

УДК 336.326

**Г. В. Жигульский**

Управление Федеральной налоговой службы России  
по Новосибирской области  
ул. Каменская, 49, Новосибирск, 630005, Россия  
E-mail: u54@r54.nalog.ru

### **ИЗМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ПРОМЫШЛЕННОЕ ПРЕДПРИЯТИЕ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ИННОВАЦИЙ**

В работе с технико-экономической точки зрения обосновывается реализация инновационного технологического проекта на промышленном предприятии с учетом влияния налоговой системы на эффективность таких нововведений. Представлены возможные направления изменения налоговой системы.

*Ключевые слова:* налоговая система, промышленные предприятия, инновации, предложения по изменению налоговой системы.

Эффективность работы промышленного предприятия во многом зависит от действующей системы налогообложения. Особенно существенным такое влияние становится при активизации инновационных процессов. Экономическое стимулирование разработок нововведений и их внедрения в производство выступает одним из важнейших факторов повышения инновационной активности предприятий, что, в свою очередь, определяет долгосрочную конкурентоспособность экономики. При этом такое стимулирование должно иметь место не только в рамках внутрифирменных механизмов, но и на государственном уровне. Так, важным направлением институциональной поддержки инновационно-инвестиционного процесса является совершенствование налоговой системы.

Уровень налоговой нагрузки определяется отношением общих налоговых отчислений (без налога на доходы физических лиц – НДФЛ) к валовой добавленной стоимости. В 2008 г. в целом по РФ такой показатель был определен в размере 0,412 [1]. Самая значительная налоговая нагрузка легла на обрабатывающие производства – 1,057. Такой показатель для строительства равен 0,217, для торговли – 0,206, для транспорта и связи – 0,311.

В табл. 1 представим данные о работе одного из промышленных предприятий г. Новосибирска за 2006–2009 гг. Динамика основных показателей приведена по отношению к 2006 г. Как видим, это достаточно эффективно функционирующее предприятие, сохранившее достигнутую рентабельность даже в кризисный период, когда объем реализации продукции снизился на 25,5 %. При этом налоговые начисления в целом без НДФЛ возросли в большей степени, чем объемы реализации товарной продукции. Налоговая нагрузка относительно объема реализации на предприятие возросла, а относительно объема добавленной стоимости такой показатель практически не изменился.

Таким образом, при повышении эффективности производства налоговая нагрузка на предприятие увеличивается. Покажем, как именно меняется налоговая нагрузка, на примере реализации инновационно-инвестиционного проекта, направленного на изменение технологии производства промышленной продукции. Это изменение приводит к значительному снижению прямых затрат материалов и заработной платы в производстве, повышению качества продукции. Часть исходных данных и расчеты представлены в табл. 2.

В базовом периоде объем продаж составлял 134,9 млн руб. Из представленной сметы затрат видно, что предприятие не имело прибыли. В последующих периодах предполагается

Таблица 1

## Изменение показателей работы предприятия и налоговой нагрузки

Показатель	2006	2007	2008	2009
Млн руб., коэффициенты		Изменения относительно 2006 г., разы		
Выручка	487,2	1,0636	1,0308	0,7454
Чистая прибыль	18,3	1,9568	0,6947	0,8652
Рентабельность продаж	0,0672	1,5208	0,7812	1,1295
Рентабельность активов	0,0812	1,7759	0,6231	0,6921
Налоговые начисления в целом без НДС	63,67	1,2917	1,0982	0,8671
Налоговая нагрузка (относительно объема реализации) на предприятие	0,1307	1,2142	1,065	1,1614
Налоговая нагрузка относительно объема добавленной стоимости	0,545	0,9871	1,0037	0,9835
Единый социальный налог	20,33	1,1686	1,2878	0,9255
НДС	28,55	1,1293	0,793	0,7729
Налог на доходы физических лиц	11,92	1,0632	0,9289	0,678
Налог на прибыль	8,36	2,1138	1,4966	0,6723

рост продаж в среднем по 4 % в год, инфляция задана по годам: 8 % во втором периоде, а в последующих периодах – снижение на 0,5 % в год.

