

УДК 336.221

## ВЛИЯНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РЕСУРСОВ ПРЕДПРИЯТИЙ

*Канд. экон. наук ГРИНЦЕВИЧ Л. В., докт. экон. наук, проф. БАБУК И. М.*

*Белорусский национальный технический университет*

Система налогов и сборов как инструмент экономического воздействия на общественное производство, его структуру и динамику, размещение и ускорение научно-технического прогресса способна создать предпосылки для снижения издержек производства и обращения, повышения конкурентоспособности национальных предприятий на мировом рынке, стимулирования или, наоборот, ограничивать деловую активность и, следовательно, развитие тех или иных отраслей предпринимательской деятельности. Сегодня нашей республике необходима такая система налогообложения, которая способствовала бы снижению безработицы, повышению эффективности производства, качества продукции, инвестиционной активности предпринимателей в производственной и научно-технической сферах, экономии производственных ресурсов, спроса на внутреннем рынке на промышленную продукцию и в то же время была бы проста и обеспечивала поступление в бюджет финансовых средств. Кроме этого, она должна содействовать интеграции республики со странами Европейского Союза и СНГ.

Налоговая нагрузка на экономику республики в 2002 г. снизилась по сравнению с 1993 г. с 49,6 до 41,5 %, что является положительной тенденцией, однако сравнение этих показателей с аналогичными по государствам с рыночной экономикой [1, с. 41–53; 2] позволяет сделать вывод о том, что норма налогообложения в Беларуси находится на уровне таких высокоразвитых стран, как Австрия, Франция, Швейцария, Германия, Голландия, США, где доходы на душу населения превышают 2...5 тыс. дол.

в месяц. В то же время налоговая нагрузка в странах с быстро развивающейся экономикой, например Южной Корее и Сингапуре, не превышает 27 %.

Анализ налогообложения производственных ресурсов промышленных предприятий Республики Беларусь позволил выявить следующие недостатки:

- заработная плата облагается налогами несколько раз: сначала налогами, входящими в себестоимость продукции, затем налогом на добавленную стоимость и, наконец, отчислениями в республиканский и местные фонды поддержки производителей сельскохозяйственной продукции. В соответствии с налоговым законодательством налоги и начисления на заработную плату составляют около 72 %. Для уменьшения этого бремени многие структуры начисляют зарплату лишь в пределах ее минимальной величины, а оставшуюся часть выплачивают путем выдачи средств на командировки, аренду инструментов, транспортных средств и т. д.;

- аналогичная ситуация наблюдается и в отношении основных производственных фондов, когда в объект обложения НДС включаются амортизационные отчисления. А они, как известно, представляют собой не вновь созданную, а перенесенную на продукцию часть стоимости основных фондов. Тем самым допускается двойное налогообложение – налогом на добавленную стоимость и налогом на недвижимость. Общая их сумма на физический капитал составляет около 2 % стоимости основных фондов;

• прямых налогов на материальные затраты не предусмотрено.

Но процент налоговых отчислений с производственных ресурсов не дает полной картины. Надо рассмотреть, какую часть в затратах на производство продукции составляют материальные ресурсы, заработная плата, амортизация и прочие расходы. Структура издержек на производство продукции белорусских предприятий машиностроительной и металлообрабатывающей отраслей позволяет выявить, что более 70 % составляют затраты на сырье, материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо и энергию, заработная плата – около 17 %, амортизационные отчисления – 5 %, прочие издержки – 7 % (в издержки не включены отчисления на социальные нужды, входящие в себестоимость). Однако анализ налоговых выплат предприятий показывает, что наибольшую их долю (более 30 %) составляют налоги и отчисления на фонд заработной платы, далее следуют налог на добавленную стоимость (18...25 %), местные налоги и сборы (около 8...12 %), прочие косвенные налоги (около 8 %), налог на прибыль (8...16 %). И чем меньше доля материальных затрат в структуре издержек предприятия, тем больше его налоговая нагрузка.

Стратегической задачей Республики Беларусь является максимальное ослабление сырьевой и рыночной зависимости путем установления хозяйственных отношений с развитыми странами, переориентацией национального хозяйства с материалоемких производств на наукоемкие и трудоемкие. Однако в Беларуси вопреки здравому смыслу в более льготных налоговых условиях находятся материалоемкие и энергоемкие производства по сравнению с трудоемкими. Увеличение доли материальных ресурсов на предприятиях компенсируется за счет уменьшения платежей по налогам на добавленную стоимость и прибыль. Низкая эффективность использования ресурсов подтверждается тем, что на предприятиях республики образуется в 3...5 раз больше отходов производства, чем в развитых странах.

