

Некоторые методические подходы к определению налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов в производствах, реализующих наукоемкие технологии

2008 г. А. Ф. Лещинская *

Реализация наукоемких технологий в производстве обеспечивает инновационную деятельность на действующих предприятиях. Основным результатом их применения является создание добавленной стоимости, правильная оценка которой позволяет определить экономический эффект, поступающий в состав валового национального продукта от использования инноваций в производстве.

В последние годы внимание к созданию стоимости усиливается, особенно к такой, как экономическая добавленная стоимость [1]. Основной задачей финансовых менеджеров каждого предприятия является создание условий формирования новой стоимости. Использование наукоемких технологий предполагает, что выпускаемая продукция при их реализации содержит значительный объем накопленного труда, причем в большей степени интеллектуального, чем физического, и характеризуется высокой долей постоянных затрат в структуре издержек.

Конечный продукт, получаемый в процессе отдельных видов наукоемких технологий, — это результат поэтапного их внедрения. Каждый этап технологической цепи, от начальных фундаментальных исследований до конечного внедрения, представляет собой законченное научное исследование, направленное на формирование добавленной стоимости.

Добавленная стоимость — стоимость проданного организацией продукта (оказанных услуг) за вычетом стоимости материалов, затраченных на производство; равна выручке, которая включает в себя эквивалент затрат на заработную плату, процент на капитал, ренту и прибыль. Фактически добавленная стоимость представляет собой эффект деятельности организации [2], сформированный непосредственно на данном предприятии, в данной фирме, что особенно важно при реализации наукоемких технологий не предполагающих другого варианта определения эффекта [3].

В исчислении ВВП (валового внутреннего продукта) добавленная стоимость представляет собой стоимость отраслевых продаж за вычетом стоимости промежуточных товаров, это сумма валовой добавленной стоимости всех производителей-резидентов плюс та часть налогов за вычетом субсидий на продукты, которая не включена в добавленную стоимость.

Для подсчета ВВП принимается во внимание только совокупность стоимостей конечных продуктов, изготавливаемых фирмами и отраслями, что исключает двойной счет [4]. Это условие особенно важно при реализации наукоемких технологий, так как оценка эффекта от их использования производится первоначально по каждому этапу внедрения отдельно, а доход в виде налога на добавленную стоимость, входящий в состав совокупной суммы бюджетных доходов государства, поступает только на стадии получения конечной продукции.

На этапе фундаментальных исследований не подлежат налогообложению на территории Российской Федерации следующие операции:

— выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

— выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

* К.э.н., профессор. зав. кафедрой «Политическая экономия» МИСиС

- ♦ разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;

- ♦ разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);

- ♦ создание опытных, т. е. не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации [2].

Таким образом, формирование эффекта, входящего в ВВП, связано только с воплощением наукоемких технологий в виде инновационной продукции, полученной на конечных этапах их воплощения.

Показатель «Добавленная стоимость» используется для взимания налога на добавленную стоимость и формирования налоговой нагрузки предприятия. Исходя из особенностей российского налогового законодательства объектом обложения НДС является не добавленная стоимость, как это логически вытекает из трактовки налога, а объем реализованной продукции предприятия, поэтому НДС не увеличивает налоговое бремя предприятий, но фактически участвует в формировании налоговой нагрузки.

Налоговая нагрузка на микроуровне (уровне предприятия и индивидуальных частных предпринимателей) представляет собой долю изъятия государством части совокупного дохода конкретных экономических субъектов в бюджетную систему и внебюджетные фонды в виде обязательных налогов и сборов, а также иных платежей налогового характера. Этот показатель характеризует воздействие принятой системы налогообложения на деятельность хозяйствующего субъекта и включает в себя налоговую нагрузку на предприятие и налоговую нагрузку на индивидуального частного предпринимателя [5].

В российской экономической науке и практике еще не выработан единый подход к показателю налоговой нагрузки для индивидуального налогоплательщика. В научной литературе можно встретить разные методики определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Различие данных методик проявляется по трем направлениям:

- 1) в толковании такого ключевого момента, как структура налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки;

- 2) в определении состояния учитываемых налогов (уплаченные или начисленные);

- 3) в определении интегрального показателя, с которым сравнивают сумму налогов.

По вопросу определения общей суммы налоговых изъятий хозяйствующего субъекта, учитываемых при расчете налоговой нагрузки, мнения экономистов расходятся в основном по части включения в об-

щую сумму налогов тех налогов, по которым предприятие выступает в качестве налогового агента: подоходного налога и косвенных налогов. Некоторые экономисты [6] предлагают из расчета налоговой нагрузки такие налоги исключить, считая их транзитными, нейтральными для предприятия. Учитывая, что российская система налогообложения по таким основным налогам, как НДС, налог на прибыль, основана на определении налогооблагаемой базы по методу начисления, то есть по мере отгрузки товаров, выполнения работ (услуг), и предполагает включение в налогооблагаемую базу полученных авансовых платежей, то учитывая уровень платежеспособности российских предприятий, по нашему мнению, для хозяйствующего субъекта, который реально уплачивает налоги за счет текущих денежных поступлений, абсолютно нейтральных налогов не существует.

