

ЭФФЕКТИВНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ ПРИ ЗАКОНОДАТЕЛЬНО УСТАНОВЛЕННОМ УРОВНЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В статье рассмотрена проблема определения и распределения добавленной стоимости, создаваемой в процессе хозяйственной деятельности предприятия. Представлено авторское определение категории “добавленной стоимости предприятия” и произведен расчет данного показателя по анализируемым предприятиям. Определен расчет и понятие “коэффициента мультипликации налогов”, разработана шкала значений данного коэффициента

Постановка проблемы. Функционирование государства невозможно без взимания налоговых платежей с субъектов хозяйствования, осуществляющих свою деятельность на территории данной страны и физических лиц, проживающих в данной стране. Зачастую государство при разработке законодательных актов по налогообложению не учитывает регулируемую функцию налогов, призванную определять оптимальный баланс интересов государства (в росте доходов бюджета) и хозяйствующих субъектов (в повышении эффективности и доходности производства). Реальная потребность государственного вмешательства в процесс производства через рост налоговой нагрузки должна ограничиваться возможностями экономики, иначе могут последовать замедление экономического роста и даже необратимые процессы. Развитие тех или иных экономических процессов в обществе подчиняется своим закономерностям, в которых налогам отведено существенное место.

Согласно С. Пепеляеву, налог в современных условиях устанавливается для получения бюджетного дохода, поэтому воздействие, оказываемое на налогоплательщика для достижения какого-либо результата, не может быть основной целью налога. Но если какие-либо налоговые платежи начинают выполнять регулирующие функции, не преследуя финансовой цели, то они перестают выступать налогами в строгом смысле слова [1].

Истинность крылатого выражения “все, что облагается налогом, убывает” не подлежит сомнению. Создание непомерного налогового бремени практически всегда влечет спад производства из-за потери его эффективности. С помощью налогов государство, действительно, способно создать благоприятные и конкурентоспособные условия для определенных деловых сфер. Но нельзя забывать, что при этом происходит налоговое подавление других сфер. В связи с этим недооценка, как и переоценка, государством социального значения некоторых производств недопустима, так как в противном случае неизбежно нарушается свобода конкуренции и принцип справедливости [2].

Основная часть. Существующая налоговая система Республики Беларусь представлена определенным перечнем налогов и сборов, которые подлежат исчислению и уплате в соответствии с законодательными нормами и правилами. Для того чтобы оценить влияние налогов на экономические показатели деятельности предприятия и эффективность функционирования субъектов хозяйствования, необходимо использовать показатель добавленной стоимости, возникающей в производственном процессе и элементы её составляющие.

По мнению М. Кемпбелла добавленная стоимость – это стоимость проданного фирмой продукта минус стоимость изделий (материалов), купленных и использованных фирмой для его производства. Добавленная стоимость равна выручке, которая включает в себя эквивалент заработной платы, арендной платы, процента и прибыли [3].

С. Фишер и Р. Дорнбуш дают следующую трактовку экономического термина добавленная стоимость – это объем продаж фирмы за вычетом стоимости материалов, купленных ею для производства продукции. Добавленная стоимость – это вклад в общую величину стоимости выпускаемой продукции, сделанной рабочей силой, которую наняла данная фирма, и капиталом принадлежащим ей [4].

По нашему мнению добавленная стоимость – это стоимость реализованной производителем (предприятием, фирмой) продукции за вычетом стоимости потребленных сырья, материалов, топлива, энергии, других ресурсов приобретенных им у поставщиков.

Для того чтобы определить сумму добавленной стоимости необходимо из суммы выручки вычесть материальные затраты и приравненные к ним затраты по производству продукции (работ, услуг). В качестве приравненных к материальным затратам выступают: затраты на

электроэнергию и тепловую энергию, аренду помещений, проценты по кредитам на пополнение оборотных средств, лизинговые платежи, расходы по оплате услуг связи и информационных услуг, плата за пожарную и сторожевую охрану, расходы на рекламу, оплата услуг банка и другие расходы при производстве определенного вида продукции (работ, услуг).

Сумма добавленной стоимости рассчитывается согласно следующей формуле:

$$\sum ДС = \sum Выручка - \sum Материальные.затраты \quad (1)$$

где $\sum ДС$ – сумма добавленной стоимости.

