

## ПРОБЛЕМЫ РАЗРАБОТКИ ТЕОРЕТИЧЕСКИХ И ЭМПИРИЧЕСКИХ МОДЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

In Belarus the tax system is based on use of taxes with various base. For a quantitative estimation of total tax loading taxes are reduced to uniform integrated estimated base - a surplus value. The tax system is submitted as the asked model. The enterprises are incorporated to attributes material intensities, labour-consuming, capital intensities. On the basis of the received results conclusions about directions of tax reforms are made.

Применяемая в Республике Беларусь налоговая система основана на использовании налогов с различной базой. Поэтому для количественной оценки суммарной налоговой нагрузки необходимо свести налоги к единой интегральной оценочной базе.

В качестве единой базы налогообложения будет использована доля отдаваемой государству добавленной стоимости, создаваемой на предприятии. Это позволит сравнить долю налогов в добавленной стоимости с аналогичной долей налоговой нагрузки в валовой выручке предприятия или прибыли. Все, что выручено предприятием от продажи его продукции (услуг) за вычетом использованных в процессе деятельности материальных компонентов производства, и налогов с выручки, и есть собственно добавленная стоимость.

Для количественной интерпретации структуры затрат и, соответственно, характеристики типа хозяйства представим валовую выручку (В) предприятия в виде следующей структуры компонентов (табл. 1).

Таблица 1  
Структура валовой выручки

Выручка (В)				Налог на добавленную стоимость (НДС), налоги и отчисления от выручки (НСП, ОЦФ)
Добавленная стоимость (ДС)				
Материальные затраты (МЗ)	амортизационные отчисления (АМ)	затраты на оплату труда с отчислениями в целевые бюджетные фонды (ЗПО)	прибыль (ПР)	

Разрабатываемая модель налогообложения не является строгим отражением затратно-доходной структуры выручки. Она составлена таким образом, чтобы лучше проиллюстрировать налогообложение добавленной стоимости — основы предпринимательской деятельности и единственного экономического источ-

ника предприятия для уплаты налогов. Чтобы оценить налоги в данной структуре выручки, изучается производственное предприятие, которое не уплачивает акцизы, налог на реализацию топлива и некоторые другие специфические налоги, например налог на рекламу и др. Также в модель не включен налог на недвижимость, так как его учет потребует включить в модель множество дополнительных характеристик, что ухудшит наглядность, весьма незначительно прибавив точность в расчеты. В предлагаемую модель не включены платежи в инновационные фонды из-за незначительной доли в общей сумме уплачиваемых налогов. Хотя подоходный налог платит не предприятие, а работник, его следует включить в модель, так как альтернативой оценки труда для работника часто является доход в «теневой» сфере занятости. Отчисления в фонды от выручки включены в модель, несмотря на предоставляемые льготы отдельным категориям плательщиков.

Для построения модели налогообложения производственного предприятия будут использованы следующие основные налоги, характеристика которых приведена в табл. 2.

Таблица 2  
Характеристика основных налогов

Наименование налога, отчисления	Основная ставка	Объект обложения
Налог на добавленную стоимость	18%	валовая выручка
Чрезвычайный налог, отчисления в ФСЗ и ФСЗН	5% + 35%	фонд оплаты труда
Отчисления в государственные целевые бюджетные фонды	3% + 1,15%	валовая выручка
Подоходный налог	15%	фонд оплаты труда
Налог на прибыль	24%	валовая прибыль
Налог с продаж	5%	валовая выручка

Приведем все налоги к единой базе – добавленной стоимости, создаваемой на предприятии, которая в данном случае рассматривается как операционный доход предприятия, т. е. разность между валовой выручкой (без косвенных налогов) за вычетом материальных затрат.

Поскольку долевое распределение отдельных элементов валовой выручки на различных предприятиях может сильно отличаться, введем в рассмотрение следующие структурные коэффициенты:

$K_{\text{мат}}$  – доля добавленной стоимости в валовой выручке;

$K_{\text{тр}}$  – доля затрат на оплату труда и отчислений с ФЗП в добавленной стоимости;

$K_{\text{ам}}$  – доля амортизационных отчислений в добавленной стоимости.

Таблица 3  
Структурные коэффициенты и их характеристика

Коэффициент	Характеристика
$K_{\text{мат}} = \text{ДС}/\text{В}$	коэффициент, характеризующий материалоемкость производства
$K_{\text{тр}} = \text{ЗПО}/\text{ДС}$	коэффициент, учитывающий трудоемкость производства
$K_{\text{ам}} = \text{АМ}/\text{ДС}$	коэффициент, учитывающий фондоемкость производства

Итак, предприятие, согласно изучаемой модели налогообложения, вынуждено выплачивать следующие налоги.

