

УДК 336.2+338.9
ББК 65.050.9(2P)2
Ж 688

Ж 688 **Жигульский Г.В. Налоговая система как механизм экономического стимулирования роста эффективности производства /** под ред. В.В. Титова. – Новосибирск : ИЭОПП СО РАН, 2014. – 172 с.

ISBN 978-5-89665-276-2

Монография посвящена актуальной теме разработки методологического подхода к формированию теоретических и прикладных аспектов изменения налоговой системы для промышленных предприятий как механизма экономического стимулирования роста эффективности производства.

В работе представлен вариант замены страховых платежей налогом на доходы физических лиц без потери общих налоговых отчислений и доходов физических лиц. Рассмотрен механизм замены НДС налогом с продаж. Представлен вариант изменения налоговой системы введением налога на материальные затраты и услуги (НМЗ). Подбирается так ставка НМЗ, чтобы можно было заменить налоговые отчисления по НДС, прибыли, страховым платежам. Данное направление изменения системы налогообложения отличается от других тем, что предприятие будет заинтересовано в снижении затрат. Увеличение прибыли обеспечит более динамичное развитие предприятия, будет способствовать и росту налоговых отчислений.

Рассматриваемые в монографии проблемы представляют интерес не только для научных работников, занимающихся исследованиями в указанном направлении, но и для преподавателей и студентов, специализирующихся в области налогообложения, инновационного, стратегического и производственного менеджмента, для практического использования в управлении фирмами и корпорациями.

УДК 336.2+338.9
ББК 65.050.9(2P)2

ISBN 978-5-89665-276-2

© Жигульский Г.В., 20014 г.
© ИЭОПП СО РАН, 2014 г.

Глава 4. РАЗРАБОТКА МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ К СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

4.1. Основные направления развития налоговой политики в России (для уровня промышленных предприятий)

Представим анализ направлений развития системы налогообложения в России, планируемые Правительством Российской Федерации, а также предлагаемые научным и бизнес-сообществом на ближайшую перспективу [5, 8].

Влияние мирового финансово-экономического кризиса на российскую экономику выявило ряд проблем в налоговой системе РФ. Особенность современного мирового экономического кризиса – одновременное развитие финансового и экономического кризисов, негативные последствия которых взаимно усиливают кризисные тенденции и во многом обуславливают усугубление друг друга. В этой связи возрастает роль национальной налоговой системы в конкуренции между странами за инвестиционные ресурсы.

Необходимо отметить, что налоговая система в первую очередь является инструментом мобилизации доходов в бюджеты всех уровней. Одним из существенных последствий кризисных явлений в российской экономике является уменьшение налогооблагаемой базы по основным налогам, что привело к сокращению налоговых поступлений в бюджеты разных уровней (особенно заметно по налогу на добавленную стоимость (НДС), налогу на прибыль, налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ)). Сократился объём валютной выручки. В настоящее время наблюдается некоторое оживление мировой экономики. Растут цены на сырьевые товары, что стимулирует рост доходов российских нефтегазовых компаний и, соответственно, наблюдается оживление в смежных отраслях промышленности. Но эксперты расходятся в оценках продолжительности данных тенденций. Многие предрекают российской экономике вторую волну кризиса и дальнейший спад.

Российская налоговая система должна учитывать национальную специфику экономики страны, способствовать достижению целей социально-экономического развития. В настоящее время налоговая система имеет выраженную фискальную направленность, не учитывает налоговый потенциал регионов.

В 2009 г., в период кризиса, уровень налогообложения в нашей стране снизился с 35,6% ВВП до 30,3% в 2008 г. – более 5,3% потеряно только за один год. Больше всего снизились налог на прибыль, НДС, таможенные пошлины, которые и дали основное снижение. Наиболее надёжно вёл себя налог на добавленную стоимость. В период кризиса этот налог остаётся базой федеральных расходов и выполнения всех федеральных функций. Ещё одним из основных источников доходов бюджета является НДС. Для субъектов РФ основную долю доходов региональных бюджетов составляет налог на доходы физических лиц (НДФЛ) [62].

В настоящее время налоговое бремя в России – вполне умеренное по сравнению с другими странами. С 2004 г. налоговое бремя снижалось неоднократно за счёт снижения НДС с 20 до 18%, отмены налога с продаж, снижения ЕСН с 35,6 до 26%. Кроме того, была введена амортизационная премия на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на 10% при постановке на баланс объектов основных средств.

Как уже отмечалось в п. 1.3, с 2008 г. предприняты антикризисные меры налогового характера. Это привело к значительному снижению налоговых поступлений в бюджетную систему РФ. Поэтому дальнейшее снижение налогового бремени вряд ли возможно, потенциал снижения налогов исчерпан. К тому же, как показано в [43], снижение ставок НДС, ЕСН не привело к росту экономического эффекта в стране. Поэтому возможно лишь введение отдельных стимулов и налоговых льгот для поддержания инновационного процесса в России.

Налоговая политика государства в долгосрочной перспективе должна быть нацелена на обеспечение условий инновационного развития экономики: мотивирование производства новых товаров, работ, услуг и стимулирование спроса на них [12].

В связи с этим в Бюджетном послании Президента РФ определены действия по восьми ключевым направлениям [12].

Во-первых, следует поддерживать компании, где интеллектуальный труд является основным, и поэтому существенная часть налоговой нагрузки ложится на фонд оплаты труда. Для поддержки таких компаний предлагается снизить на период до 2015 г., а для отдельных категорий организаций до 2020 г. совокупную ставку страховых взносов до 14% в пределах страхуемого годового заработка.