Таким образом, показатель добавленной стоимости состоит из следующих элементов:

- сумма заработной платы и отчисления на социальные нужды,
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- сумма прибыли, закладываемой в цену производимой продукции;
- сумма налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет (налоги включаемые в затраты производства продукции (работ, услуг): экологический и земельный налог; налоги включаемые в отпускную цену продукции (работ, услуг): акцизы, сбор в республиканский фонд, НДС; налоги, уплачиваемые из прибыли: налог на недвижимость, налог на прибыль, местные налоги и сборы).

Согласно вышеперечисленным составляющим сумма добавленной стоимости распределяется в определенной пропорции на каждом предприятии по следующей схеме (см. рис. 1).

Таким образом, распределение добавленной стоимости, созданной в производственном процессе условно можно разделить на 3 части – две из них выходят за пределы предприятия (внешнее распределение) – одна часть перераспределяется внутри субъекта хозяйствования (внутреннее распределение).

Внешнее распределение добавленной стоимости осуществляется по следующим направлениям:

1) государство – часть добавленной стоимости перечисляется в бюджет в виде налоговых платежей из выручки и относимых на себестоимость;

2) работники предприятия – часть добавленной стоимости выплачивается в виде оплаты трудовых услуг оказанных работниками предприятия в ходе производственного процесса.

Внутреннее распределение реализуется непосредственно на предприятии – предприятие получает дополнительные оборотные средства в виде прибыли от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и амортизационных отчислений.