1) Налог с продаж (НСП) =  $5\%/105\% \times \text{ДС}/K_{\text{мат}} = 0,048 \times \text{ДС}/K_{\text{мат}}$ .

2) Налог на добавленную стоимость (НДС) =  $(18\%/118\%) \times \text{ДС} = 0,153 \times \text{ДС}$ .

3) Отчисления от фонда заработной платы (ОФЗП) =  $(40\%/140\%) \times K_{\text{тр}} \times \text{ДС} = 0,286 \times K_{\text{тр}} \times \text{ДС}$ .

4) Эффективная ставка подоходного налога выбирается 15%, тогда подоходный налог (ПДН) =  $0,15 \times (1 - 0,286) \times K_{\text{тр}} \times \text{ДС} = 0,107 \times K_{\text{тр}} \times \text{ДС}$ .

5) Отчисления с выручки в целевые бюджетные фонды от выручки за минусом НСП и НДС (ОЦФ) =  $0,0415 \times (1/K_{\text{мат}} - 0,048/K_{\text{мат}} - 0,153) \times \text{ДС} = (0,04/K_{\text{мат}} - 0,006) \times \text{ДС}$ .

6) Налог на прибыль (НПР) =  $0,24 \times (\text{ДС} - \text{АМ} - \text{ЗПО}) = 0,24 \times (1 - K_{\text{ам}} - K_{\text{тр}}) \times \text{ДС}$ .

Сложение всех перечисленных налогов и обязательных платежей позволяет получить величину отчисляемых государству налогов.

Налоги = НСП + НДС + ОФЗП + ПДН + ОЦФ + НПР =  $0,048 \times \text{ДС}/K_{\text{мат}} + 0,153 \times \text{ДС} + 0,286 \times$

$\times K_{\text{тр}} \times \text{ДС} + 0,107 \times K_{\text{тр}} \times \text{ДС} + (0,04/K_{\text{мат}} - 0,006) \times \text{ДС} + 0,24 \times (1 - K_{\text{ам}} - K_{\text{тр}}) \times \text{ДС} = (0,387 + 0,088/K_{\text{мат}} + 0,153 \times K_{\text{тр}} - 0,24 \times K_{\text{ам}}) \times \text{ДС}$ .

Следовательно, сумма налогов равна:

$$\text{Налоги} = (0,387 + 0,088/K_{\text{мат}} + 0,153 \times K_{\text{тр}} - 0,24 \times K_{\text{ам}}) \times \text{ДС}. \quad (1)$$

Таким образом, доля добавленной стоимости, которую хозяйствующее предприятие согласно упрощенной модели налогообложения вынуждено отдавать государству в виде налогов и обязательных платежей, является функцией типа производства по критерию доли в составе валовой выручки материальных, трудовых или амортизационных затрат.

Для анализа полученной модели налогообложения необходимо также выделить показатель рентабельности. В используемых расчетах под рентабельностью будет пониматься отношение валовой прибыли, до уплаты налога на прибыль, к выручке предприятия, хотя данный расчет допускает некоторые известные неточности:

$$P = (\text{ДС} - \text{АМ} - \text{ЗПО})/\text{В} = (\text{ДС} \times (1 - K_{\text{ам}} - K_{\text{тр}}))/(\text{ДС}/K_{\text{мат}}) = K_{\text{мат}} \times (1 - K_{\text{ам}} - K_{\text{тр}}).$$

Следовательно, рентабельность

$$P = K_{\text{мат}} \times (1 - K_{\text{ам}} - K_{\text{тр}}). \quad (2)$$

Если рассмотреть количественные изменения доли налогов в добавленной стоимости в зависимости от типа производства и рентабельности на примере конкретных коэффициентов, результаты лучше представить в виде сводной табл. 4 и отдельных диаграмм.