Трудоемкие отрасли экономики подвергаются чрезмерному налогообложению, уровень которого в 1,5...2 раза выше, чем у материалоемких, что подтверждается расчетом (табл. 1, рис. 1): при прочих равных условиях только из-за налогов рентабельность трудоемких предприятий в 3,5 раза ниже, нежели материалоемких, у них изымается из доходов в 1,5 раза больше средств.

Таблица 1

Зависимость суммы налогов от соотношения производственных ресурсов  
(цифры условные), млн руб.

Показатель	Вариант					
	1	2	3	4	5	6
Выручка (В)	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Издержки (И):	210,00	210,00	210,00	210,00	210,00	210,00
материальные (М)	150,00	90,00	50,00	10,00	30,00	50,00
заработная плата (ЗП)	10,00	30,00	10,00	50,00	90,00	150,00
амортизация (А)	50,00	90,00	150,00	150,00	90,00	10,00
Налоги и отчисления:						
НДС выходной ( $V \cdot 0,18/1,18$ )	58,33	58,33	58,33	58,33	58,33	58,33
Отчисления на сельское хозяйство и в местный бюджет ( $O_{с/х, мб} = (V - НДС - М) \cdot 0,0415$ )	6,38	9,08	10,88	12,68	11,78	10,88
НДС входной ( $НДС_M = M \cdot 0,2$ )	30,00	18,00	10,00	2,00	6,00	10,00
НДС уплаченный ( $НДС_y = НДС - НДС_M$ )	28,33	40,33	48,33	56,33	52,33	48,33
Налоги на заработную плату ( $Н_{ЗП} = ЗП \cdot 0,4$ )	4,00	12,00	4,00	20,00	36,00	60,00
Прибыль балансовая ( $П_б = V - И - Н_{ЗП} - НДС - O_{с/х, мб}$ )	101,29	78,59	76,79	50,99	39,89	20,79
Налог на недвижимость ( $Н_{недв} = А \cdot 10 \cdot 0,01$ )	5,00	9,00	15,00	15,00	9,00	1,00
Прибыль налогооблагаемая ( $П_{но} = П_б - Н_{недв}$ )	96,29	69,59	61,79	35,99	30,89	19,79
Налог на прибыль ( $Н_{приб} = Н_{но} \cdot 0,24$ )	28,89	20,88	18,54	10,80	9,27	5,94
Прибыль чистая ( $П_{чист} = П_{но} - Н_{приб}$ )	67,40	48,71	43,25	25,19	21,62	13,85
Сумма налогов ( $Н = НДС_y + O_{с/х, мб} + Н_{ЗП} + Н_{недв} + Н_{приб}$ )	72,60	91,29	96,75	114,81	118,38	126,15
Налоговая нагрузка, % ( $Н_{нагр} = Н/V \cdot 100$ )	20,74	26,08	27,64	32,80	33,82	36,04
Рентабельность изделия, % ( $R = П_{чист}/(И + Н_{ЗП}) \cdot 100$ )	31,50	21,94	20,21	10,95	8,79	5,13