Во-вторых, необходимо создать дополнительные условия для активизации инновационной деятельности.

В частности, при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций следует учитывать расходы налогоплательщиков на приобретение прав пользования программами для ЭВМ и базами данных по сублицензионным договорам, а также единовременные платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации.

Кроме того, резерв поддержки инноваций в экономике есть и в амортизационной политике. Для начисления амортизации важны не только физические сроки службы объектов основных средств, но иные факторы, например, скорость развития технологий, заставляющая обновлять основные средства, выводить их из эксплуатации до истечения физического срока службы.

В-третьих, в целях стимулирования осуществления инновационной деятельности в инновационном центре «Сколково» предлагается предусмотреть для участников проекта следующие льготы: обязательные страховые взносы должны уплачиваться по ставке 14%; налог на прибыль, налог на имущество организаций и земельный налог – по нулевой ставке. Освобождение от уплаты НДС должно осуществляться в зависимости от выбора налогоплательщика.

Указанные льготы должны действовать в отношении участников проекта в течение 10 лет с момента их регистрации либо до момента, когда общий размер прибыли, полученной организацией, превысит 300 млн руб. с начала года, следующего за годом, в котором размер выручки, полученной такой организацией, превысит 1 млрд руб.

В-четвертых, требуется стимулирование энергосбережения и рационального использования природных ресурсов. В частности, следует более активно использовать такие инструменты государ-

ственной политики, как ускоренная амортизация вводимого энергоэффективного оборудования и предоставление инвестиционных налоговых кредитов.

Для обеспечения внедрения в экономику новых технологий целесообразно освободить от налогообложения налогом на имущество организации, работающие на энергоэффективном оборудовании, сроком на три года с момента ввода его в эксплуатацию. Поскольку этот налог является региональным налогом, введение дополнительных федеральных льгот должно быть компенсировано отменой иных льгот, применяемых в настоящее время.

В-пятых, для развития социальной сферы необходимо привлекать частные инвестиции в системы здравоохранения и образования. Предлагается в этих целях освободить от налога на прибыль (по крайней мере до 2020 г.) работающие в данных отраслях организации независимо от форм собственности. При этом соответствующие льготы должны распространяться только на те виды деятельности, которые носят социально значимый характер.

В-шестых в среднесрочной перспективе необходимо дальнейшее расширение и укрепление налоговой базы бюджетной системы страны. Круг налогоплательщиков должен расширяться за счёт возникновения новых активных хозяйствующих субъектов.

Предлагается ускорить подготовку введения налога на недвижимость, в том числе формирование соответствующих кадастров, а также разработать систему, позволяющую взимать данный налог исходя из рыночной стоимости облагаемого имущества с необлагаемым минимумом для семей с низкими доходами.

В-седьмых, актуальными остаются вопросы налогового администрирования. Предлагается проинвентаризировать и оценить эффективность влияния на социальные и экономические процессы уже принятых налоговых и таможенных стимулирующих механизмов.

Нельзя допускать, чтобы их реализация была связана со сложными процедурами, которые в большей степени носят перестраховочный характер и значительно осложняют экономическую жизнь организаций и повседневную жизнь граждан.

Надёжность налогового контроля не должна ухудшать условия деятельности добросовестных налогоплательщиков.

Сохраняется и проблема с возмещением НДС. Следует оценить «затратность» такого администрирования, как для налогоплательщика, так и для государства, и обратить внимание в первую очередь на избыточность «оправдательных документов» и на предъявляемые к ним требования.

В-восьмых, особое внимание в этот период следует уделить бесперебойной и эффективной работе по реализации договорённостей, достигнутых в рамках Таможенного союза, по вопросам администрирования косвенных налогов и распределения между странами – членами Таможенного союза ввозных таможенных пошлин [12].

Как уже отмечалось, с точки зрения развития экономики, НДС является оптимальным налогом. Его плательщиками являются практически все предприятия, в том числе и те, которые не имеют прибыли. При этом основная доля поступлений НДС приходит от предприятий промышленности, где нехватка инвестиционных ресурсов ощущается особенно остро. Снижение НДС особенно благотворно скажется на высокотехнологичных отраслях. Возможно увеличение собираемости НДС. Поэтому многие предлагают снизить ставку НДС (до 12–14%) и тщательнейшим образом рассмотреть вопрос о замене его налогом с оборота (налогом с продаж) [63].

Важно упростить процедуру предоставления инвестиционный налоговых кредитов (ИНК). ИНК может являться весьма эффективным средством стимулирования расширения и обновления основных фондов, финансирования перспективных научных программ и инновационной деятельности [10, 52].

Следует вернуться к ранее действующей мере налогового стимулирования наукоёмких отраслей промышленности: освобождение до 50% прибыли компаний от налога на прибыль организаций – при условии направления этих средств на инновации. Сейчас эта мера реализована в другой форме и с оговорками.

Целесообразно рассмотреть введение прогрессивной шкалы налогообложения по НДФЛ.

Необходимо стимулировать расширение участия российских инвесторов на рынке ценных бумаг. Существование налоговой льготы по доходам населения от инвестиций в ценные

бумаги положительно повлияет на уровень устойчивости национального финансового рынка к кризисным явлениям на финансовом рынке.

Как уже отмечалось, важным направлением изменения налоговой системы является снижение налоговой нагрузки на предприятия. Подобная задача в зарубежных странах решалась по-разному. Так, в США доля налога на прибыль в общих налоговых поступлениях в 1945 г. составляла 35,4%, а в 2007 г. – 14,4%.

