

МЕТОДИКА ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ РЕЖИМОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

THE METHODOLOGY FOR EVALUATION THE EFFECTIVENESS OF TAX REGIMES FOR SMALL BUSINESS

А. Ю. Пекарская,

победитель II Международного конкурса на лучшую научную работу среди молодых ученых:
«Евразийская интеграция. Проблемы и перспективы» (2013 г.)¹

Статья посвящена разработке методики оценки эффективности налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства в Республике Беларусь (применение льгот в рамках общеустановленной системы налогообложения, уплата налога при упрощенной системе, уплата единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц), основанная на синергии макро- и микроуровней. В рамках данной методики предлагается расчет бюджетной, социальной и экономической эффективности применения налоговых режимов. Методика позволяет увидеть эффект от применения методов налогового регулирования не только на уровне бюджета или субъекта хозяйствования, но и на уровне всего государства.

This article is devoted to the development of the methodology for evaluation the effectiveness of tax regimes for small business in the Republic of Belarus (application of benefits under the general system of taxation, payment of tax under the simplified system, payment of the single tax for individual entrepreneurs and other individuals), based on synergy of macro and micro levels. As part of this methodology assessment of budget, social and economic efficiency of the tax regimes is proposed. The methodology shows the effect of the application of tax regulations, not only at the level of the budget or a business entity, but also at the level of the entire state.

Ключевые слова: налогообложение малого предпринимательства, бюджетная эффективность, социальная эффективность, экономическая эффективность.

Key words: taxation of small business, budget efficiency, social efficiency, economic efficiency.

Реформирование подходов к налоговому регулированию малого предпринимательства включает в себя необходимость решения такой проблемы, как постоянная оценка эффективности применения налоговых льгот предпринимательскими структурами, населением, с целью выявления неэффективных, их последующим изменением либо заменой на другие, более эффективные. Субъекты малого бизнеса как один из наиболее уязвимых секторов экономики нуждается в постоянном пересмотре методов налогового регулирования, применяемых в их отношении, и выборе наиболее оптимальных.

Анализ экономической литературы позволил выявить, что в Республике Беларусь отсутствует четко очерченная методика оценки эффективности налоговых льгот. Российская практика демонстрирует множественность подходов к данной проблеме, однако большинство из них направлены на оценку

эффективности предоставления льгот по имущественным налогам², реже – по налогу на прибыль³ на уровне местных органов власти. Тем не менее, общим для таких методик является выделение следующих критериев для оценки эффективности налоговых льгот: бюджетная эффективность, социальная эффективность, экономическая эффективность.

Следует также отметить и то, что изученные методики подходят для оценки эффективности налоговых льгот, применяемых в рамках общеустановленной системы налогообложения, и не учитывают особенности уплаты налога по упрощенной системе и единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц. Однако, поскольку перед нами поставлена задача оценить эффективность используемых режимов налогообложения субъектов малого предпринимательства, требуется разработка методики, учитывающая специфику

¹ Международный конкурс проходил с 15 сентября по 20 декабря 2013 г.

² О порядках оценки эффективности предоставления налоговых льгот по местным налогам и запрета на предоставление и пролонгацию налоговых льгот при низкой оценке бюджетной и социальной эффективности по местным налогам // Постановление Главы муниципального образования Даниловское сельское поселение от 02.10.2012 г. №79. URL <http://danilovoadm.ru/documents/48.html>.

³ Об утверждении Порядка проведения оценки эффективности предоставленных налоговых льгот по региональным налогам и ставкам налогов, установленных законами Кировской области // Постановление Правительства Кировской области от 14.10.2013 г. № 231/651. URL <http://www.kirovreg.ru/publ/AkOUP.nsf/62bd0840256f32bcc3257149006da49f/2A3E31AA8E6CFED444257C060047F561>.

применения малым бизнесом всех трех налоговых систем.

Оценка эффективности режимов налогообложения субъектов малого предпринимательства необходима, во-первых, для оптимизации перечня налоговых преференций, во-вторых, для выявления их соответствия целям социально-экономического-развития Республики Беларусь, в-третьих, для обеспечения оптимального выбора объектов для предоставления государственной поддержки в виде налоговых льгот.

По нашему мнению, важным является оценка эффективности применения режимов налогообложения субъектов малого предпринимательства не только на уровне всей страны, но и на уровне отдельных субъектов. Учитывая то, что решение о переходе на упрощенную систему налогообложения в Республике Беларусь является добровольным и принимается исходя из динамики социально-экономических показателей каждого субъекта предпринимательской деятельности, считаем необходимым рассматривать индикаторы эффективности применения режимов налогообложения субъектов малого предпринимательства как на макро-, так и на микроуровне.