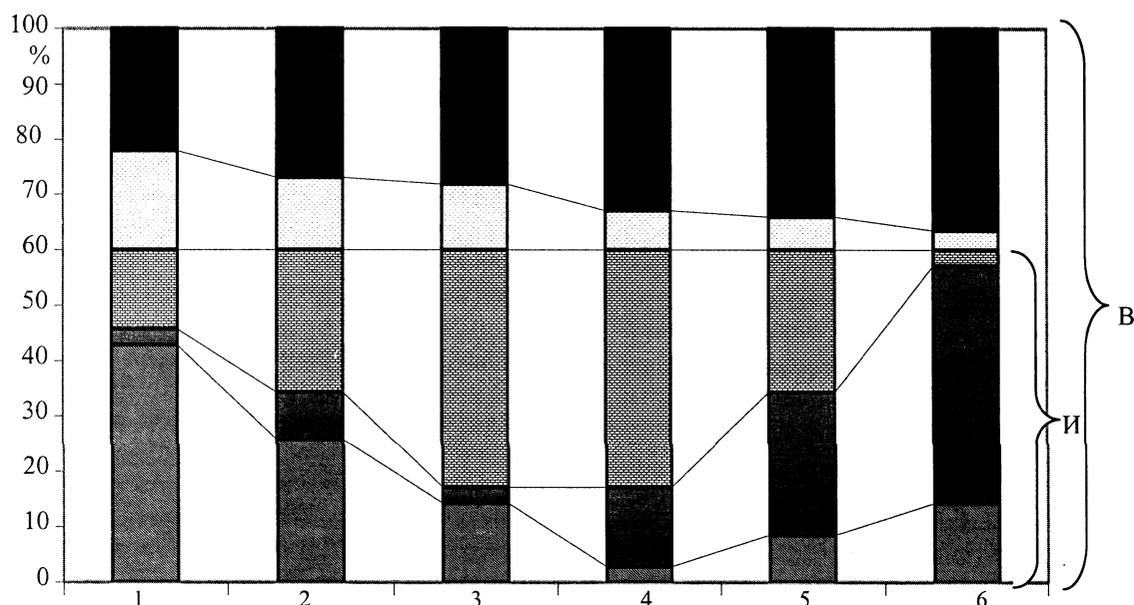


Рис. 1. Зависимость чистой прибыли и суммы уплачиваемых налогов от соотношения материальных затрат, заработной платы и амортизационных отчислений: ■ – материальные затраты; ▨ – прибыль чистая; ■ – заработная плата; ▨ – амортизация; ■ – сумма налогов

Произведенные расчеты показали, что снижение доли заработной платы в затратах на производство продукции почти прямо пропорционально влияет на сокращение величины налоговых отчислений. Когда доля заработной платы составляет 2/3 издержек (колонка 6), величина налоговых выплат возрастает до 36,04 % в доходах, а рентабельность продукции падает до 5,13 %. Однако такое же увеличение доли материальных затрат (колонка 1), снижает сумму выплачиваемых налогов и увеличивает рентабельность продукции. Снижение доли заработной платы (колонки 4–6) повышает рентабельность изделий и производства, уменьшает сумму выплачиваемых налогов. Когда заработная плата составляет менее 15 % издержек, рентабельность продукции изменяется не столь резко (колонки 2, 3), а абсолютная сумма налогов в основном зависит от соотношения материальных затрат и амортизационных отчислений. Причем чем выше материальные затраты, тем меньше налоги. В то же время стоимость основных фондов является нейтральным фактором, так как ставка налога на недвижимость мала, а амортизационные отчисления составляют небольшую долю в цене продукции и не оказывают явного влияния на сумму налогов, как заработная плата и материальные затраты.

При существующей системе налогообложения в Беларуси производственные ресурсы не-

сут неравномерную налоговую нагрузку. В наибольшей степени облагается налогами заработная плата, которая в среднем по республике составляет до 10 % в цене продукции. Материальные же затраты, а их доля в цене выпускаемой продукции составляет более 50 %, практически не облагаются налогами. Такое положение не способствует экономии материалов, топлива и энергии и не стимулирует развитие производства, науки и других областей общественной жизни, кроме теневого бизнеса.

Вывод напрашивается следующий: следует перераспределить налоговое бремя между производственными ресурсами. Многие экономисты [2, с. 58], [3, с. 106] предлагают отказаться от налогов на добавленную стоимость и ввести налоги на использование ресурсов. Пропорциональное распределение налогов между материальными и трудовыми ресурсами несомненно может стимулировать их рациональное использование, а отмена НДС – усложнить взаимные расчеты между государствами. Другие исследователи [4, с. 288; 1, с. 234; 5] предлагают менее радикальные меры: снизить ставку НДС до 13 %, повысить налог на имущество до 3 % и уменьшить сумму налогов на заработную плату, кроме того, упростить систему, сведя ее не более чем к десяти налогам, и даже к одному налогу – НДС, установив его ставку на уровне 33 %. Но такая модель налогообложения требу-

ет сокращения наличных денег, введения безналичных расчетов, обеспечения единого рыночного курса валюты, устранения системы прямого государственного регулирования цен, научно обоснованного отраслевого калькулирования затрат и т. д. [5]. Налоговая система должна быть гибкой, чутко реагирующей на изменение политической и экономической ситуации. В период спада с целью оживления деловой активности необходимо проводить стимулирующую налоговую политику посредством использования преимущественно прямого налогообложения. На этапе делового подъема экономики для стимулирования накоплений и сдерживания перепроизводства целесообразно использовать в качестве регулятора косвенные налоги.