Спорным является и другой вопрос, а именно вопрос о том, нужно ли при исчислении тяжести налогообложения использовать в качестве основы для расчетов фактическое поступление налогов или брать сумму предполагаемых (начисленных) поступлений. Если принимать для расчета сумму фактических поступлений налогов в бюджет государства, мы рискуем оставить в стороне те суммы, которые фактически были удержаны с потребителя при продаже товаров, с работника при выплате заработной платы, но по тем или иным причинам осели на счетах (в кассе) у тех или иных посредников [7]. В этом заключается недостаток исчисления показателя налогового бремени по сумме фактических поступлений в бюджет. В то же время при исчислении показателя по сумме предполагаемых поступлений мы рискуем причислить к налоговой тяжести суммы, которые никогда не будут уплачены, либо потому, что они останутся в безнадежной недоимке, либо из-за того, что налогоплательщик уклонится от их уплаты. По нашему мнению, использование в расчете как фактически уплаченных налогов, так и предполагаемых (начисленных) имеет право на существование и определяется целью использования показателя налоговой нагрузки.

Особое значение для оценки налоговой нагрузки в системе производств, реализующих наукоемкие технологии, имеет решение проблемы выбора интегрального показателя, с которым будет сравниваться сумма налогов. В качестве этого показателя разными экономистами предлагается принимать:

- 1) выручку от реализации продукции с учетом внереализационных доходов;

- 2) балансовую прибыль;

- 3) чистую или расчетную прибыль;

- 4) добавленную стоимость или вновь созданную стоимость.

Соответственно на уровне отдельного предприятия налоговая нагрузка может быть определена на основании трех основных методов как:

- 1) отношение суммы уплаченных (начисленных) налогов и сборов к сумме выручки, включая операционные и внереализационные доходы предприятия;

2) отношение суммы уплаченных (начисленных) налогов и сборов к сумме чистой (расчетной) прибыли предприятия;

3) отношение суммы уплаченных (начисленных) налогов и сборов к сумме добавленной стоимости (вновь созданной стоимости).

По *первому методу* на общегосударственном уровне методика расчета показателя налоговой нагрузки определена в Постановлении Правительства Российской Федерации от 23 июня 2006 г. № 391 и используется для определения совокупной налоговой нагрузки экономических субъектов (резидентов), осуществляющих реализацию инвестиционного проекта в Особой экономической зоне (Калининградской области) [8].

Согласно этой методике, показатель совокупной налоговой нагрузки рассчитывается по формуле

$$\text{СНН} = \text{СНиС} / \text{ВП},$$

где СНН — величина совокупной налоговой нагрузки за календарный год (часть календарного года), когда началось финансирование резидентом инвестиционного проекта; СНиС — сумма налогов и сборов, начисленная за календарный год (часть календарного года), в котором началась реализация инвестиционного проекта, за исключением акцизов, НДС и взносов в Пенсионный фонд РФ; ВП — выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг за календарный год (часть календарного года), в котором началась реализация инвестиционного проекта.

В условиях реализации наукоемких технологий этот метод будет искажать истинную величину налоговой нагрузки, так как выручка от реализации на первых этапах научных исследований не формируется, а в условиях опытного производства величина выручки ограничивается размерами опытной партии.

Следует отметить, что для других хозяйствующих субъектов, осуществляющих экономическую деятельность в обычных условиях, методика определения налоговой нагрузки на государственном уровне по рассматриваемому варианту не определена.

По аналогии с вышеприведенной методикой некоторые экономисты предлагают оценивать налоговую нагрузку на предприятие как отношение всех уплаченных предприятием налогов к выручке от реализации продукции, включая вне-реализационные доходы [9].

Показатель налоговой нагрузки на предприятии, определяемый как отношение суммы уплаченных налогов и сборов к сумме выручки предприятия (включая операционные и вне-реализационные доходы предприятия), отражает уровень на-

логоемкости произведенной хозяйствующим субъектом продукции, работ или услуг. Однако он не позволяет судить о степени той реальной налоговой нагрузки, которую на самом деле несет налогоплательщик, и не отражает реальной картины влияния налогов на финансовое состояние предприятия, так как не учитывает влияние изменения структуры налогов в выручке.