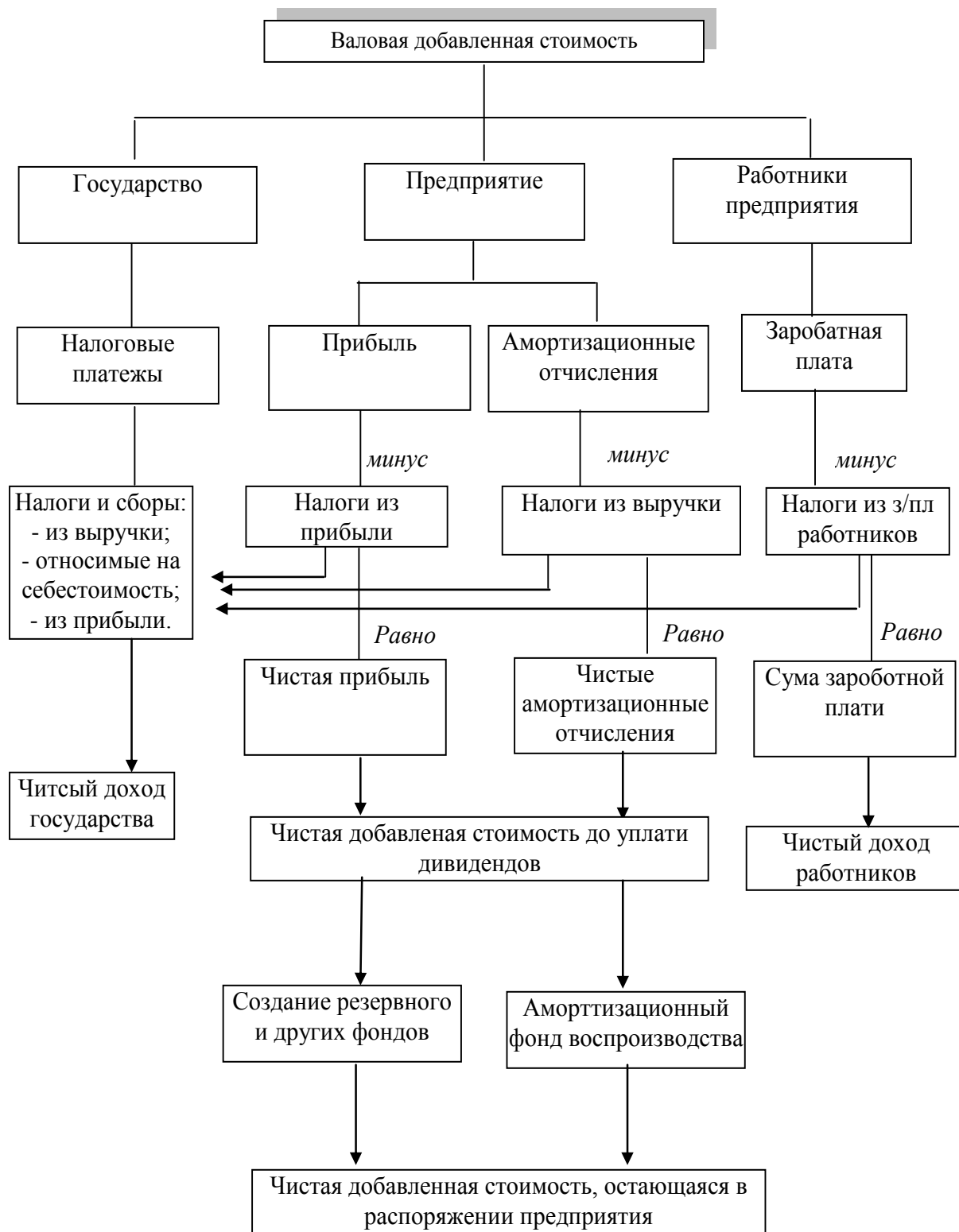


Рис. 1. Схема распределения добавленной стоимости предприятия. Источник: собственная разработка

В свою очередь прибыль от реализации продукции (товаров, работ, услуг) подлежит дальнейшему распределению. Из прибыли от реализации продукции (товаров, работ, услуг) предприятия уплачивают налоги из прибыли и затем, за вычетом данных платежей, определяют сумму чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Чистую прибыль предприятие расходует согласно целям, предусмотренным учетной политикой в соответствии с законодательством на резервный фонд, фонды специального назначения.

Амортизационные отчисления представляют собой денежное выражение части стоимости основных фондов, перенесенной на готовый продукт и предназначенной для воспроизводства основных фондов, на новой технической основе. Амортизационные отчисления ежемесячно включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) и составляют определенную часть добавленной стоимости создаваемой в процессе производства. Данная часть добавленной стоимости после получения денежных средств на расчетный счет в виде выручки от реализации возвращается на предприятие и уже представляет собой дополнительные оборотные средства для следующего производственного цикла. Поступая в виде выручки в оборотные средства, амортизационные отчисления расходуются на закупку сырья, материалов, полуфабрикатов, на оплату дебиторской и кредиторской задолженности предприятия (в том числе и на оплату задолженности перед бюджетом), а также для реновации основных средств.

Следовательно, элементы добавленной стоимости – прибыль и амортизация – представляют собой валовую добавленную стоимость, поступившую на предприятие. Данная валовая добавленная стоимость, в частности её составляющие (прибыль и амортизация), подлежат обложению соответствующими налогами. Из прибыли от реализации продукции (товаров, работ, услуг) исчисляются налог на прибыль и местные сборы, а на сумму амортизационных отчислений при включении их в себестоимость начисляются косвенные налоги (НДС, сбор в республиканский фонд и акцизы). За вычетом данных налогов из валовой добавленной стоимости, образуется чистая добавленная стоимость, которая представляет собой чистый прибавочный продукт (чистые оборотные средства), остающийся в распоряжении предприятия - формула (2).

$$ЧДС = (Pr - N_{приб}) + (AO - N_{выр}) = ВДС - \sum \text{Налогов} \quad (2)$$

где ЧДС – чистая добавленная стоимость,

Pr – прибыль отчетного периода,

N *приб.* – налоги на прибыль (налог на недвижимость, налог на прибыль, местные налоги),

АО – амортизационные отчисления,

N *выр.* – косвенные налоги из выручки,

ВДС – валовая добавленная стоимость,

\sum *Налогов* – общая сумма налоговых платежей.

Удельный вес составных элементов добавленной стоимости зависит от вида деятельности и особенностей производства субъекта хозяйствования. Определим в добавленной стоимости удельный вес налоговых платежей, прибыли и прочих затрат для ряда предприятий.

В качестве информационной базы для расчета вышеперечисленных показателей используются формы годовой бухгалтерской отчетности – форма 1 – “Бухгалтерский баланс”, форма 2 – “Отчет о прибылях и убытках” и форма 5 – “Приложение к бухгалтерскому балансу”. Выборка необходимых показателей произведена по 20 предприятиям.