Совершенствование технологии основано на приобретении нового оборудования, которое предполагается освоить и запустить в первом году планирования. Объем капитальных вложений составляет 106,5 млн руб., срок работы оборудования – 10 лет, что определяет и годовую величину амортизационных отчислений в размере 10,65 млн руб. Заменяемое старое оборудование выводится из производства, а в проекте учитывается прирост амортизационных отчислений в размере 5,45 млн руб.

Экономический эффект складывается из нескольких составляющих. Основной эффект связан с переходом на новую технологию производства. Экономия прямых материальных затрат – 25,93 млн руб. в ценах базового года, снижение расходов на основную заработную плату – 3,38 млн руб., уменьшение страховых отчислений – 0,88 млн руб. Величина оборотных активов, связанных только с данным производством, составляет 31 % от годовой себестоимости продукции. Около 70 % прироста оборотных активов финансируется за счет прироста кредиторской задолженности. Эти условия определяют прирост оборотного капитала, финансируемый из чистой прибыли.

Указанные эффекты, изменение амортизационных отчислений, объем капитальных вложений и уровень прироста оборотного капитала определяют чистый денежный поток проекта.

Итак, объем продаж зафиксирован по годам. Так как речь идет об однородной продукции, то материальные затраты на соответствующий объем продаж определяются пропорционально росту продаж за минусом их экономии. Например, для года, с которого начинает действовать новая технология:  $(85,3 - 25,93) * 1,123 = 66,67$  млн руб. Аналогичным образом рассчитываются затраты по оплате труда, страховые отчисления.

Чистый денежный поток формируют чистая прибыль и амортизационные отчисления. Отрицательный денежный поток составляет прирост оборотного капитала и инвестиции в основные средства. Норма дисконтирования для проекта принята 15 %, что близко к реальной банковской ставке предоставления кредита.

Таким образом, представленные данные позволяют дать оценку эффективности инновационно-инвестиционному проекту. Срок его окупаемости составляет менее пяти лет, чистый дисконтированный доход (ЧДД) равен 26,91 млн руб. к концу шестого года, а внутренняя норма доходности проекта составляет более 24 %. Если срок существования проекта увеличить до 10 лет (по проектному сроку работы оборудования), то ЧДД проекта возрастет.