Российское налоговое законодательство предусматривает неодинаковый уровень налогообложения отдельных составных частей добавленной стоимости, о чем свидетельствуют нижеприведенные данные (см. **таблицу 1**).

Прибыль, приведенная в таблице, рассматривается как маржинальный доход предприятия, величина которого сокращается на сумму налогов, входящих в состав прочих и вне-реализационных расходов.

Данные таблицы демонстрируют наличие зависимости налоговой нагрузки налогоплательщика от структуры его выручки. В частности, предприятия трудоемких отраслей (к которым относится реализация наукоемких технологий), где в добавленной стоимости одна из ее составляющих, фонд оплаты труда, оказывается выше, испытывают наибольшее налоговое давление, чем предприятия фондоемких и материалоемких отраслей. Кроме того, материалоемкие и фондоемкие предприятия находятся в относительно более выгодных условиях, обусловленных возможностью существенного уменьшения налоговых обязательств за счет большей суммы входного НДС.

В результате наличия такой зависимости уровня налоговой нагрузки от структурной составляющей добавленной стоимости, показатель налоговой нагрузки по выручке практически можно использовать лишь при сравнительном анализе уровня налогового давления по предприятиям одной отрасли, занятым выпуском аналогичной продукции или видами де-

Таблица 1					
Налогообложение отдельных составных частей стоимости					
Отдельные составляющие стоимости		Налоги и сборы от ФОТ (НДФЛ и ЕСН и прочие взносы),%	Налоги из прибыли, %	НДС, %	Всего, %
Амортизация				18	18
Фонд оплаты труда		39,2 (13+26+0,2)		18	57,2
П р и б ь л ь	Прибыль, используемая на р уплату налогов (ЕСН, налог и на имущество, водный налог б и др. налоги) и прочие рас- ходы			18	18
	Прибыль до налогообложения		24	18	42
Акцизы				18	18

тельности, а также по предприятиям, использующим специальные налоговые режимы, что возможно при реализации наукоемких технологий для стимулирования их применения. Данный показатель также может быть применим налоговыми органами при проведении предпроекторного анализа финансово-хозяйственной деятельности конкретного субъекта за ряд лет и оценки уровня налоговой нагрузки (например, для проверки за предполагаемый налоговый период).

Недостаток данного показателя состоит также в структурной несопоставимости базы его расчета с соответствующим расчетом на уровне государства.

Очевидно, что нужен другой показатель валового результата деятельности хозяйствующего субъекта, использование которого при определении налоговой нагрузки на предприятие позволило бы получить универсальный показатель и который мог бы гарантировать сопоставимость налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов не только одной отраслевой принадлежности, но и различных отраслей, к которым можно отнести отрасли, реализующие наукоемкие технологии.

Второй метод расчета налогового бремени предприятия предполагает сравнение суммы всех уплачиваемых налогов с расчетной [10] или с чистой прибылью предприятия [11]. При этом расчетная прибыль предприятия представляет собой разницу между выручкой от реализации, включающей косвенные налоги, и суммой затрат на производство и реализацию, соответственно чистая прибыль — это прибыль, остающаяся после уплаты всех налогов.

В первом случае экономическая сущность показателя состоит в определении части расчетной прибыли предприятия, которая изымается в форме налогов, а во втором — в определении соотношения суммарной величины уплаченных налогов и прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Этот подход в исчислении показателя налоговой нагрузки имеет принципиальные недостатки.

Во-первых, если исходить из того, что расчетная прибыль определяется как разница между выручкой от реализации, включающей косвенные налоги, и суммой затрат на производство и реализацию, то косвенные налоги (НДС и акцизы) в данном случае представлены как часть прибыли хозяйствующего субъекта, что противоречит экономическому смыслу косвенных налогов, которые являются доходом государства, а не хозяйствующего субъекта. Данные налоги (НДС, акцизы) вносятся в бюджет из той части выручки, которая не формирует прибыль предприятия, поскольку эти налоги представляют собой надбавку к отпускной цене предприятия и налоговые доходы государства.

Во-вторых, чистая прибыль предприятия не является источником уплаты налогов, относимых на издержки производства и обращения и налогов, относимых на финансовые результаты предприятия. Использование данного показателя приводит в некоторых случаях к явному завышению значения налоговой нагрузки.

В-третьих, прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов как в России, так и за рубежом. Российское налоговое законодательство обязывает исчисления и уплаты налогов (за исключением налога на прибыль) не связывает с наличием у предприятия прибыли. В российской экономике немало примеров уплаты налогов, относимых на финансовые результаты, за счет прибыли при отсутствии таковой.

Соответственно с практической точки зрения использование данного показателя для убыточных предприятий невозможно.