Исходя из анализа различных мнений, можно предложить следующие изменения в налоговом законодательстве:

- снизить ставку НДС, например до 10 %. Данный налог выполняет только фискальную функцию, не способствует развитию промышленности и экономии материальных ресурсов, так как НДС, уплаченный при их покупке, снижает общую сумму выплаченного предприятием налога, но в то же время под обложение этим налогом попадают заработная плата и амортизационные отчисления. Рациональнее было бы превратить НДС в налог с оборота, что упростило бы расчет и контроль за налоговыми поступлениями и не влияло жестко на заработную плату и амортизационные отчисления;

- объединить НДС и налоги в фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции и местные бюджетные фонды с целью упрощения налогообложения предприятий;

- ввести налог на затраты, включаемые в балансовую стоимость основных фондов. Он увеличит их стоимость и амортизационные отчисления, это заставит рациональнее использовать имеющееся оборудование. А 5...10%-я ставка налога на недвижимость заставит многие предприятия отправить на рынок значительные объемы производственных фондов, т. е. очевидна антиинфляционная политика данного налога. При этом налог на недвижимость необходимо отчислять не от остаточной, а от балансовой стоимости фондов, что увели-

чит базу налогообложения. Более эффективное использование производственных фондов при такой ставке налога необходимо, а это – снижение затрат на производство, повышение конкурентоспособности продукции;

- освободить фонд оплаты труда от многократного налогообложения, снизить ставки налогов до 5–10% или отмена этих налогов, что стимулирует привлечение людей из сферы теневого бизнеса в легальный, увеличит покупательную способность населения, оживит внутренний рынок, снизит безработицу;

- ввести налог на материальные затраты в размере 10 % их покупной стоимости. В этом случае все предприятия будут платить единый налог при покупке сырья, материалов, комплектующих, полуфабрикатов, топлива, энергии, что позволит стимулировать предприятия экономно использовать материалы, внедрять ресурсосберегающие технологии, научно-технические решения, снижать уровень запасов материальных ценностей, таким образом уменьшать себестоимость продукции. Невыгодными становятся дробление технологических цепочек производства, перепродажа материальных ценностей. В этом случае при передаче полуфабрикатов (по технологической цепочке производства) от одного юридического лица к другому придется платить налог на материальные затраты. Предлагаемый налог является единым для всех предприятий и небюджетных организаций, стабильным с точки зрения пополнения дохода бюджета, достаточно проста база его начисления и контроля.

Предложенную схему можно проверить на условном примере, рассмотрев шесть предприятий с различным соотношением издержек на производство продукции. При этом среднее соотношение производственных ресурсов будет приближено к реальной ситуации: материальные затраты в среднем составляют 70 %, заработная плата – 18, амортизация – 5, прочие расходы – 7 %. Среднюю норму амортизации принимаем в размере 10 %, а износ основных фондов – 60 %. В табл. 2 представлен расчет рентабельности изделий и налоговой нагрузки в существующей системе налогообложения.

Расчет рентабельности изделий, налоговой нагрузки и общей суммы налоговых выплат для ряда предприятий, имеющих разное соотношение издержек производства (цифры условные), млн руб.

Показатель	Вариант			Всего
	1	2	3	
Выручка	350,00	350,00	350,00	1050,00
Издержки:	250,00	250,00	250,00	750,00
материальные	220,00	180,00	130,00	530,00
заработная плата	8,00	32,00	90,00	130,00
амортизация	10,00	16,00	12,00	38,00
прочие	12,00	22,00	18,00	52,00
Налог на фонд заработной платы	3,20	12,80	36,00	52,00
Себестоимость продукции	253,20	262,80	286,00	802,00
НДС выходной	58,33	58,33	58,33	175,00
НДС входной	44,00	36,00	26,00	106,00
НДС уплаченный	14,33	22,33	32,33	69,00
Отчисления на сельское хозяйство и в местный бюджет	3,23	5,03	7,28	15,53
Стоимость основных фондов	100,00	160,00	120,00	380,00
Остаточная стоимость фондов	40,00	64,00	48,00	152,00
Налог на недвижимость	0,40	0,64	0,48	1,52
Прибыль балансовая	79,24	59,84	24,39	163,48
Налог на прибыль	18,92	14,21	5,74	38,87
Прибыль чистая	59,92	44,99	18,17	123,09
Налоги из чистой прибыли	3,02	2,28	0,93	6,23
Сумма налогов	43,10	57,29	82,76	183,14
Налоговая нагрузка, %	24,88	26,65	31,07	24,00
Рентабельность изделия, %	23,82	17,36	6,52	15,54

Расчитаем налоговую нагрузку, рентабельность изделий, общую сумму налогов для рассматриваемых вариантов с учетом выдвинутых предложений (табл. 3). Налоги на материальные ресурсы, основные фонды будут составлять 10 %, на заработную плату – 5 %. Налог на добавленную стоимость объединен с отчислениями в республиканский и местные фонды поддержки производителей сельскохозяйственной продукции. Ставка объединенного налога на добавленную стоимость составляет 11 %. Ставка налога на прибыль – 10 %. При этом налог на материальные ресурсы будет включаться в себестоимость продукции, а не учитываться при зачете НДС. Налог на недвижимость исчисляется по балансовой стоимости основных фондов.