Предлагается следующий порядок оценки эффективности применения режимов налогообложения субъектов малого предпринимательства, разработанный автором.

Макроуровень

1. Определение бюджетной эффективности

Бюджетная эффективность – это оценка воздействия результата хозяйственной деятельности категорий плательщиков, которым предоставлены налоговые льготы, на доходы и расходы бюджета.

1) определение бюджетной эффективности предоставления i -й льготы в рамках общеустановленной системы налогообложения (1):

$$BE_{i\text{ючн}} = \frac{\Delta TB_{i\text{ючн}} \times TR_{i\text{ючн}} + \Delta S_{i\text{ючн}} \times TR_{i\text{пн}} + BER_{i\text{ючн}}}{BL_{i\text{ючн}}}, \quad (1)$$

где $BE_{i\text{ючн}}$ – бюджетная эффективность налоговых льгот в рамках общеустановленной системы налогообложения;

$\Delta TB_{i\text{ючн}}$ – увеличение налогооблагаемой базы льгот по каждой категории налогоплательщиков в результате предоставления i -й льготы, млн. руб.;

$\Delta S_{i\text{ючн}}$ – увеличение фонда оплаты труда в результате предоставления i -й льготы, млн. руб.;

$TR_{i\text{ючн}}$ – ставка налога при общеустановленной системе налогообложения, %;

$TR_{i\text{пн}}$ – ставка подоходного налога с физических лиц, %;

$BER_{i\text{ючн}}$ – снижение расходов бюджета в результате предоставления i -й льготы, млн. руб.;

$BL_{i\text{ючн}}$ – сумма потерь (сумма недополученных доходов) бюджета в результате предоставления i -й льготы в рамках общеустановленной системы налогообложения, млн. руб.

$\Delta TB_{i\text{ючн}}$ определяется как разница между налоговой базой налога, по которому предоставляется i -я льгота, на конец периода и на начало периода предоставления льготы.

$\Delta S_{i\text{ючн}}$ определяется как разница между фондом оплаты труда на конец периода и на начало периода предоставления льготы.

Сумма потерь (сумма недополученных доходов) бюджета $BL_{i\text{ючн}}$ определяется следующим образом (2)–(3):

a) в случае если предоставление льготы заключается в освобождении от налогообложения части базы налога (2):

$$BL_{i\text{ючн}} = TBR_i \times TR_i, \quad (2)$$

где TBR_i – сумма (размер) сокращения базы налога по причине предоставления льгот, млн. руб.;

TR_i – действующая в период предоставления льгот ставка налога, %;

b) в случае если предоставление льготы заключается в обложении части базы налога по пониженной налоговой ставке (3):

$$BL_{i\text{ючн}} = TB_i \times (TR_{1i} - TR_{0i}), \quad (3)$$

где $TB_{i\text{ючн}}$ – размер базы налога, на которую распространяется действие льготной ставки, млн. руб.;

TR_{1i} – действующая (предполагаемая) в период предоставления льгот базовая ставка налога, %;

TR_{0i} – льготная ставка налога, %.

Если значение $BE_{i\text{ючн}}$ меньше 1, то эффективность предоставленной налоговой льготы в рамках общего режима налогообложения имеет низкое значение, если больше 1 – эффективность высокая.

2) определение бюджетной эффективности уплаты налога при упрощенной системе налогообложения (4):

$$BE_{\text{узн}} = \frac{\Delta TB_{\text{узн}} \times TR_{\text{узн}} + \Delta S_{\text{узн}} \times TR_{\text{пн}} + BER_{\text{узн}}}{BL_{\text{узн}}}, \quad (4)$$

где $BE_{\text{узн}}$ – бюджетная эффективность уплаты налога при упрощенной системе налогообложения;

$\Delta TB_{УСН}$ – увеличение налогооблагаемой базы по каждой категории плательщиков налога при упрощенной системе налогообложения, млн. руб.;

$\Delta S_{УСН}$ – увеличение фонда оплаты труда в результате перехода субъектов малого предпринимательства на упрощенную систему налогообложения, млн. руб.;

$TR_{УСН}$ – ставка налога при УСН для соответствующей категории плательщиков, %;

$TR_{пн}$ – ставка подоходного налога с физических лиц, %;

$BER_{УСН}$ – снижение расходов бюджета в результате перехода субъектов малого предпринимательства на упрощенную систему налогообложения, млн. руб.;

$BL_{УСН}$ – сумма потерь (сумма недополученных доходов) бюджета в результате перехода субъектов малого предпринимательства на упрощенную систему налогообложения, млн. руб.