Налоговая нагрузка на добавленную стоимость определяется отношением суммы налоговых платежей к сумме добавленной стоимости:

$$НН\delta ci = \frac{\sum НП}{\sum ДС} \quad (3)$$

где $НН \delta ci$ – налоговая нагрузка на добавленную стоимость по рассматриваемому предприятию,

$\sum НП$ – сумма налоговых платежей, подлежащих уплате в бюджет,

$\sum ДС$ – сумма добавленной стоимости.

Удельный вес прибыли в добавленной стоимости определяется отношением прибыли от реализации к добавленной стоимости:

$$НН\delta ci = \frac{\sum Пр}{\sum ДС} \quad (4)$$

где $Пр.\delta c. i$ – удельный вес прибыли в добавленной стоимости по рассматриваемому предприятию,

$\sum Пр$ – сумма прибыли от реализации продукции (работ, услуг).

Удельный вес прочих затрат в добавленной стоимости определяется отношением суммы прочих затрат к сумме добавленной стоимости:

$$НН\delta ci = \frac{\sum Прч}{\sum ДС} \quad (5)$$

где $Прч.\delta c. i$ – удельный вес прочих затрат в добавленной стоимости по рассматриваемому предприятию,

$\sum Прч.$ – сумма прочих затрат предприятия (заработная плата, отчисления на социальное страхование, амортизационные отчисления, налоги).

Рассчитав показатели налоговой нагрузки на добавленную стоимость, удельного веса прибыли и прочих затрат в добавленной стоимости по анализируемым предприятиям на основе формулы средней арифметической определяем средние значения данных показателей:

$$Ср.зн. = \frac{\sum_{i=1}^n П}{n} \quad (6)$$

где – Ср. зн. – средняя арифметическая показателя по рассматриваемому предприятию,

P – анализируемый показатель,

n – количество анализируемых предприятий.

На основе произведенных расчетов средний показатель налоговой нагрузки на добавленную стоимость составил 0,632 (63 %), средний показатель удельного веса прибыли от реализации равен 0,072 (7 %) и средний показатель удельного веса прочих затрат – 0,296 (30 %) – рис. 2.

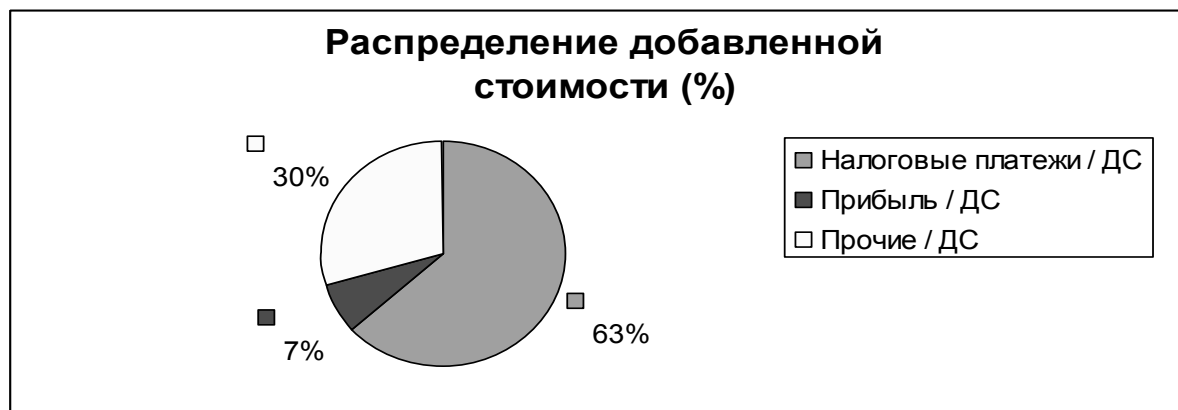


Рис. 2. Распределение добавленной стоимости согласно статистическим данным по формуле средней арифметической.

Согласно Лафферу норма изъятия государством национального дохода в виде налоговых платежей не должна превышать 30 % [5]. Национальный доход представляет собой общую сумму доходов, созданных факторами производства в экономике в течение определенного статистического периода [4].

Таким образом, национальный доход представляет собой сумму добавленной стоимости, созданной в государстве в процессе экономической деятельности субъектов хозяйствования. На основе произведенных расчетов выявляется тенденция превышения нормы налоговых платежей в добавленной стоимости. Отклонение от нормы показателя налоговой нагрузки на добавленную стоимость по i -му предприятию определяется:

$$\Delta \text{НН} \text{ дс } i = \text{НН} \text{ дс } . \text{norm.} - \text{НН} \text{ дс } i \quad (7)$$

где $\Delta \text{НН} \text{ дс } i$ – изменение налоговой нагрузки i -го предприятия,

$\text{НН} \text{ дс } . \text{norm.}$ – налоговая нагрузка на добавленную стоимость согласно Лафферу – 30 %,

$\text{НН} \text{ дс } . i$ – показатель налоговой нагрузки i -го предприятия.