Как видно, общая сумма налоговых поступлений практически не изменилась и даже выросла с 183,14 до 183,75 млн руб. В то же время

рентабельность изделий в трудоемких производствах (вариант 3) увеличилась с 6,52 (табл. 2) до 20,87 % (табл. 3). В материалоемком производстве рентабельность, наоборот, снизилась с 23,82 до 14,55 % (вариант 1). При неизменной цене продукции прибыль предприятия, выпускающего более трудоемкую и сложную продукцию, увеличивается. Прибыль предприятия, имеющего более материалоемкое производство, снижается. Таким образом, произошло перераспределение налогового бремени с трудоемкого производства на материалоемкое. За счет перенесения части налогов на себестоимость продукции появилась возможность увеличить общую величину чистой прибыли со 123,09 до 154,25 млн руб. Значит, у предприятий, выпускающих конкурентоспособную продукцию, появится больше возможностей для развития производства и улучшения социальной сферы.

Расчет рентабельности изделий, налоговой нагрузки и общей суммы налоговых выплат в предлагаемой системе налогообложения (цифры условные), млн руб.

Показатель	Вариант			Всего
	1	2	3	
Выручка (В)	350,00	350,00	350,00	1050,00
Издержки (И):	250,00	250,00	250,00	750,00
материальные (М)	220,00	180,00	130,00	530
заработная плата (ЗП)	8,00	32,00	90,00	130,00
амортизация (А)	10,00	16,00	12,00	38,00
прочие (ПР)	12,00	22,00	18,00	52,00
Налог на материалы ( $H_M = M \cdot 0,1$ )	22,00	18,00	13,00	53,00
Налог на фонд заработной платы ( $H_{ЗП} = ЗП \cdot 0,05$ )	0,40	1,60	4,50	6,50
Себестоимость продукции ( $C = И + H_M + H_{ЗП}$ )	272,40	269,60	267,50	809,50
НДС = $V \cdot 0,11 / (1 + 0,11)$	34,68	16,85	21,80	73,33
Стоимость основных фондов (ОФ)	100,00	160,00	120,00	380,00
Налог на основные фонды ( $H_{ОФ} = ОФ \cdot 0,1$ )	10,00	16,00	12,00	38,00
Прибыль балансовая ( $\Pi_б = В - С - НДС$ )	42,92	63,55	60,70	167,17
Налог на прибыль ( $H_{приб} = (\Pi_б - \Pi_{ОФ}) \cdot 0,1$ )	3,29	4,76	4,87	12,92
Прибыль чистая ( $\Pi_{чист} = \Pi_б - H_{ОФ} - H_{приб}$ )	39,62	58,80	55,83	154,25
Сумма налогов ( $H = НДС + O_{с/х,мб} + H_{ЗП} + H_M + H_{ОФ} + H_{приб}$ )	70,38	57,20	56,17	183,75
Налоговая нагрузка, % ( $H_{нагр} = H/V \cdot 100$ )	20,11	16,34	16,05	17,50
Рентабельность изделия, % ( $R = \Pi_{чист}/C \cdot 100$ )	14,55	21,81	20,87	19,05

Проанализировав структуру промышленности нашей республики, определив приоритетные пути ее развития, можно найти такие соотношения ставок налогов на производственные ресурсы и прибыль предприятий, чтобы общая сумма налоговых поступлений не изменилась или увеличилась. Перераспределение налогов может стимулировать промышленность к выпуску технически сложной высококачественной продукции, требующей больших затрат труда.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. **Налоги** в Республике Беларусь: Теория и практика в цифрах и комментариях / В. А. Гюрджан, Н. Э. Масин-

кевич, В. В. Шевцова и др.; Под ред. В. А. Гюрджан. – Мн.: ПЧУП «Светоч», 2002. – 256 с.

2. **Лученок А.** Облагать налогом не доходы, а использование средств // Финансы, учет, аудит. – 1999. – № 12. – С. 57–63.

3. **Похабов В. И., Тарелко В. В., Зуенок С. В.** Государственное регулирование ресурсосберегающих производств // Управление в социальных и экономических системах: Тез. респ. науч.-практ. конф. – Мн.: Ин-т управления, 1997. – 126 с.

4. **Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П.** Основы налоговой системы: Учеб. для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 511 с.

5. **Никитенко П. Г.** Модель устойчивого социально-экономического развития Беларуси: Проблемы формирования и эволюции. – Мн.: Право и экономика, 2000. – 312 с.