Самым простым методом стимулирования инвестиционной активности предприятий служит снижение ставок по налогам на прибыль, добавленную стоимость, социальные отчисления и др. Снижение ставок налогов увеличивает прибыль предприятий. Однако это не значит, что они направят ее на инвестиции. К тому же снижаются поступления в бюджеты разных уровней, что в кризисных условиях недопустимо. В России после каждого снижения налоговых ставок только треть из дополнительной прибыли направлялись на инвестиции.

Как отметил А.Л. Кудрин, говоря о тенденциях изменения налоговых систем в странах мира и России, «мы стоим действительно не перед временной мерой, мы стоим перед тенденцией повышения налогов» [59].

В мировой политике налогообложения за последние десятилетия произошли существенные изменения. Существенно возросла стимулирующая и регулирующая роль функции налогообложения физических лиц. Примерно с середины прошлого века во всех развитых странах рост поступлений налогов от физических лиц стал превышать аналогичный показатель по юридическим лицам. В США объём поступлений по налогу на прибыль с юридических лиц за 1960–2007 гг. вырос в 19 раз, а по физическим лицам по подоходному налогу за эти же годы отчисления увеличились в 32 раза, а по социальным и страховым платежам – в 59 раз [23].

Чем объясняется приоритет совершенствования налогообложения физических лиц? Как правило, избыточное количество денежных средств у состоятельной части общества приводит к росту рыночной стоимости активов относительно их реальной стоимости. Недостаток средств у остальной части общества приводит к покупкам в кредит без реального экономического обеспечения.

Такая ситуация в экономике приводит к финансовому и экономическому кризису.

Именно поэтому во многих российских публикациях на тему совершенствования системы налогообложения делается вывод о том, что «если страна желает развиваться стабильно и без кризисов, то она, при прочих равных условиях, должна иметь крутую шкалу налогообложения физических лиц, а все излишки доходов сверх определённой суммы облагать налогом в 80–90%» [76].

В большинстве стран ЕС также произошло уменьшение уровня прямого налогообложения компаний. В основном – это уменьшение предельных ставок налога на прибыль.

Итак, данные по большинству стран мира показывают, что налоговая нагрузка на юридические лица в динамике постоянно снижается. В целом это снижение является результатом проведения большинством развитых стран активной политики по стимулированию инвестиционной деятельности. В первую очередь это происходит за счёт снижения налоговой нагрузки на юридические лица. В США в 1986 г. ставка налога на прибыль была снижена с 46 до 34%, в Германии за 1990–2008 гг. – с 56 до 29,8%, в Великобритании за 1983–2008 гг. – с 52 до 30%, во Франции за 1985–2008 гг. – с 50 до 34,4%, в России за 1991–2009 гг. – с 45 до 20% [77].

Существенное влияние на инновационно-инвестиционную деятельность оказывает использование методики ускоренной амортизации. Это уменьшает прибыль предприятия, налог на прибыль, но увеличивает инвестиционные ресурсы. В 2007 г. общая величина амортизационных отчислений в корпоративном секторе США равнялась 1431 млрд долл., т.е. 87% от налогооблагаемой прибыли и 66,2% от инвестиций в основные фонды [23]. В России доля использованных амортизационных отчислений по отношению к налогооблагаемой прибыли примерно в 4,5 раза ниже, чем в США.

Снижение налоговой нагрузки на предприятия связано с предоставлением налоговых льгот при осуществлении инвестиционной деятельности. Так, в США доля налога на прибыль по отношению к валовому чистому доходу в корпоративном секторе снизилась к 2008 г. до 14,7%. Подобная ситуация и в других странах [23].

В большинстве стран мира налогообложение физических лиц осуществляется на основе двух налогов. Социальные и страховые платежи начисляются на заработную плату работников, причём половину этих платежей обычно выплачивает работодатель. В России все социальные платежи выплачивает работодатель в виде единого налога – страховых платежей (30%). При этом в большинстве стран ставки по этому налогу в относительном исчислении имеют регрессивный характер. Налог на доходы физических лиц также зависит от уровня доходов. В России начиная с 2002 г. действует единая ставка подоходного налога в размере 13%.

Когда налоговая система обеспечивает снижение налоговой нагрузки для предприятий, происходит интенсификация инвестиционных процессов в экономике. Инвестиции способствуют росту заработной платы за счёт роста производительности труда при внедрении новых технологий и новейшей техники, расширения производств и т.п. В свою очередь, рост заработной платы, когда основная налоговая нагрузка распределена на физические лица, позволяет увеличить объём собираемых налогов без увеличения налоговых ставок. Следовательно, чётко просматривается и методический подход к изменению налоговой системы в России: снижение ставки НДС, увеличение роли налога с доходов физических лиц [28]. Это подтверждает практика совершенствования налоговой политики в зарубежных странах. Моделирование деятельности российских предприятий при различных предложениях изменения налоговой системы также подтверждает возможность роста эффективности их функционирования при снижении НДС, налога на прибыль, страховых платежей (взносов) и роста налога на доходы физических лиц [91]. Для регионов очень важны налоги на прибыль и НДФЛ. Так, в Сибирском федеральном округе эти два налога обеспечивают около 75% поступлений в бюджеты регионов [44].

Практика зарубежных стран показывает, что структурный эффект увеличения налоговых поступлений от налогов с доходов физических лиц проявляется гораздо сильнее там, где действует более прогрессивная шкала [76].