Однако при существующих недостатках такая методика успешно может быть применима на общегосударственном уровне при реализации политики налоговой амнистии для расчета суммы налогов, которая должна быть уплачена хозяйствующими субъектами, решившими выйти из тени, а также налогоплательщиками в целях оптимизации налогов.

По вышеперечисленным причинам не нашел должного применения на практике также еще один метод определения налоговой нагрузки на предприятие, рассчитываемой как соотношение всех уплачиваемых налогов к балансовой прибыли предприятия.

Третий метод, учитывающий показатель добавленной стоимости при определении налоговой нагрузки предприятия, в своих методиках использовали многие экономисты. Он позволяет как бы усреднить оценку налогового бремени для различных хозяйствующих субъектов и таким образом обеспечивает его сопоставимость.

Методика расчета по третьему методу заключается в том, что показатель налоговой нагрузки определяется как отношение всех начисленных налогов (в том числе налога на доходы с физических лиц и косвенных налогов) к сумме источников средств для их уплаты. Экономическая сущность данного показателя заключается в определении доли созданной предприятием и отдаваемой им государству добавленной стоимости.

Для предприятий, реализующих наукоемкие технологии, этот метод наиболее приемлем, так как он позволяет адекватно оценить полученные результаты на каждом этапе производства продуктов наукоемких технологий. Совокупный эффект от них оценивается мультипликативным эффектом, который и определяет общую величину бюджетного эффекта от их внедрения. Кроме этого, полезными в этой методике являются:

во-первых, то, что для определения налоговой нагрузки предлагается действующей системой налогообложения и для определения налоговой нагрузки предлагается сравнивать объем не уплаченных, а начисленных налогов;

во-вторых, наличие в структуре налогов, сравниваемых с источником их уплаты, налога с доходов физических лиц, в данном случае совершенно справедливо, так как фонд оплаты труда, который входит в состав добавленной стоимости предприятия, является тем самым источником уплаты для налога с доходов физических лиц;

в-третьих, данный показатель сопоставим с показателем налоговой нагрузки, рассчитываемым на макроэкономическом уровне, позволяет несколько унифицировать оценку налогового бремени для предприятий различного типа и тем самым проводить сравнительный анализ тяжести налогообложения.

Таким образом, одной из базовых характеристик эффективности функционирования производства в условиях реализации наукоемких технологий является «добавленная стоимость», созданная в процессе производства конечных продуктов высокотехнологических отраслей. Она формирует налоговую нагрузку предприятия. Для определения начисленных налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды за определенный период времени, т. е. часть совокупной добавленной стоимости, которая после компенсации потребления основного капитала и расходов на оплату труда направляется на уплату налогов, формируя эффект на уровне Государственного Бюджета и формирования фондов предприятия, определяется эффект на уровне предприятия конкретного производителя.

Показатель прибыли при реализации наукоемких технологий целесообразно исключить из формирования налоговой нагрузки и соответственно эти предприятия освободить от налога на прибыль, оставив его в распоряжении соответствующих предприятий для стимулирования производства выпускающих продукцию наукоемких технологий.

Эффективная налоговая нагрузка должна способствовать развитию инновационно-инвестиционного типа производства — расширенному воспроизводству материальных благ преимущественно инновационного свойства с помощью поддерживаемой на современном научном уровне технологической базы, основанной на новейших достижениях науки и техники, новой организации производства и труда. С этой целью необходим налоговый механизм, сочетающий в себе такие объекты налогообложения, налоговые ставки, льготы и

сроки уплаты налога, который при изъятии доли добавленной стоимости не приводил бы к сокращению инвестиций в инновационную сферу, а давал бы толчок к его росту.

Библиографический список:

1. Бристон Джеймс. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании/ 23 с. Джеймс Бримсон, Джон Антос при участии Джея Коллинза/ Пер. с англ. Горюновой В.Д.; под общ. ред. Неудачина В.В. — Москва: Вершина, 2007. 336 с.
2. Федеральный закон от 19 июля 2007 г. № 195-ФЗ пункт 3 статьи 149 Налогового кодекса дополнен подпунктом 16.1, вступившим в силу с 1 января 2008 г.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.07.2004).
4. Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы. 2006. № 5. С.44 – 47.
5. Выхова Е. С. Расчет налогового бремени в современных российских условиях // Налоговый вестник. 2002. № 12.
6. Пасько О. В. Определение налоговой нагрузки на организацию // Налоговый вестник. 2004. № 6.
7. Постановление Правительства Российской Федерации от 23 июня 2006 г. № 391.
8. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. — М., 2006. С. 97.
9. Соколов М. Налоговая нагрузка и ее регулирование. // Экономист 2008. № 2. С. 55 – 63.
10. Злобина Л. А., Стажкова М. М. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта. — М., 2003. С. 8.
11. Литвин М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. 1998. № 5 С. 29 – 31.