В случае отрицательного значения $\Delta \text{НН} \text{ дс } i$ налоговая нагрузка i -го предприятия превышает нормативно установленный уровень согласно Лафферу. При положительном значении $\Delta \text{НН} \text{ дс } i$ налоговая нагрузка i -го предприятия ниже нормативно установленного уровня, что в целом положительно влияет на функционирование предприятия.

Для определения влияния налоговой нагрузки на финансовое состояние предприятия необходимо оценить финансовое состояние предприятия согласно законодательно установленным коэффициентам по контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов хозяйствования [6].

1. Коэффициент текущей ликвидности (К1) рассчитывается по формуле (8):

$$K1 = \frac{IIA}{VII - \text{стр.720}} \quad (8)$$

где *II A* - итог раздела II актива бухгалтерского баланса “Оборотные активы” (строка 290);

VII - итог раздела V пассива бухгалтерского баланса “Расчеты” (строка 790).

Нормативное значение коэффициента текущей ликвидности – должно быть равно либо более значения 1,5.

2. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (К2) рассчитывается по формуле (9):

$$K2 = \frac{IIIП + IVП - IA}{IIA} \quad (9)$$

где *III П* - итог раздела III пассива бухгалтерского баланса “Источники собственных средств” (строка 590);

IV П - итог раздела IV пассива бухгалтерского баланса “Доходы и расходы” (строка 690);

IA - итог раздела I актива бухгалтерского баланса “Внеоборотные активы” (строка 190);

II A - итог раздела II актива бухгалтерского баланса “Оборотные активы” (строка 290).

Нормативное значение коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами – должно быть равно либо более значения 0,2.

3. Коэффициент обеспеченности финансовых обязательств активами (К3) рассчитывается по формуле (10):

$$K3 = \frac{VIP}{BB} \quad (10)$$

где *V П* - итог раздела V пассива бухгалтерского баланса “Расчеты” (строка 790);

BB - валюта бухгалтерского баланса (строка 390 или 890).

Нормативное значение коэффициента обеспеченности финансовых обязательств активами (К3) по предприятию не должно превышать 0,85.

4. Коэффициент абсолютной ликвидности (Кабсл) рассчитывается по формуле (11):

$$K4 = \frac{\text{стр.260} + \text{стр.270}}{VII - \text{стр.720}} \quad (11)$$

где *V П* - итог раздела V пассива бухгалтерского баланса “Расчеты” (строка 790).

Нормативное значение коэффициента абсолютной ликвидности должно быть не менее 0,2.

Определяем значения данных коэффициентов по каждому i -му предприятию для определения рейтинговой оценки финансового состояния.

Исходной информацией служит матрица (a_{ji}) , элементами которой являются значения показателей. По строкам записаны коэффициенты оценки финансового состояния ($j = K1, K2, K3, K4$), а по столбцам – анализируемые предприятия ($i = 1, 2, 3 \dots n$). Каждый j -й показатель на i -м объекте задан величиной a_{ji} . Следовательно, в матрице X строки характеризуют работу отдельного n объекта по различным показателям.

Алгоритм расчета:

1. Формирование матрицы исходных данных a_{ji} , где по строкам отражаются коэффициенты ($j = K1, K2, K3, K4$), а по столбцам – объекты исследования – предприятия ($i = 1, 2, 3 \dots n$) (табл).

2. Согласно законодательству, коэффициентам характеризующим финансовое состояние предприятия ($j = K1, K2, K3, K4$) присвоены нормативные значения, которые будут формировать систему показателей предприятия-эталона.