Увеличение доли налогов в ВВП, когда основная нагрузка по налогам связана с физическими лицами, говорит не о росте налоговой нагрузки в экономике страны, а о повышении эффективно-

сти её функционирования. Низкая доля налогов в ВВП связана с низким уровнем доходов населения, плохой собираемостью налогов в теневом секторе экономики, несовершенством действующей налоговой системы. Так, доля налогов в ВВП России – 32–33%, не так велика. Однако преобладающая часть налогов взимается не с физических, а с юридических лиц. Именно поэтому в 2003 г. налоговая нагрузка на предприятия России была примерно в 3,6 раза выше по сравнению с США [76].

Таким образом, анализ действующих систем налогообложения в развитых странах и влияния их на экономику государств показывает, что выстраивается определённое направление создания эффективного налогообложения, использование которого приводит к более высоким темпам развития экономики и повышения жизненного уровня населения. Эффект имеет место в таких странах, как Швеция, Финляндия, Дания, Австрия, Норвегия [76]. Перенос тяжести налогообложения с юридических лиц на физические впервые осуществлён в США во время выхода страны из «великой депрессии».

Предложения же по реформированию налоговой системы в РФ в основном сводятся к уменьшению ставок НДС и страховых платежей (ранее единого социального налога). В работе [66] из таких предложений сформировано 7 вариантов проектов изменения налоговой системы. При этом сравнение проектов реформирования налоговой системы проводится на основе моделей полных ставок налогообложения оплаты труда. Речь идёт о ставке налогообложения величины оплаты труда и дивидендов (факторных доходов) до уплаты налогов физическими лицами. Показатель налогового бремени определялся как отношение налогов части добавленной стоимости (оплаты труда и дивидендов) к величине этой добавленной стоимости. Разный уровень налоговой нагрузки определялся при изменении величины доходов. Однако такой анализ мало что даёт для разработки предложений по совершенствованию налоговой системы, так, в расчётах не учитывается как поведёт себя предприятие в новых условиях.

Таким образом, дальнейшее снижение налогового бремени вряд ли возможно, так как потенциал снижения налогов исчерпан. К тому же, как показано в [43], снижение ставок НДС, ЕСН не привело к росту экономического эффекта в стране. Поэтому

возможно лишь введение отдельных стимулов и налоговых льгот для поддержания инновационного процесса в России.

Среди предложений по совершенствованию налоговой системы в нашей стране выделяются две рекомендации – снижение уровня страховых платежей с одновременным увеличением налога на доходы физических лиц. Это приведёт к снижению налоговой нагрузки на предприятие. Неоднократно возникает и предложение по замене НДС налогом с продаж.

4.2. Оценка эффективности замены страховых платежей налогом с доходов физических лиц

В данной работе ограничена область исследования налоговой системы только той её частью, которая связана с работой промышленных предприятий. Показано, что основными налогами и платежами для промышленных предприятий являются НДС, налоги с прибыли и имущества, НДФЛ, страховые платежи (взносы). При этом со стороны государства из-за сложности экономического положения в нашей стране и в мире не предполагается какого-то снижения существующих ставок и платежей. В литературе и средствах массовой информации в основном предлагается снижать ставки налогообложения. Однако при этом никто не даёт оценку баланса между отчислениями в бюджет, внебюджетные фонды и изменениями показателей предприятиями. Без моделирования планирования деятельности предприятия это трудно сделать.

Поэтому во всех дальнейших исследованиях будет использована модель оптимизации планирования функционирования и развития промышленного предприятия, представленной в п. 2.3. При этом использованы реальные данные действующего предприятия машиностроения и металлообработки. В п. 2.3 представлены исходные расчёты с учётом действующей системы налогообложения. Исходный вариант расчётов представлен в табл. 4.2.1.

Дальнейший анализ будет связан с оценкой влияния изменения налоговой системы на эффективность деятельности предприятия.

Таблица 4.2.1

**Сравнительный анализ вариантов решений
при изменении налоговых ставок, млн руб.**

Показатели	Вариант решений					
	1	2	3	4	5	6
Объём продаж	5632,4	5631	5671,8	5621,5	5624,6	5622
Прибыль чистая	382,7	385,8	388,7	387,9	383,9	384,2
Общая величина налоговых отчислений	648,3	634,4	638	641,9	641	644,4
ЧДД	-11,269	-11,238	-10,288	-10,963	-10,92	-10,82

Рассмотрим следующие эксперименты, сравнивая их результаты с базовым расчётом, показатели которого представлены в первой колонке результатов расчётов табл. 4.2.1 [78–79, 81, 92]. Предположим, что ставка НДС будет уменьшена на 1%. Это приведёт к небольшому увеличению ЧДД до –11,238 млн руб., прибыли до 385,8 млн руб., немного снижается объём продаж до 5631 млн руб., но существенно уменьшается объём налоговых отчислений до 634,4 млн руб., т.е. на 13,9 млн руб. (вторая колонка результатов расчётов). Поэтому, чтобы снизить ставку НДС, необходимо увеличить поступление налоговых отчислений за счёт других налогов. Таким образом, в сложных экономических условиях с точки зрения налоговых поступлений снизить ставку НДС достаточно проблематично.