Таблица 2

## Оценка эффективности нового технологического процесса

Показатель	Исходные данные, млн руб.	Годы реализации					
		1	2	3	4	5	6
1. Объем продаж	134,9		151,5	169,4	188,5	208,8	230,2
2. Коэффициент роста объема продаж			1,123	1,256	1,397	1,548	1,706
3. Материальные затраты	85,3		66,67	74,57	82,94	91,9	101,3
4. Затраты на оплату труда	31,2		31,24	34,94	38,86	43,06	47,46
5. Страховые отчисления	8,1		8,12	9,08	10,1	11,19	12,34
6. Амортизация	5,2		10,65	10,65	10,65	10,65	10,65
7. Прочие затраты	3,96		4,46	4,97	5,53	6,13	6,75
8. Налог на имущество	1,14		2,34	2,11	1,87	1,64	1,4
9. Прибыль	0		28,02	33,08	38,55	44,23	50,3
10. Чистая прибыль	0		22,42	26,46	30,84	35,38	40,24
11. НДС	8,93		15,26	17,07	19,0	21,04	23,2
12. Налог на прибыль	0		5,6	6,62	7,71	8,85	10,06
13. Налог на доходы физических лиц	4,06		4,06	4,54	5,05	5,6	6,17
14. Общий объем основных налоговых отчислений	22,23		35,38	39,42	43,73	48,32	53,17
15. Прирост оборотного капитала			-1,06	1,19	1,26	1,37	1,42
16. Инвестиции		106,5					
17. Чистый денежный поток		-106,5	34,13	35,92	40,23	44,66	49,47
18. Коэффициенты дисконтирования		1	0,869	0,756	0,658	0,572	0,497
19. Чистый дисконтированный доход по годам реализации проекта		-106,5	29,66	27,15	26,47	25,54	24,59
20. Чистый дисконтированный доход нарастающим итогом		-106,5	-76,84	-49,69	-23,22	2,32	<b>26,91</b>
Корректировка расчетов эффективности проекта с учетом роста отчислений НДС							
21. НДС при старой технологии			10,03	11,21	12,47	13,82	15,23
22. Величина прироста НДС, предназначенного к уплате			5,23	5,86	6,53	7,22	7,97
23. Величина отвлечения чистой прибыли для устранения расхождения баланса предприятия			1,307	0,157	0,167	0,172	0,187
24. Откорректированный чистый денежный поток проекта		-106,5	32,82	35,76	40,06	44,49	49,28
25. Уточненный ЧДД по годам реализации проекта		-106,5	28,52	27,03	26,36	25,45	24,49
26. ЧДД нарастающим итогом с учетом влияния НДС на экономику предприятия		-106,5	-77,98	-50,95	-24,59	0,86	<b>25,35</b>

С реализацией рассматриваемого проекта связаны значительные налоговые отчисления. Оценим только основные налоги: НДС, налоги на прибыль, имущество и доходы физических лиц (НДФЛ), а также страховые отчисления. При существующей технологии производства в базовом году общие налоговые отчисления составят 22,23 млн руб. (18,17 млн руб. без подоходного налога). Относительно объема продаж это составляет 13,47 %, относительно добавленной стоимости – 49,92 %. После внедрения новой технологии налоговые отчисления возрастут до 35,38 млн руб. (31,32 млн руб. без НДФЛ), что составит 20,67 % к объему продаж. К концу шестого года этот показатель немного уменьшится до 20,42 %. Налоговая нагрузка по отношению к добавленной стоимости составит во втором году 44,8 %, в шестом – 43,76 %.

Почему возникает такая ситуация? Объем продаж во втором году возрастет на 12,3 %, а налоговые отчисления увеличатся на 59,15 %. При этом относительно уменьшится уровень оплаты труда (из-за снижения трудоемкости операций), и, следовательно, относительно сократятся страховые отчисления и налог на доходы физических лиц. Появится налог на прибыль, налог на имущество возрастет из-за роста стоимости основных средств. Основной же прирост налоговых отчислений обеспечивает НДС. Так, в базовом периоде его величина составила 8,93 млн руб. В следующем периоде, когда производство будет обеспечиваться новой технологией, величина НДС увеличится до 15,26 млн руб. Прирост составит более 70 %, что и определит общее увеличение налоговых отчислений на 59,15 %. При этом резко возрастает прибыль со второго периода, из-за чего добавленная стоимость возрастает быстрее роста налоговых отчислений.

При моделировании денежных потоков учитываются все денежные поступления и расходы, связанные с осуществлением проекта за расчетный период, как того требует методика оценки инвестиционных проектов. НДС не входит в затраты предприятия. Исходящий НДС, начисленный на всю сумму продаж, отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет НДС) и входит в кредиторскую задолженность бухгалтерского баланса предприятия. Входящий НДС, уплачиваемый поставщикам ресурсов, отражается по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» и входит в оборотные активы баланса. Разница исходящего и входящего НДС определяет величину НДС, которую необходимо заплатить в бюджет. Ежемесячно (до 20-го числа месяца) треть НДС к уплате в бюджет за предыдущий квартал перечисляется в бюджет. Уровни исходящего и входящего НДС в квартальных балансах, исходя из условий поступлений и выплат, составляют около 25 % от годовых значений.