3. Все элементы полученной матрицы возводятся в квадрат. Каждому показателю присваивается весовой коэффициент значимости k , который определяется экспертным путем. Чем больше k , тем более значим показатель j , тем в большей степени отклонение от эталона будет влиять на общую суммарную оценку R_i . Рейтинговая оценка финансового состояния предприятия определяется по следующей формуле:

$$R_i = \sqrt{k_1 * a_{1i}^2 + k_2 * a_{2i}^2 + k_3 * a_{3i}^2 + k_4 * a_{4i}^2} \quad (12)$$

Подставив рассматриваемые коэффициенты в формулу 12, получим следующее выражение:

$$R_i = \sqrt{k_1 * \hat{E}\ddot{i}^2 + k_2 * \hat{E}\tilde{i}^2 + k_3 * \hat{E}\hat{o}i^2 + k_4 * \hat{E}\grave{a}i^2} \quad (13)$$

где $K_{л.i}$ – коэффициент текущей ликвидности i – го предприятия;

$K_{с.i}$ – коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами i – го предприятия;

$K_{ф.i}$ – коэффициент обеспеченности финансовых обязательств активами i – го предприятия;

$K_{а.i}$ – коэффициент абсолютной ликвидности i – го предприятия.

Данная формула определяет рейтинговую оценку i -го анализируемого предприятия по максимальному удалению от начала координат, наивысшую оценку имеет предприятие с максимальным значением R_i .

Рассчитав R_i по каждому предприятию определяем R_{norm} . по нормативным значениям показателей для предприятия-эталона согласно законодательно установленным нормам.

$$R_{norm} = \sqrt{k_1 * K_{л.н.}^2 + k_2 * K_{с.н.}^2 + k_3 * K_{ф.н.}^2 + k_4 * K_{а.н.}^2} \quad (14)$$

где $K_{л.н.}$ – нормативное значение коэффициента текущей ликвидности;
 $K_{с.н.}$ - нормативное значение коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами;

$K_{ф.н.}$ - нормативное значение коэффициента обеспеченности финансовых обязательств активами;

$K_{а.н.}$ - нормативное значение коэффициента абсолютной ликвидности.

Отклонение финансового состояния i -го предприятия от нормативного значения предприятия-эталона определяется по формуле:

$$\Delta R_i = R_i - R_{norm.}, \quad (15)$$

где ΔR_i – изменение финансового состояния i -го предприятия,
 $R_{norm.}$ – нормативное значение рейтинговой оценки финансового состояния предприятия-эталона,

R_i – рейтинговая оценка финансового состояния i -го предприятия.

При положительном значении ΔR_i рейтинговая оценка финансового состояния i -го предприятия выше рейтинговой оценки финансового состояния предприятия-эталона, что свидетельствует о стабильной работе организации.

При отрицательном значении ΔR_i рейтинговая оценка финансового состояния i -го предприятия ниже рейтинговой оценки финансового состояния предприятия-эталона.

Для анализа влияния налоговой нагрузки на финансовое состояние предприятия необходимо определить коэффициент мультипликации налогов.

Мультипликатор – это показатель, характеризующий меру “умножающего воздействия” (положительной обратной связи) изменения одной величины (входной) на изменение другой (выходной) в управляемой системе [7].

По нашему мнению, коэффициент мультипликации налогов характеризует меру умножающего воздействия налогов (величина входная) на изменение финансового состояния предприятия (выходная величина) в управляемой системе.

Коэффициент мультипликации налогов показывает, во сколько раз изменение финансового состояния предприятия от нормативного значения превосходит (либо ниже) изменения налоговой нагрузки на добавленную стоимость от нормативного значения.

$$K_{\text{мультипликации}} = \frac{R_{\text{norm.}} - R_i}{\text{НН}\delta_{\text{спnorm.}} - \text{НН}\delta_{\text{сі}}} = \frac{\Delta R_i}{\Delta \text{НН}\delta_{\text{сі}}} \quad (16)$$

где $K_{\text{мультипликации}}$ – коэффициент мультипликации налогов,
 ΔR_i – изменение финансового состояния i -го предприятия от нормативного значения,

$\Delta \text{НН}\delta_{\text{сі}}$ – изменение налоговой нагрузки i -го предприятия от нормативного значения.

Шкала коэффициента мультипликации представлена на рис.3:

1 уровень – наилучшим значением коэффициента мультипликации является значение приближенное к нулю $[-(-0,5) - 0 - (+0,5)]$, т.е. отклонение финансового состояния и налоговой нагрузки от нормативного значения минимальны;

2 уровень – от (-1) до (+1) – как правило, в данном диапазоне один из составляющих коэффициента имеет отрицательное значение;

3 уровень – от (-2) до (+2) – отклонение от нормативного значения ΔR_i и $\Delta \text{НН}\delta_{\text{сі}}$ увеличивается и это свидетельствует об отрицательном финансовом результате i -го предприятия и высокой налоговой нагрузке на добавленную стоимость.

