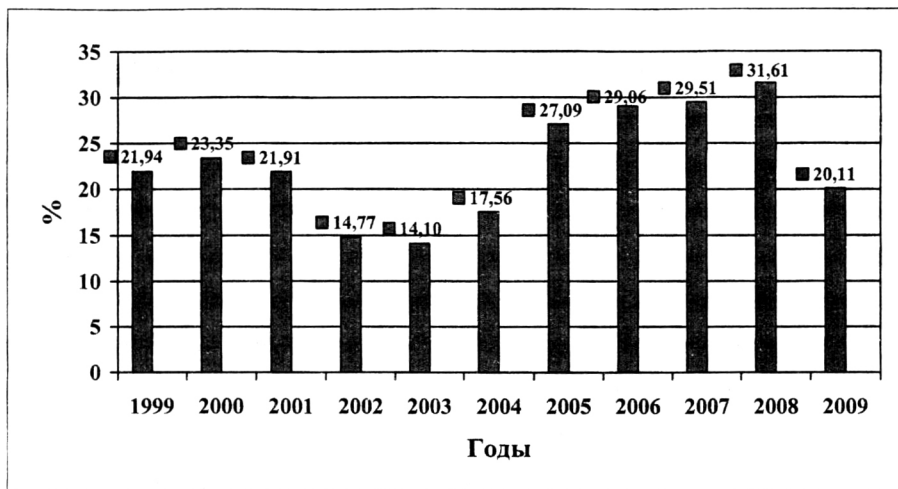


Рис. 2. Удельный вес налога на прибыль организаций в налоговых доходах консолидированного бюджета РФ в 1999–2009 гг., %

и валовой смешанный доход, сальдированный финансовый результат (табл. 1, табл. 2).

Таблица 1

Динамика основных макроэкономических показателей, в % к предыдущему году

Годы	Показатели			
	ВВП	ВП и ВСД	Инвестиции	СФР
1999	183,38	225,31	164,68	153,00
2000	151,48	146,37	173,81	164,63
2001	122,42	118,36	129,14	95,80
2002	120,97	105,80	117,13	80,89
2003	121,95	124,51	124,07	157,72
2004	128,91	129,65	131,03	170,68
2005	126,92	125,06	126,04	129,79
2006	124,56	121,02	130,99	177,36
2007	123,52	119,30	142,00	105,58
2008	124,61	120,27	130,75	62,92
2009	94,38	86,24	90,00	116,58

Примечание: ВВП – валовой внутренний продукт; ВП и ВСД – валовая прибыль и валовой смешанный доход; Инвестиции – инвестиции в основной капитал; СФР – сальдированный финансовый результат.

Источник: Рассчитано автором: 1) за 1999–2002 гг. по: Национальные счета России в 1999–2006 гг.: стат. сб. / сост. Росстат. М., 2007; Российский статистический ежегодник. 2005: стат. сб. / сост. Росстат. М., 2005; 2) за 2003–2009 гг. по: Национальные счета России в 2002–2009 гг.: стат. сб. / сост. Росстат. М., 2010; Российский статистический ежегодник. 2010: стат. сб. / сост. Росстат. М., 2010.

Кроме того, отслеживалось изменение доли прибыльных организаций, индекса промышленного производства, рентабельности продукции и капитала в разрезе отраслей и видов экономической деятельности.

Таблица 2

Индикаторы изменения налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций, %

Годы	Налог на прибыль организаций относительно:			
	ВВП	ВП и ВСД	Инвестиций	СФР
1999	4,58	10,37	32,97	30,56
2000	5,46	12,78	34,23	33,50
2001	5,74	13,89	34,15	45,02
2002	4,28	11,86	26,29	50,18
2003	3,99	10,82	24,08	36,16
2004	5,10	13,76	30,28	34,91
2005	6,17	16,90	36,91	41,32
2006	7,62	17,50	35,32	29,20
2007	6,53	19,08	32,34	35,96
2008	6,07	18,35	28,62	66,11
2009	3,23	10,71	15,94	28,53

Источник: тот же.

За 1999–2009 гг. ставка по налогу на прибыль снижалась поэтапно: в 2001 г. – с 30 до 35%; в 2002 г. – с 30 до 24%; в 2009 г. – с 24 до 20%, что должно было активизировать деятельность организаций, стимулировать расширение налоговой базы. Однако, отмечается в диссертации, пролонгированный эффект стимулирующего влияния пониженной ставки на экономику достигается не сразу и при условии, если не применяются одновременно меры компенсаторного характера. Снижение ставки налога на прибыль на фоне отмены большинства налоговых льгот не оставило запаса для дальнейшего стимулирования, что подтверждается расчетами автора.