НДС уменьшает спрос на продукцию предприятий. Поэтому дополним предыдущий эксперимент следующим условием – увеличим спрос на продукцию на 1%. При этом следует ещё раз отметить, что когда в 2004 г. ставка НДС была снижена на 2%, то роста продаж не произошло [43]. Значительный уровень инфляции (10%) – не совсем благоприятная конъюнктура рынка не привели к росту экономики. Результаты расчётов следующие: ЧДД возрастает до –10,288 млн руб., увеличивается объём продаж до 5672 млн руб., растёт чистая прибыль за пятилетку до 388,7 млн руб. (третья колонка результатов расчётов в табл. 4.2.1). Однако рост продаж не происходит на 1%. Из-за сложности поставленной задачи выполнения большого и напряжённого плана инвестиций рост продаж произошёл по наиболее рентабельной продукции.

В этом случае прирост прибыли обеспечивает прирост оборотно-го капитала, а оставшаяся прибыль идёт на инвестиции (или возврат долгосрочного кредита). Отсюда налоговые отчисления меньше базовых на 10,3 млн руб. Таким образом, снижение НДС, как уже отмечалось, не так-то просто компенсировать. Именно поэтому Министерство финансов РФ против такого изменения в системе налогообложения.

Следующий вариант расчётов – снижение налога на прибыль на 1%. Результаты эксперимента: рост ЧДД до –10,963 млн руб., чистой прибыли до 387,9 млн руб., уменьшается немного объём продаж до 5621,5 млн руб. и налоговых отчислений до 641,9 млн руб. (четвёртая колонка результатов расчётов в табл. 4.2.1). В решении меняется структура производства и денежного потока.

Чувствительно для системы налогообложения и снижение уровня страховых платежей (СП), взносов. В 2011 г. ставка СП была 34%, а далее – 30%. Уменьшим ставку СП на 1%. Это приводит к росту ЧДД до –10,92 млн руб., чистой прибыли – до 383,9 млн руб. Однако немного снижаются объём продаж до 5624,6 млн руб. и налоговые поступления – до 641 млн руб. (пятая колонка результатов расчётов в табл. 4.2.1).

Снижение ставки налога на имущество также приводит к увеличению эффективности работы предприятия (растёт чистая прибыль). Таким образом, как показано, снижение ставок налогообложения приводит к росту эффективности (прибыли, рентабельности, ЧДД), но нельзя забывать о фискальном назначении налоговой системы.

Рассмотрим следующее предложение об изменении налоговой системы: одновременно со снижением ставки СП увеличим уровень оплаты труда так, чтобы не изменилась себестоимость продаж продукции. Увеличим также ставку НДС/НДФЛ, чтобы сумма налоговых отчислений не уменьшилась. На примере дадим обоснование новой ставки НДС/НДФЛ. Пусть оплата труда равна 100 ед. Налоговые отчисления относительно оплаты труда составят 43 ед. (СП – 30 ед., НДС/НДФЛ – 13 ед.). Уменьшаем ставку СП с 30 до 28,713% (т.е. чуть больше чем на 1%), а оплату труда увеличиваем на 1%, т.е. до 101 ед. Себестоимость продукции (а также прибыль, налог на прибыль) в этом случае останется неизменной ($130 = 101 * 1,28713$), а СП уменьшаются до 29 ед. Следовательно,

мы должны увеличить НДС до 14 ед. Отсюда ставка НДС увеличивается до 13,8614% ($101 * 0,138614 = 14$). Такая схема изменения налоговой системы приводит к уменьшению налоговой нагрузки на предприятие, так как увеличивается налог на доходы физических лиц (без уменьшения их чистых доходов), благоприятствует увеличению роста оплаты труда. Таким образом, возможно смещение налоговых отчислений в сторону НДС без потерь работниками предприятия в оплате труда. Однако увеличение НДС болезненно воспринимается населением, поэтому изменение налоговой системы в этом направлении будет затруднено.

Итак, в исходной информации уменьшив ставку СП на 1%, оплату труда увеличим на 1%, а ставку НДС увеличим с 13 до 13,8614% (т.е. на 6,6%). Результаты расчётов представлены в колонке 6 (см. табл. 4.2.1). Как видим, объём продаж за пятилетку немного уменьшился – с 5632 до 5622 млн руб. (относительно базового варианта расчётов), но величина чистой прибыли возросла с 382,8 до 384,2 млн руб. (из-за изменения структуры продаж, денежных потоков). Объём налоговых отчислений и платежей уменьшился с 648,3 до 644,4 млн руб. Уменьшение произошло из-за сокращения отчислений НДС (уменьшились объёмы продаж). Уменьшился объём СП со 193,7 до 190 млн руб., но увеличились отчисления НДС с 82,8 до 88,2 млн руб. При этом практически на том же уровне остались значения оплаты труда (637,9 и 636,4 млн руб.) при уменьшении объёмов продаж. Изменилась структура продаж по годам, уменьшился уровень активов с 905,1 до 903,4 млн руб. Уменьшение прироста уровня оборотного капитала привело к увеличению ЧДД до –10,82 млн руб. Общий объём налоговых отчислений без НДС уменьшился с 565,5 до 556,2 млн руб. Отсюда можно сказать, что налоговая нагрузка на предприятие относительно объёмов реализации (5396,6 и 5386,3 млн руб.) в этом случае уменьшится с 0,1048 до 0,1033.

Итак, количественные расчёты с помощью модели оптимизации планирования функционирования и развития промышленного предприятия показали, что уменьшение ставок налоговых отчислений и платежей конечно приводит к уменьшению уровня налоговой нагрузки на предприятие. Однако уменьшается и объём

ём налоговых поступлений в бюджет и во внебюджетные фонды, что как уже отмечалось, недопустимо в текущей экономической ситуации в стране.