$\Delta TB_{УСН}$ определяется как разница между налоговой базой налога при УСН на конец периода и на начало периода.

$\Delta S_{УСН}$ определяется как разница между фондом оплаты труда на конец периода и на начало периода.

Сумма потерь (сумма недополученных доходов) бюджета в результате перехода субъектов малого предпринимательства на упрощенную систему налогообложения $BL_{УСН}$ определяется следующим образом (5):

а) при применении УСН без уплаты НДС:

$$BL_{УСН} = (TB_{ОСН} \times TR_{ОСН} - \sum(TB_{УСН\ i} \times TR_{УСН\ i})) + T_{vat} + T_{проч}, \quad (5)$$

где $TB_{ОСН}$ – размер налоговой базы налога на прибыль (подоходного налога с физических лиц), в части плательщиков, на которых распространяется действие упрощенной системы налогообложения, млн. руб.;

$TR_{ОСН}$ – действующая (предполагаемая) ставка налога на прибыль (подоходного налога с физических лиц) при общеустановленной системе налогообложения, %;

$TB_{УСН\ i}$ – размер базы налога при УСН, облагаемой по ставке $TR_{УСН\ i}$, действие которой распространяется на i -ю категорию плательщиков, млн. руб.;

$TR_{УСН\ i}$ – ставка налога при УСН, действие которой распространяется на i -ю категорию плательщиков, %;

T_{vat} – сумма налога на добавленную стоимость, подлежащего к уплате при общеустановленной

системе налогообложения, в части плательщиков, на которых распространяется действие упрощенной системы налогообложения, млн. руб.;

$T_{проч}$ – сумма прочих налогов, уплату которых заменяет налог при УСН, подлежащих к уплате при общеустановленной системе налогообложения, в части плательщиков, на которых распространяется действие упрощенной системы налогообложения, млн. руб.

б) при применении УСН с уплатой НДС (6):

$$BL_{УСН} = (TB_{ОСН} \times TR_{ОСН} - \sum(TB_{УСН\ i} \times TR_{УСН\ i})) + T_{проч}, \quad (6)$$

где $TB_{ОСН}$ – размер налоговой базы налога на прибыль (подоходного налога с физических лиц), в части плательщиков, на которых распространяется действие упрощенной системы налогообложения, млн. руб.;

$TR_{ОСН}$ – действующая (предполагаемая) ставка налога на прибыль (подоходного налога с физических лиц) при общеустановленной системе налогообложения, %;

$TB_{УСН\ i}$ – размер базы налога при УСН, облагаемой по ставке $TR_{УСН\ i}$, действие которой распространяется на i -ю категорию плательщиков, млн. руб.;

$TR_{УСН\ i}$ – ставка налога при УСН, действие которой распространяется на i -ю категорию плательщиков, %;

$T_{проч}$ – сумма прочих налогов, уплату которых заменяет налог при УСН, подлежащих к уплате при общеустановленной системе налогообложения, в части плательщиков, на которых распространяется действие упрощенной системы налогообложения, млн. руб.

3) определение бюджетной эффективности уплаты единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (7):

$$BE_{ien} = \frac{\Delta T_{ien} + BER_{ien}}{BL_{ien}}, \quad (7)$$

где $BE_{ен}$ – сумма бюджетной эффективности уплаты единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, тыс. руб.;

$\Delta T_{ен}$ – сумма уплаченного (подлежащего к уплате) единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

$BER_{ен}$ – снижение расходов бюджета в результате уплаты единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

$BL_{ен}$ – сумма потерь (сумма недополученных доходов) бюджета в результате уплаты единого налога

с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц.

Сумма потерь (сумма недополученных доходов) бюджета $BL_{ен}$ определяется следующим образом (8):

$$BL_{ен} = (TB_{юсн} \times TR_{юсн} - T_{ен}) + T_{иват} + T_{ипроч}, \quad (8)$$

где $TB_{юсн}$ – размер налоговой базы подоходного налога с физических лиц в части плательщиков, на которых распространяется действие единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, млн. руб.;

$TR_{юсн}$ – действующая (предполагаемая) ставка подоходного налога с физических лиц при общеустановленной системе налогообложения, %;

$T_{ен}$ – сумма уплаченного (подлежащего к уплате) единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

$T_{иват}$ – сумма налога на добавленную стоимость, подлежащего к уплате при общеустановленной системе налогообложения, в части плательщиков, на которых распространяется действие единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, млн. руб.;

$T_{ипроч}$ – сумма прочих налогов, уплату которых заменяет единый налог, подлежащих к уплате при общеустановленной системе налогообложения, в части плательщиков, на которых распространяется действие единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, млн. руб.