Проведенный в работе анализ основных макроэкономических показателей позволил автору выявить: преимущественный рост числа прибыльных организаций в сельском хозяйстве и торговле, недостаточность финансовых ресурсов для воспроизводства и обновления основных производственных фондов в ряде приоритетных отраслей обрабатывающей промышленности, неравномерность занижения балансовой стоимости основного капитала относительно

восстановительной и др., что увеличило дифференциацию налоговых баз и сократило финансовые возможности многих промышленных предприятий как для интенсивного (через внедрение инноваций), так и для экстенсивного расширенного воспроизводства.

Поэтому налоговые трансформации последних лет по причине их компенсаторного характера (снижение ставок – отмена льгот) не создали стимулов хозяйствующим субъектам для перехода на инновационную модель развития.

Из-за временных лагов «распознавания и запаздывания» и отмены большинства льгот поэтапное снижение ставки налога на прибыль не привело автоматически к росту предпринимательской активности, устранению неформальных правил ведения бизнеса и расширению налоговой базы.

Модернизация механизма налогообложения прибыли организаций и комплекс мер системно-превентивного характера. Отвечающий критериям системности, целостности, непротиворечивости, гибкости и эффективности налоговый механизм должен выполнять главную свою функцию – смягчать отношения прямого отчуждения и косвенного присвоения между субъектами налоговых отношений через гармонизацию фискальной и регулирующей налоговых функций, как на микро-, так и на макроуровнях национального хозяйства, в первую очередь, через оптимизацию основных бюджетоформирующих налогов: прямых (налог на прибыль, налог на доходы физических лиц) и косвенных (налог на добавленную стоимость и др.).

Системная модернизация механизма налогообложения прибыли организаций (в силу своего адаптационного характера) связана с конвергенцией бухгалтерского и налогового учета, применением дифференцированных ставок по налогу на прибыль, введением инвестиционно-инновационных налоговых льгот (рис. 3). В диссертации предложено: 1) установить инвестиционную льготу в размере $\frac{1}{2}$ действующей ставки налога на прибыль для предприятий, инвестирующих в капиталоемкие основные производственные фонды нового поколения, а также осуществляющих научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и внедряющих собственные инновационные