В то же время в работе представлен методологический подход замены страховых платежей налогом с доходов физических лиц. Такой подход количественно обоснован с помощью моделирования на данных реального предприятия. Расчёты показывают, что при незначительном уменьшении налоговых поступлений в бюджет и во внебюджетные фонды, эффективность работы предприятия возрастает. Это говорит о том, что данное направление совершенствования налоговой системы достаточно актуально.

4.3. Возможности радикального изменения налоговой системы

Более сложная ситуация по изменению налоговой системы связана с исследованием по возможности замены НДС налогом на продажи [78, 80, 86-88]. Такие предложения имеют место, но никто не представил количественное обоснование эквивалентной замены НДС налогом на продажи. Обоснование такой замены без моделирования не осуществить. В первую очередь здесь следует учесть различие данных налогов. Для того чтобы предприятиям выплатить НДС, оптовые цены на продукцию предприятия увеличиваются на 18% (продажи идут с НДС). Этот дополнительный объём продаж служит только для выплаты НДС, т.е. не увеличивает объём выручки предприятия. Каждое предприятие, участвующее в производстве какой-то продукции, оплачивает свою долю НДС. Так, в базовом 2011 г. начислено на рассматриваемом предприятии 24,47 млн руб. НДС, оплачено 23,95 млн руб. (несовпадение из-за квартальной отсрочки платежей). Следовательно, для того чтобы выплатить такой же налог с продаж, а его величина попадет в прочие затраты (и уменьшит прибыль до налогообложения), необходимо объём продаж в 433,6 млн руб. увеличить на 24,47 млн руб. Однако и само предприятие будет покупать услуги, сырьё и материалы по новым ценам, т.е. необходимо ещё дополнительное увеличение цен на продукцию. Здесь без результатов моделирования, представленных в табл. 2.3.1, не обойтись.

Итак, за базу берётся 2011 г. Необходимо для этого года заменить НДС налогом с продаж так, чтобы общие налоговые поступления не уменьшились. Обозначим через X долю прироста цен, а через Y – коэффициент налога с продаж. Чтобы компенсировать НДС в размере 24,47 млн руб., запишем следующее условие: $24,47 = 433,6(1 + X)$, здесь 433,6 млн руб. – объём продаж в 2011 г. При этом стоимость покупных услуг и материалов должна быть увеличена на долю X , а прибыль от продаж $(433,6 - 412,6)$ должна составить 21 млн руб.:

$$433,6(1 + X) - 433,6(1 + X)Y - 412,6 - 297,7X = 21,$$

здесь 412,6 млн руб. – себестоимость продаж, 297,7 млн руб. – стоимость покупных услуг и материалов.

Отсюда $X = 0,18$, т.е. цены предприятия должны быть увеличены на 18%, что упрощает рыночную ситуацию – продукция и сейчас продаётся с такой же наценкой. То, что $X = 0,18$, говорит и о точной настройке модели. Налог с продаж должен быть на уровне 0,0478, т.е. 4,78%. Это предварительная оценка. Мы должны уточнить её, проведя расчёты с полученной информацией, которая учитывается при моделировании. Необходимо выйти на уровень общих налоговых отчислений за пять лет в размере не менее 648,3 млн руб. (с НДСФЛ). При этом здесь следует учесть следующее уточнение. При данной системе налогообложения стоимость инвестиций в 225,5 млн руб. (без НДС) также должна быть увеличена на 18%.

Результаты расчётов относительно базового варианта расчётов представлены в табл. 4.3.1.

Объём налоговых отчислений – 649,2 млн руб., т.е. бюджет не теряет поступления и платежи. При этом в результате итерационных расчётов уточняем налог с продаж – 4,51%. Конечный потребитель получит продукцию по той же цене, что и с НДС, но возрастут цены на промежуточных этапах производства. В данном случае объём продаж за пять лет возрастёт до 6311 млн руб. (выручка – 6073,8 млн руб.), чистая прибыль уменьшается до 360,5 млн руб., ЧДД увеличивается до –10,695 млн руб., что лучше, чем в базовом решении. Объёмы СП, НДСФЛ почти такие же, что и в базовом решении, величина налога с продаж близка значению НДС в базовом решении, т.е. приближение к реальности достаточно хорошее. Результаты же расчётов говорят о том, что

Таблица 4.3.1

**Сравнительный анализ вариантов решений
при радикальных изменениях налоговой системы, млн руб.**

Показатели	Варианты решений		
	Базовый	Замена НДС налогом с продаж	Введение на- лога с матери- альных затрат
	1	3	3
Объём продаж	5632	6311	6621
Прибыль чистая	382,8	360,5	458,6
Налог на прибыль	95,69	90,1	–
НДС	265,9	–	–
Налог с продаж	–	284,6	–
Страховые платежи	193,7	184	–
Налог на имущество	10,09	11,72	12,3
НДФЛ	82,8	78,7	83,2
Материальные затраты	3798,5	4283,2	4434,2
Налог на материальные затраты	–	–	556
Общая величина налоговых отчислений	648,3	649,2	651,6
ЧДД	–11,269	–10,895	–9,163

явного преимущества данного направления изменения налоговой системы не просматривается. Налог с продаж не способствует росту продаж, уменьшилась прибыль по сравнению с базовым вариантом расчётов. Однако в целом налог с продаж не связан прямо со стимулированием экономии затрат в производстве.