II. Определение социальной эффективности применения режима налогообложения субъектов малого предпринимательства включает в себя расчет следующих показателей:

- рост численности работников субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- увеличение доли работников, занятых на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- увеличение доли работников, занятых исследованиями и разработками, в общем числе занятых на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- увеличение доли лиц, нуждающихся в социальной защите, занятых на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- рост фонда оплаты труда работников на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;

- рост фонда оплаты труда работников, занятых исследованиями и разработками, на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- улучшение условий и охраны труда на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- повышение общего уровня квалификации работников, занятых на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- расширение массовости предоставления услуг субъектами малого предпринимательства, применяющими данную систему налогообложения; обеспечение доступности услуг более широкому кругу;
- улучшение качества и расширение ассортимента услуг, предоставляемых субъектами непродуцированной сферы, применяющими данную систему налогообложения;
- повышение экологической безопасности субъектов малого бизнеса производственной сферы, применяющих данную систему налогообложения.
- развитие объектов инфраструктуры.

III. Экономическая эффективность налоговых льгот выражается в росте основных финансово-экономических показателей деятельности субъектов малого предпринимательства, а именно:

- увеличение числа субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- увеличение числа субъектов малого инновационного предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- увеличение доли субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения, в секторе малого предпринимательства;
- рост удельного веса выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- рост удельного веса выручки от реализации инновационной, высокотехнологичной продукции субъектами малого предпринимательства, применяющими данную систему налогообложения;
- рост удельного веса объема промышленного производства субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- рост удельного веса объема произведенной субъектами малого предпринимательства, применяющими данную систему налогообложения, инновационной, высокотехнологичной продукции;

- рост удельного веса инвестиций в основной капитал субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- рост затрат субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения, на исследования и разработки;
- рост удельного веса собственных затрат субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения, на исследования и разработки;
- рост удельного веса субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения, во внешнеторговом обороте;
- увеличение объемов инновационной продукции, отгруженной на экспорт субъектами малого предпринимательства, применяющими данную систему налогообложения;
- сокращение числа убыточных субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения.

Экономическая эффективность предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот считается низкой в случае, если прирост общего объема инвестиций субъектов малого бизнеса по сравнению с годом, в котором налоговая льгота не применялась, не превышает объем предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот.

Микроуровень

- I. Определение социальной эффективности применения режима налогообложения субъектов малого предпринимательства включает в себя расчет следующих показателей:
 - рост среднемесячной начисленной заработной платы работников субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения (в том числе работников, занятых исследованиями и разработками);
 - рост расходов на обучение, переподготовку, повышение квалификации персонала в расчете на одного работника на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
 - рост расходов на добровольное медицинское страхование персонала в расчете на одного работника на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;

- рост суммы средств, направленных на благотворительность в расчете на одного работника на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- рост расходов на повышение экологической безопасности в расчете на одного работника на субъектах малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения.

II. Определение экономической эффективности применения режима налогообложения субъектов малого предпринимательства включает в себя расчет следующих показателей:

- рост объема промышленного производства субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения (в том числе инновационной, высокотехнологичной продукции);
- рост выручки от реализации субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения (в том числе инновационной, высокотехнологичной продукции);
- рост объема инвестиций в основной капитал субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- увеличение затрат на исследования и разработки субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- увеличение доли собственных затрат на исследования и разработки субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- увеличение объемов внешней торговли субъектов малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения;
- увеличение объемов инновационной, высокотехнологичной продукции, отгруженной на экспорт субъектами малого предпринимательства, применяющих данную систему налогообложения.

Вывод: Представленная в настоящей статье методика позволяет оценить бюджетный, социальный, экономический эффект от применения режимов налогообложения субъектов малого бизнеса в Республике Беларусь на макро- и микроуровнях. Ее использование должно способствовать оптимизации механизма налогового регулирования малого предпринимательства посредством отбора наиболее действенных стимулов для развития последних.

Пекарская Анастасия Юрьевна – магистратура, Белорусский государственный экономический университет, г. Минск, Республика Беларусь

Pekarskaya Anastasiya – Belarusian State Economic University, Minsk, Belarus, Assistant of the Chair of Taxes and Taxation

e-mail: anastasiya_pekarskaya@mail.ru