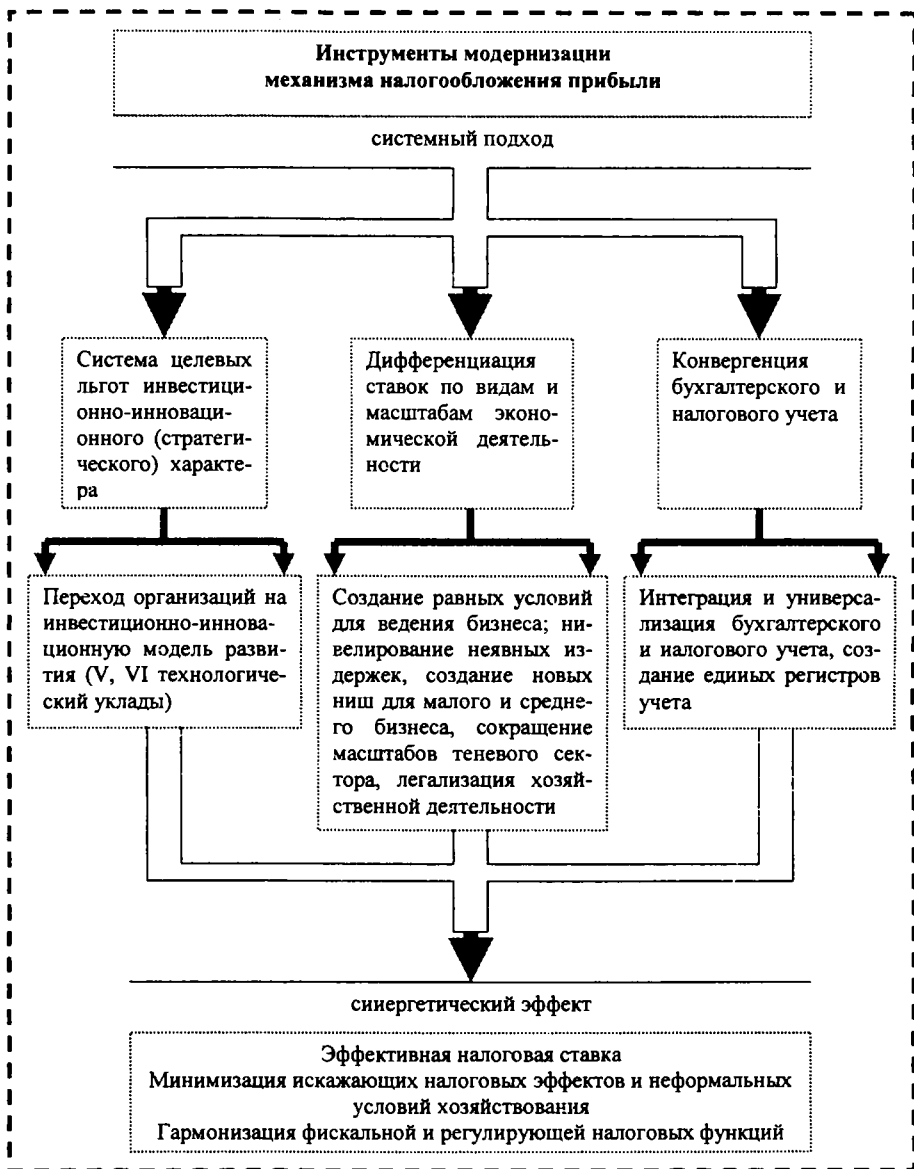


Рис. 3. Пути модернизации механизма налогообложения прибыли организаций

разработки, на срок от 3 до 7 лет; 2) предусмотреть возможность временного дифференцированного снижения ставки налога: а) для промышленных предприятий при уровне рентабельности продукции ниже 5%, б) для малых инновационных предприятий; 3) обеспечить конвергенцию бухгалтерского и налогово-

вого учета через: применение линейного метода амортизации и отказ от амортизационной премии, определение стоимости основных средств на основе единой классификации, установление единого лимита по основным средствам, учет приобретенных материалов по фактическим ценам, установление единого перечня прямых расходов, а также за счет применения методики оценки и создания резервов, предусмотренной Налоговым кодексом РФ.

Лишь комплексная, а не фрагментарная реализация предложенных мер способна обеспечить масштабный и пролонгированный синергетический эффект в виде гармонизации базовых функций налога на прибыль.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

1. Митрофанова, И.А. Предпринимательство и налог на прибыль: условия резонансности интересов / И.А. Митрофанова // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. – № 10 (217). – С. 44–47. – 0,5 п.л.
2. Митрофанова, И.А. Налоговый и бухгалтерский учет на современном предприятии: проблемы и решения / И.А. Митрофанова, А.А. Захаров // Налоги и налогообложение. – 2010. – № 4. – С. 71–76. – 0,7 / 0,4 п.л.
3. Митрофанова, И.А. Налоговый и бухгалтерский учет на предприятии: дилемма параллельности и безопасность / И.А. Митрофанова // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2009. – № 21 (54). – С. 86–89. – 0,4 п.л.
4. Митрофанова, И.А. Необходимость и возможность применения инвестиционной льготы по налогу на прибыль организаций в РФ / И.А. Митрофанова // Налоги и финансовое право. – 2008. – № 8. – С. 181–185. – 0,4 п.л.
5. Митрофанова, И.А. Налогообложение прибыли хозяйствующих субъектов: некоторые аспекты теории / И.А. Митрофанова // Налоги и финансовое право. – 2008. – № 6. – С. 141–147. – 0,5 п.л.
6. Митрофанова, И.А. Совершенствование налога на прибыль как условие привлечения дополнительных инвестиций в экономику региона / И.А. Митрофанова // Региональная экономика: теория и практика. – 2008. – № 14 (71). – С. 68–70. – 0,4 п.л.
7. Митрофанова, И.А. Трансформация принципов классификации налогов: история и современность / И.А. Митрофанова // Налоги и финансовое право. – 2007. – № 7. – С. 342–345. – 0,3 п.л.