Представим ещё один вариант изменения налоговой системы. Введём налог на материальные затраты и услуги (НМЗ). Именно относительно этой величины определяется сейчас входящий НДС. Подбираем так ставку НМЗ, чтобы можно было заменить налоговые отчисления по НДС, прибыли и страховые платежи. Сумма таких отчислений и платежей в базовом варианте расчётов составляет 555,2 млн руб. Чтобы обеспечить выплату налога, равного НДС, как уже показано, надо увеличить цены на продук-

цию предприятия на 18%, инвестиционные затраты, входящие материальные затраты и услуги, также по стоимости увеличиваются на 18%. В базовом варианте расчётов материальные затраты составили 3798,5 млн руб. (см. табл. 4.3.1). Если за Y обозначить коэффициент ставки налогообложения материальных затрат, то можно составить следующее соотношение:

$$1,18 \cdot 3798,5 \cdot Y = 555,2; \text{ отсюда } Y = 0,1238.$$

Однако в ходе итерационных расчётов такая ставка определилась на уровне 12,54%.

Результаты расчётов следующие. ЧДД увеличивается до -9,163 млн руб., объём продаж - 6621 млн руб. (выручка - 6341,4 млн руб.), чистая прибыль за 5-летний период - 458,6 млн руб., налоговые отчисления - 651,6 млн руб. (не меньшие, чем при базовой системе). Данное направление изменения системы налогообложения отличается от других тем, что предприятие будет заинтересовано в снижении затрат. Увеличение прибыли обеспечит более динамичное развитие предприятия, будет способствовать и росту налоговых отчислений в дальнейшем в не меньшей степени, чем существующая система налогообложения. На основании данных, представленных в третьей колонке табл. 4.3.1, можно сделать вывод, что предложенная система налогообложения значительно лучше существующей.

Однако здесь следует отметить следующее. Сравнить рассматриваемые три варианта систем налогообложения на основе проведенных расчётов не совсем корректно. Системы налогообложения с учётом налогов с продаж и на материальные затраты строились с учётом того, что они примерно будут обеспечивать тот же объём налоговых отчислений в бюджет и во внебюджетные фонды, что и действующая система.

На самом деле различие расчётов по варианту с существующей системой налогообложения и другими (замена НДС налогом с продаж, введение налога на материальные затраты) заключается в том, что в базовом варианте оптовые цены на 18% меньше чем в других. Это приводит к скачкообразному росту уровня продаж, себестоимости, оборотных активов. Из-за того что по оборотным активам используются те же нормативы их образования, что и в базовом варианте, прирост оборотного капитала в других вариантах расчёта влияет на показатель ЧДД в большей степени, чем

в базовом варианте. Следовательно, для того чтобы сравнить три рассматриваемые системы налогообложения, необходимо использовать другой методический подход.

В данном разделе работы представлены два методологических подхода по изменению налоговой системы для промышленных предприятий. В первом представлена замена НДС налогом с продаж. Показано, что такое изменение системы налогообложения для промышленных предприятий вполне реализуемо. Решение подобной проблемы невозможно без моделирования деятельности предприятия.

Второе изменение налоговой системы связано с заменой НДС, налога на прибыль и страховых платежей налогом с материальных затрат и услуг, т.е. с затрат, которые не входят в добавленную стоимость. Результаты практических расчётов показали, что подобная система налогообложения вполне работоспособна и показывает хорошие результаты.

Таким образом, исходя из трёх систем налогообложения, следует обосновать выбор наиболее эффективной, обеспечивающей экономическое стимулирование роста эффективности производства и не снижение налоговых отчислений и платежей.

4.4. Сравнительный анализ вариантов совершенствования налоговой системы промышленных предприятий

Сравнение вариантов совершенствования налоговой системы промышленных предприятий сделаем исходя из следующих предпосылок [80, 86–87]. Мы имеем три модели планирования функционирования и развития одинаковых предприятий, но работающих в разных системах налогообложения. Предположим, что имеется небольшой (это для расчётов и анализа не имеет значения) инвестиционный проект, который неизменным используется в трёх моделях планирования с первого года функционирования предприятия.

Базовые расчёты, выполненные ранее по данным трём системам налогообложения, примем за основу, а для того чтобы сказать какая из них более эффективна, проведём дополнительные расчёты. Добавим в исходные данные расчётов изменения (одинаковые

для каждой модели), связанные с реализацией проекта: объём инвестиций возрастает на 2 млн руб. в первом году планирования, но уменьшаются расходы заработной платы и материальные затраты по второй товарной группе (на единицу продукции – на 1 млн руб. металлоконструкций) в связи с реализацией технологического нововведения. Та система налогообложения, которая обеспечит наибольший прирост ЧДД и уменьшит налоговую нагрузку на предприятие, и будет признана наиболее эффективной. Такой критерий основан на том, что предприятие стремится работать в таких зонах (областях) хозяйствования, где можно получить наибольший экономический эффект и иметь наименьшую налоговую нагрузку.

Результаты расчётов представлены в табл. 4.4.1. Для каждой из трёх систем налогообложения даны два варианта расчётов – базовый, а второй с учётом реализации дополнительного нововведения. Для существующей системы налогообложения расчёты показывают, что реализация нововведения приведёт к росту ЧДД на 0,832 млн руб., прибыли – на 24,3 млн руб. Дополнительное увеличение прибыли и уменьшение стоимости активов приводит к увеличению рентабельности активов по чистой прибыли на 9,1%. При этом налоговая нагрузка относительно объёма выручки возрастает с 0,1048 до 0,1055 (увеличение на 0,66%). Этот результат подтверждает вывод, сделанный ранее, о росте налоговой нагрузки относительно объёма выручки при повышении эффективности производства. Однако налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости уменьшается с 33,81 до 33,67% (т.е. на 0,42%), что подтверждает ещё раз ранее сделанный вывод.