Таблица 4  
Сравнительная характеристика влияния типа производства на степень налогообложения

Тип производства	Рент.	$K_{\text{мат}}$	$K_{\text{тр}}$	$K_{\text{ам}}$	Доля налогов в ДС
Усредненное	0,00	0,40	0,50	0,50	56,35%
	0,10	0,45	0,38	0,40	54,44%
	0,20	0,50	0,30	0,30	53,69%
Трудоемкое	0,00	0,68	0,58	0,42	50,44%
	0,10	0,70	0,60	0,26	54,28%
	0,20	0,72	0,62	0,10	57,95%
Материалоемкое	0,00	0,33	0,55	0,45	62,98%
	0,10	0,35	0,31	0,40	59,05%
	0,20	0,37	0,11	0,35	55,76%
Фондоемкое	0,15	0,68	0,13	0,65	38,02%
	0,15	0,70	0,17	0,62	38,93%
	0,15	0,72	0,20	0,59	39,85%

Вопрос тяжести налогового бремени часто оценивается белорусскими предприятиями в сравнении с конкурентами из «теневого» сектора экономики. И поскольку налогообложение «теневого» сектора вместе с платой за риск часто ниже официальной границы в 50% от ДС (данные таб. 4), легальное предпринимательство будет стремиться часть операций проводить с использованием серых схем. Не случайно Совет Министров Республики Беларусь за последнее десятилетие несколько раз списывал часть долга по налогам отдельным государственным предприятиям.

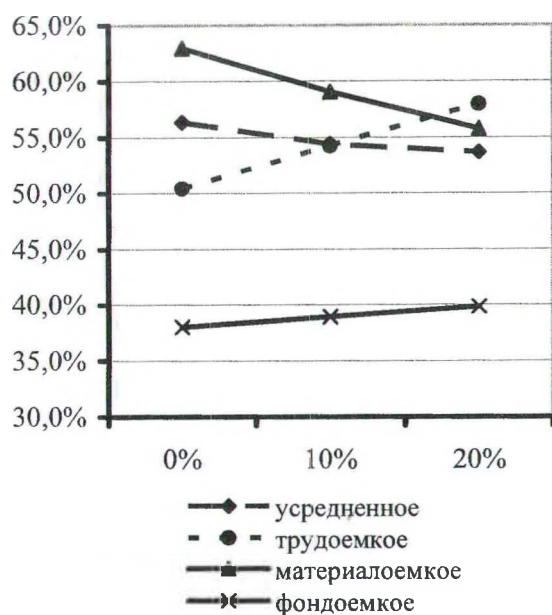


Рисунок. Доля налогов в добавленной стоимости предприятий различного типа

При анализе данных рисунка можно выделить в качестве исключения из всех типов производств фондоемкое производство, так как доля ДС, отдаваемая государству в качестве налогов и платежей, составляет только 38–40%, и это вполне справедливо, ведь наибольшие затраты предприятие несет на этапе приобретения основных фондов, причем одним из источников приобретения этих фондов является прибыль после налогообложения.

Задача воспроизводства производственных фондов полностью лежит на плечах предприятия, поэтому государство в большей степени освобождает эту долю ДС от налоговой нагрузки. Одновременно государство оставило за собой задачу воспроизводства трудовых ресурсов, поэтому трудовые затраты в более значительной мере подвергаются налогообложению. Однако является ли данная налоговая мера достаточной для стимулирования реконструкции и переоснащения предприятия? Ответ на этот вопрос необходимо исследовать дополнительно, добавляя

в модель налог на недвижимость и налоговые льготы, критерий достаточности амортизационных отчислений для реновации основных фондов и другие показатели. Но даже существующая модель позволяет сказать, что производство, нуждающееся в значительной фондовооруженности, должно иметь дополнительные стимулы для внутренних накоплений, т. е. налоговые льготы по налогу на прибыль и НДС.

Для предприятия, усредненного по структуре затрат, доля добавленной стоимости, отдаваемой предприятием государству в виде налогов и обязательных отчислений, мало зависит от рентабельности производства. Отсюда следует вывод, что доля убыточных предприятий и сумма прибыли, получаемая предприятиями, несущественно влияют на суммарную налогооблагаемую базу.

Таким образом, государство посредством существующей налоговой системы не заинтересовывает хозяйствующих субъектов ни в снижении доли убыточных производств, ни в повышении прибыльности производства — основного фактора, обеспечивающего условия для саморазвития.

В данном разрезе анализа, пожалуй, единственным исключением является трудоемкое производство. В соответствии с данными рисунка при увеличении рентабельности на 20 пунктов (с 0% до 20%) доля ДС, отдаваемая в виде налогов, возрастает на 7,4 пункта, что составляет рост на 7,5% по сравнению с первоначальным значением. Этот факт показывает, что трудоемкое производство в нынешних налоговых условиях подвергается прогрессивному налогообложению. А ведь именно труд считается в Республике Беларусь потенциальным капиталом и источником экономического роста. Таким образом, нарушается принцип «равномерности» налогового бремени, а следовательно, «внутренней» налоговой справедливости.