8. Митрофанова, И.А. О налоге на прибыль организаций / И.А. Митрофанова // Бъдещите изследвания – 2011 : матер. за 7-а междунар. науч. практ. конф. (София, 17–25 февруари 2011 г.). – София : Бял ГРАД-БГ, 2011. – Т. 1. Икономики.– С. 47–54. – 0,5 п.л.
9. Митрофанова, И.А. Модернизация системы налогообложения в посткризисной фазе российской экономики / И.А.Митрофанова, А.В. Пичугин // Актуальные вопросы экономики и управления : матер. междунар. заоч. науч. конф. (г. Москва, апр. 2011 г.) / под. ред. Г.Д. Ахметовой. – Москва: РИОР, 2011. – Т. 1. – С. 69–71. – 0,3 / 0,2 п.л.
10. Митрофанова, И.А. Налог на прибыль: новый взгляд на старые проблемы / И.А.Митрофанова, А.В. Пичугин // Край на научното развитие – 2010 : матер. за 5-а междунар. науч. практ. конф. (София, 17–25 януари 2010 г.). – София : Бял ГРАД-БГ, 2010. – Т. 2. Икономики. – С. 21–27. – 0,45 / 0,4 п.л.
11. Митрофанова, И.А. Мировой финансовый кризис и проблемы налогообложения / И.А. Митрофанова // Российская экономика: от кризиса к модернизации : матер. междунар. науч.-практ. конф. (г. Сочи, 28–30 янв. 2010 г.). – Краснодар : КУБГУ, 2010. – Ч. 2. – С. 177–179. – 0,1 п.л.
12. Митрофанова, И.А. Обоснование необходимости возврата в налоговую практику инвестиционной льготы / И.А. Митрофанова // Современная стратегия социально-экономического развития России: вопросы экономики и права : сб. науч. ст. по матер. междунар. науч.-практ. конф. (г. Сочи (Адлер), 8–12 окт. 2008 г.) / ЮНЦ РАН, Южный ин-т менеджмента [и др.].– Краснодар : ЮИМ, 2009. – Ч. 3. – С. 244–251. – 0,4 п.л.
13. Митрофанова, И.А. Трансформация налога на прибыль как фактор повышения инвестиционной активности хозяйствующих субъектов / И.А. Митрофанова // V ежегодная науч. конф. студентов и аспирантов базовых кафедр ЮНЦ РАН : тез. докл. (г. Ростов-на-Дону, 8–27 апр. 2009 г.). / ЮНЦ РАН. – Ростов н/Д: Изд-во ЮНЦ РАН, 2009. – С. 297–298. – 0,1 п.л.
14. Митрофанова, И.А. Пути усиления стимулирующей функции налога на прибыль / И.А. Митрофанова // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 5. – С. 30–34. – 0,35 п.л.
15. Митрофанова, И.А. Особенности формирования доходов и расходов для начисления налога на прибыль на предприятии / И.А. Митрофанова, Н.А. Башлаев // Vedecky prumysl evropskeho kontinentu – 2008 : матер. IV mezinar. Vedecko-prakt. Konf. (Praha, 27 listopadu–05 prosincu 2008 г.). – Praha : Education and Science, 2008. – D. 2. Economicke vedy. – С. 10–16. – 0,4 / 0,35 п.л.
16. Митрофанова, И.А. Современная практика использования регулирующего потенциала налога на прибыль организаций в Российской Федерации / И.А. Митрофанова // Материалы научной сессии (г. Волгоград, 21–30 апр. 2008 г.). Вып. 4: Мировая экономика и финансы. В 2 ч. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2008. – Ч. 2. – С. 23–27. – 0,25 п.л.
17. Митрофанова, И.А. Особенности современного этапа в развитии налога на прибыль организаций в Российской Федерации / И.А. Митрофанова, Г.Я.

Чухнина // Naukowym progres na rubiezy tysiacleci – 2008 : mater. IV miedzynar. Nauk-prakt. Konf. (Przemysl, 01–15 czerwca 2008 r.). – Przemysl : Nauka i studia, 2008. – Т. 2. Ekonomiczne nauki. – С. 25–30. – 0,3 / 0,2 п.л.

18. Митрофанова, И.А. Налоговые эффекты: сущность, виды, причины возникновения, формы проявления / И.А. Митрофанова // Налоги и финансовое право. – 2008. – № 2. – С. 228–231. – 0,3 п.л.

19. Митрофанова, И.А. Экономическая сущность и организационный потенциал налога на прибыль / И.А. Митрофанова // Наука и молодежь: новые идеи и решения : матер. междунар. науч.-практ. конф. молодых исследователей, (г. Волгоград, 14–16 мая 2007 г.). – Волгоград : ВГСХА, 2007. – С. 304–306. – 0,2 п.л.

20. Митрофанова, И.А. Диверсификация функций и принципов современной системы налогообложения: теоретический подход / И.А. Митрофанова // Налоги и налогообложение. – 2006. – № 9. – С. 36–38. – 0,25 п.л.

21. Митрофанова, И.А. Деление налогов на прямые и косвенные: эволюция критериев классификации / И.А. Митрофанова // Материалы научной сессии (г. Волгоград, 18–24 апр. 2005 г.). Вып. 4. Мировая экономика и финансы. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2005. – С. 379–383. – 0,2 п.л.

22. Митрофанова, И.А. Налоговая нагрузка хозяйствующего субъекта и «налоговые эффекты»: политико-экономический подход // Материалы научной сессии (г. Волгоград, 19–25 апр. 2004 г.). Вып. 2. Мировая экономика и финансы. – Волгоград : Изд-во ВолГУ, 2004. – С. 274–280. – 0,3 п.л.

102

Подписано в печать 05.09.2011 г. Формат 60×84/16.
Бумага офсетная. Гарнитура Таймс. Усл. печ. л. 1,2.
Тираж 140 экз. Заказ 281.

Издательство Волгоградского государственного университета.
400062 Волгоград, просп. Университетский, 100.
E-mail: izvolgu@volsu.ru