Так как объемы продаж при старой технологии и новой одинаковы (определены спросом на продукцию), то и исходящие значения НДС равны. Входящий НДС при новой технологии производства существенно меньше, чем при старой. Это определяет и различие НДС к уплате в бюджет. НДС к уплате в бюджет при старой технологии представлен в табл. 2 в строке 21, в новых условиях – в строке 11. Разница в уплате НДС (строка 22) значительна, во втором году – 5,23 млн руб., в шестом – 7,97 млн руб. Это приведет к уменьшению уровня оборотных активов и нарушит бухгалтерский баланс предприятия.

Представим финансовую цепочку восстановления баланса для второго года. Уменьшение уровня оборотных активов составит  $5,23/4 = 1,307$  млн руб. Пассивы баланса уменьшим на ту же величину за счет чистой прибыли (0,653 млн руб.) и кредиторской задолженности (снижение за счет чистой прибыли на эту же величину). Так как прирост оборотного капитала в первую очередь финансируется за счет прироста кредиторской задолженности, то ее снижение на 0,653 млн руб. придется компенсировать из чистой прибыли. В итоге 1,307 млн руб. чистой прибыли будет отвлечено на финансирование прироста оборотного капитала и снижения кредиторской задолженности, что приведет к снижению оценки эффективности инвестиционного проекта. Данный отрицательный денежный поток для проекта представлен в строке 23 табл. 2. Он показывает, что наиболее существенное влияние этот процесс оказывает в год смены технологии.

Далее в строке 24 пересчитан чистый денежный поток, а в 25-й строке уточнен ЧДД по годам реализации проекта. Итог расчетов – ЧДД нарастающим итогом с учетом влияния НДС на экономику предприятия представлен в 26-й строке. Как видим, значение ЧДД уменьшилось на 6 %.

Итак, реализация нового технологического процесса в промышленном производстве, экономический эффект которого в основном связан со снижением прямых материальных затрат, приводит к существенному росту налоговых отчислений. В основном этот рост связан с увеличением НДС. При этом частично ухудшаются и финансово-экономические показатели работы предприятия. Поэтому при совершенствовании налоговой системы необходимо рассматривать не только фискальную сторону этого процесса, а и стимулирующую цель налогообложения. Обе эти цели могут быть успешно реализованы при системном подходе к этому процессу. 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. В России после каждого снижения налоговых ставок только треть из дополнительной прибыли направлялась на инвестиции.

В мировой политике налогообложения за последние десятилетия произошли существенные изменения. Значительно возросла стимулирующая и регулирующая 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 объем поступлений по налогу на прибыль с юридических лиц за 1960–2007 гг. вырос в 19 раз, в то же время по физическим лицам по подоходному налогу отчисления увеличились в 32 раза, а по социальным и страховым платежам – в 59 раз<sup>1</sup>.

Чем объясняется приоритет налогообложения физических лиц? Как правило, избыточное количество денежных средств у состоятельной части общества приводит к росту рыночной стоимости активов относительно их балансовой 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 определенной суммы облагать налогом в 80–90 %» [2].

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 за счет снижения налоговой нагрузки на предприятия. 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 % [4].

Существенное влияние на инновационно-инвестиционную деятельность оказывает использование методики ускоренной амортизации. Это уменьшает прибыль предприятия и, следовательно, налог на прибыль, но увеличивает инвестиционные ресурсы. В 2007 г. общая величина амортизационных отчислений в корпоративном секторе США равнялась 1 431 млрд долл., т. е. 87 % от налогооблагаемой прибыли и 66,2 % от инвестиций в основные фонды. 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 наблюдается и в других странах.

<sup>1</sup> Economic Report of the President: [www.gpoaccess.gov/eop](http://www.gpoaccess.gov/eop). 2009, 2010.