4 уровень – менее (-2) и более (+2) – у i -го предприятия наблюдается наличие положительного финансового результата от реализации, но недостаточно денежных средств для уплаты налогов из прибыли, и как следствие, образуется нераспределенный убыток.

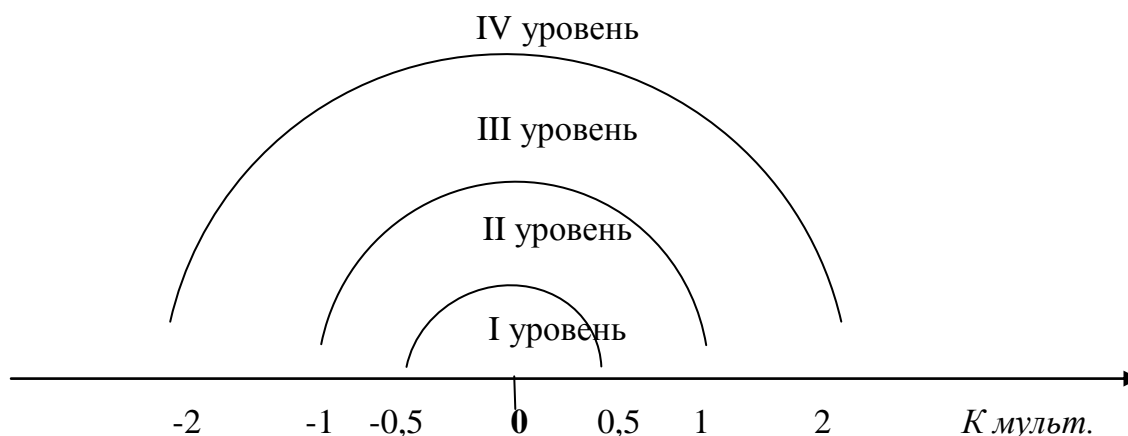


Рис. 3. Шкала коэффициента мультипликации (авторская разработка).

Заключение.

1. Субъект хозяйствования при осуществлении краткосрочного планирования своей деятельности должен определить тот объем реализации, при котором будут покрыты понесенные затраты и получена сумма положительного финансового результата. При проведении данных расчетов необходимо также исчислить предполагаемую сумму налоговых платежей в бюджет. В данном случае целесообразно учитывать имеющиеся собственные и заемные средства предприятия, их состав и структуру.

2. Для реализации краткосрочного планирования необходимо определить коэффициент мультипликации налогов на основе показателей производственно-экономической деятельности предприятия. Разработанный коэффициент мультипликации отражает меру умножающего воздействия налогов на номинальный показатель добавленной стоимости тем самым, доводя его до реального показателя добавленной стоимости, включаемого в выручку, и показывает во сколько раз изменение финансового состояния предприятия выше (ниже) нормативного значения предприятия-эталона. Полученный коэффициент позволяет предприятию исчислить реальный показатель добавленной стоимости и с учетом его установить объем выручки, при котором финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) будет положительным.

ЛИТЕРАТУРА:

1. *Пепеляев С.* Основы налогового права / С.Пепеляев. – М.: Инвест Фонд, 1995. – 25 с.
2. *Юрчик В.И.* Реализация функций налогообложения в современной налоговой политике / В.И. Юрчик // Вестник Брестского государственного технического университета. Экономика. – 2004. - № 3 – С. 162.
3. *Макконелл Кемпбелл, Р.* Экономика: Принципы, проблемы, политика / Р. Макконелл Кемпбелл, Л. Брю Стенли. – М.: Республика, 1995. – Т.2. – 386 с.
4. *Фишер С.* Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. – М.: Перспектива, 1993. – 435с.
5. *Бартенев С. А.* История экономических учений / С. А. Бартенев. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 348 с.
6. Инструкция № 81/128/65 от 14.05.2004 г. “По анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности”.
7. *Золотогоров В.Г.* Экономика: Энциклопедический словарь / В.Г. Золотогоров. – Мн.: Современная школа, 2003. – 308 с.