Следующий вывод, который можно сделать исходя из анализа данных рисунка, заключается в том, что доля в добавленной стоимости налогов и обязательных платежей, отдаваемых государству, несущественно растет с ростом уровня рентабельности производства (усредненное производство), но в большой степени зависит от типа производства.

При этом доля налогов от ДС, отдаваемая государству, существенно различается для разных типов производства: от 38% — для фондоемкого производства до 63% — для материалоемкого.

Этот вывод может быть небезынтересен для анализа налогообложения малых предприятий, перешедших на упрощенную систему налогообложения, или предприятий, работающих в рамках свободных экономических зон. Для применения системы «единого» налога требуется бо-

лее точная оценка, обеспечивающая равноценность условий предпринимательства, чем просто доля налога от «потенциальной» выручки, ведь в ситуации усреднения трудоемкие предприятия окажутся в существенном проигрыше при увеличении уровня рентабельности. Таким образом, любое примитивное упрощение налоговой системы может привести к нарушению принципа «равномерности», а значит, «внутренней» справедливости налогового бремени.

По доле налогов в выручке наибольшее налоговое бремя также несет трудоемкое производство (при этом доля налогов в ДС тоже увеличивается при росте рентабельности), так как собственно затраты на оплату труда облагаются наиболее существенно – предприятие вынуждено отдавать государству 40% от ФОТ. Столь высокое налогообложение может иметь справедливое обоснование, поскольку именно государство берет на себя обязанность нести основные расходы по воспроизводству рабочей силы и социальному обеспечению нетрудоспособных. Однако сами работники относятся чаще всего отрицательно к данной государственной политике. По-видимому, значительный удельный вес «теневого» занятия в Республике Беларусь и значительная трудовая миграция говорят против данной политики. Работники предпочитают сами себе заработать на старость и обеспечить своих детей часто из-за недоверия к государству.

Анализ налогообложения материалоемкого производства позволяет сделать вывод о том, что любая экономия материальных затрат должна приводить к увеличению дохода предприятия, однако прирост ДС, возникающий в случае такой экономии, на 60% «уйдет» в налоги.

Таким образом, в условиях действующей системы налогообложения лозунг о необходимости повышения конкурентоспособности отечественных товаров за счет снижения материалоемкости не подкреплен сколько-нибудь значимыми экономическими стимулами.

Предприятию не выгодно повышать расходы на заработную плату (тем самым увеличивая занятость и создавая стимулы повышения

работниками качества труда), поскольку этот элемент затрат несет наибольшее налоговое бремя (более 40%) по сравнению с налогообложением прибыли (менее 24%), которая может быть направлена на увеличение инвестиций (фондовооруженности).

Подобные выводы являются достаточным объяснением стремления многих предприятий, особенно малых, уводить значительную часть своего хозяйственного оборота в «серый» бизнес, придумывать новые и новые схемы «увода» оплаты труда от налогообложения.

Полученные результаты позволяют утверждать, что существующая налоговая система мало поощряет, а в ряде случаев прямо препятствует усилиям предприятий по развитию производства и повышению его рентабельности, т. е. не соответствует декларируемым целям экономической политики государства, в том числе промышленной, которая определяется как повышение эффективности и конкурентоспособности промышленности, увеличению темпов экономического роста.

Приведенный анализ наглядно демонстрирует возможности использования предлагаемой модели налогообложения как для количественного анализа налогового бремени, так и для оценки последствий усложнения или упрощения налоговой системы.

#### Литература

1. Заяц Н. Е. Теория налогов. – Мн., 2002.
2. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение: курс лекций. – М., 2002.
3. Минюк С. А. Математические методы и модели в экономике. – Мн., 2002.
4. Налоги и налогообложение: учебник / Н. Е. Заяц, Т. Е. Бондарь, Т. И. Василевская. – Мн., 2004.
5. Налоги: учебное пособие / Под ред. Д. Г. Черника. – М., 1999.
6. Попонина Н. А. Налоги с предприятий и методы их минимизации в западных странах // Финансы. – 1999. – № 2. – С. 29–33.
7. <http://www.cfin.ru> – А. Кадушин, Н. Михайлова. Насколько сильно налоговое бремя.