В большинстве стран мира налогообложение физических лиц осуществляется на основе двух налогов. Социальные и страховые платежи начисляются на заработную плату работников, причем половину этих платежей обычно выплачивает работодатель. В России все социальные платежи выплачивает работодатель в виде единого налога – страховых отчислений (с 2011 г. – 34 %). 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 счет 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 объем собираемых налогов без увеличения налоговых ставок. Следовательно, четко просматривается и методический подход к изменению налоговой системы в России: снижение ставки НДС, увеличение роли налога с доходов физических лиц. Это подтверждает практика совершенствования налоговой политики в зарубежных странах. Моделирование деятельности российских предприятий при различных вариантах изменения налоговой системы также подтверждает возможность роста эффективности их функционирования при снижении НДС, налога на прибыль, страховых отчислений и роста налога на доходы физических лиц [3].

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 [2].

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 эффективности ее 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 предприятиями США [2].

В России наибольшей критике подвергается НДС. Предложения разные – от уменьшения ставки до замены его налогом с продаж. НДС является косвенным налогом, предприятие только собирает этот налог, он не отражается в его затратах, но снижает спрос на конечную продукцию. НДС значителен в поступлениях налогов в бюджет – в 2009 г. его доля составляла 29 %. Поэтому перевести налоговую нагрузку в какие-то другие налоги трудно. Так, если НДС заменить, например, налогом с продаж, то затраты предприятий-покупателей материалов, энергии, услуг возрастут на 4–6 %, т. е. экономическое положение предприятий ухудшится. Увеличение ставок налогов с прибыли, имущества, страховых отчислений также приведет к снижению эффективности производства. Выходом из этой ситуации является переход к введению прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц. К тому же при снижении ставки НДС возрастет объем продаж, увеличатся налоговые отчисления по другим их видам, т. е. потеря НДС будет частично компенсирована.

Другим направлением налогового стимулирования является снижение ставки по страховым отчислениям. Предприятию будет выгоднее заплатить страховые отчисления с заработной платы, но при этом включить их полностью в расходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли, т. е. ставка страховых отчислений должна быть меньше 20 %. При этом уровень заработной платы должен быть повышен на долю снижения ставки страховых отчислений. Повышение уровня заработной платы становится не столь болезненным для предприятия, появляется стимул повышать его и успешно конкурировать за рабочую силу на рынке труда.

Следует, конечно, учитывать негативную сторону повышения налогового бремени для физических лиц. Однако здесь могут быть использованы различные льготы для достижения социальных целей.

Перенос тяжести налогообложения с юридических лиц на физические впервые осуществлен в США во время выхода страны из «великой депрессии». Эффект имеет место в таких странах, как Швеция, Финляндия, Дания, Австрия, Норвегия [2].

Таким образом, анализ действующих систем налогообложения в развитых странах и оценка их влияния на экономику государств показывают, что в мировой практике разработаны принципы и схемы эффективного налогообложения, использование которых приводит к более высоким темпам развития экономики и повышению жизненного уровня населения.

### **Список литературы**

1. Сайфиева С. Н. Налоговая нагрузка на ключевые секторы российской экономики в 2000–2008 гг. // Финансы. 2010. № 8. С. 37–43.
2. Соколов М. М. Некоторые современные тенденции в политике налогообложения (научный доклад). М.: Ин-т экономики РАН, 2009.
3. Титов В. В. Влияние налоговой системы на эффективность деятельности предприятия // Финансы. 2006. № 2. С. 42–46.

*Материал поступил в редколлегию 21.06.2011*

**G. V. Zhigulski**

### **INDUSTRIAL FIRM TAXATION CHANGE IN COURSE OF INNOVATION REALIZATION**

Technical economic verification of innovative technological project implementation on the industrial enterprise is presented in the paper. Influence of tax system on the effectiveness if such innovations is taken into account. Possible changes of tax system improvement are presented.

*Keywords:* tax system, industrial enterprises, innovations, suggestions on tax system improvement.