При моделировании системы налогообложения с заменой НДС налогом с продаж реализация нововведения приводит к более существенному увеличению ЧДД (на 1,038 млн руб.), существенно возрастает чистая прибыль, рентабельность активов. При этом растёт налоговая нагрузка относительно объёма выручки с 0,0939 до 0,0968 (прирост на 3,13%). Такой уровень налоговой нагрузки ниже, чем при существующей налоговой системе. Налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости уменьшается на 2%, но остаётся на более высоком уровне, чем при существующей системе налогообложения. В целом же можно сказать, что данная система налогообложения не хуже существующей.

Таблица 4.4.1

**Изменение показателей при моделировании реализации
одного и того же нововведения (за 5 лет)
при разных системах налогообложения, млн руб.**

Показатели	При существующем налогообложении		При налоге с продаж		При налоге с материальных затрат и услуг	
	1	2	1	2	1	2
Выручка	5396,4	5347,7	6073,8	5997,9	6341,4	6115,8
Добавленная стоимость	1672,3	1675,3	1637,9	1701,3	1760,9	1733,1
Чистая прибыль	382,8	407,1	360,5	419,05	458,6	480,2
Налоговые отчисления без НДС	565,5	564,1	570,5	580,83	568,4	545,3
Рентабельность активов по чистой прибыли в пятом году планируемого периода, %	21,84	23,83	16,16	22,49	23,53	26,88
Среднегодовая стоимость активов в пятом году планируемого периода	831,8	825,8	873,9	881,7	944,84	911,49
ЧДД	-11,269	-10,437	-10,695	-9,657	-9,163	-8,064
Прирост ЧДД	0,832		1,038		1,099	
Налоговая нагрузка к выручке (коэффициент)	0,1048	0,1055 (+0,66%)	0,0939	0,0968 (+3,13%)	0,0896	0,0891 (-0,56%)
Налоговая нагрузка к добавленной стоимости (коэффициент)	0,3381	0,3367 (-0,42%)	0,3483	0,3414 (-2%)	0,3228	0,3146 (-3,54%)

Расчёты с учётом системы налогообложения материальных затрат и услуг показывают, что она наиболее приемлема для предприятия. Рост ЧДД от реализации нововведения составит 1,099 млн руб. Это происходит за счёт увеличения чистой прибыли на 21,6 млн руб. Относительно же объёма прибыли при существующей системе налогообложения прирост прибыли составил 73,1 млн руб., рентабельность активов возрастает до 26,9%. Для предприятия очень важно, что уменьшается налоговая нагрузка (с 0,0896 до 0,0891, уменьшение на 0,56%) относительно объёмов выручки продукции. Уменьшается и налоговая нагрузка относительно добавленной стоимости на 3,54% и достигает минимальной величины в 31,46%.

Система способствует снижению затрат, что является главным направлением достижения конкурентных преимуществ предприятия. Уменьшая материальные затраты и услуги, с величины которых и берётся налог, предприятие как бы само уменьшает норматив этого налога. При отсутствии налога на прибыль, вся прибыль направляется на развитие предприятия.

Так как уровень оплаты труда в рассматриваемой системе налогообложения не является основой страховых платежей (они компенсируются из налогов на материальные затраты), то это будет способствовать устранению теневой оплаты труда.

Следует отметить, что налог на имущество, который остаётся в данной системе налогообложения, также способствует более эффективному использованию внеоборотных активов.

При рассматриваемой системе налогообложения уменьшаются налоговые отчисления с 564,1 (при существующей системе налогообложения) до 545,3 млн руб. (без НДС). Такое уменьшение произойдёт только в рамках планируемого периода. Однако для государства важна перспектива эффективного развития предприятия в будущем. Значительный рост чистой прибыли (245 млн руб. с 2015 г.) приведёт к дальнейшему развитию предприятия, к увеличению налоговых отчислений.

В рассматриваемом случае за пять лет предприятие может получить 480,2 млн руб. чистой прибыли, которая уйдёт на оплату кредитов, финансирование прироста оборотного капитала, но уже с шестого года чистая прибыль пойдёт на дальнейшее увеличение эффективности работы предприятия. За пять лет в бюджете

ты и внебюджетные фонды может поступить 624 млн руб. налоговых отчислений и платежей (с НДСФЛ). Следовательно, государство является наиболее заинтересованной стороной в повышении эффективности производства. Поэтому частичное уменьшение налоговой нагрузки на предприятие следует рассматривать как вклад государства (в рамках государственно-частного партнёрства) в реализацию инновационно-инвестиционных проектов на промышленных предприятиях.

Итак, сделан вывод о том, что система налогообложения, представленная налогом на материальные ресурсы и услуги, т.е. с затрат, которые не входят в добавленную стоимость, может обеспечить наиболее эффективное функционирование промышленных предприятий. При этом не будет существенного снижения отчислений налогов и платежей по сравнению с существующей системой налогообложения. Предприятие будет заинтересовано в снижении материальных затрат и внешних услуг, что будет увеличивать прибыль, которая в полном объёме (из-за отсутствия налога на прибыль) может быть использована на развитие предприятия, на активизацию инновационного процесса. Отсутствие страховых платежей относительно оплаты труда приводит к снижению налоговой нагрузки на предприятие, способствует выходу из тени оплаты труда. Отсутствие НДС устранил недостатки, связанные с этим налогом.