

## НАЛОГОВАЯ И БЮДЖЕТНАЯ ПОЛИТИКА: ИТОГИ ПЕРВОГО ГОДА РЕФОРМ

В последние предреформенные годы состояние системы государственных финансов России и Советского Союза характеризовалось стабилизацией поступлений по основным бюджетным источникам: платежам из прибыли предприятий и налогу с оборота. В то же время продолжал увеличиваться объем бюджетных расходов. Финансовое положение государства резко ухудшилось в 1990 г., что было связано с эскалацией социальных выплат, а также с ростом правительственных субсидий после централизованного повышения закупочных цен на сельскохозяйственную продукцию (осень 1990 г.) и оптовых цен на промышленную продукцию (январь 1991 г.) при неизменных розничных ценах. Поэтому в конце 1990 — начале 1991 г. союзное и республиканские правительства в процессе бюджетного планирования старались увеличить долю государственных доходов в ВВП. Попытка сбалансировать доходы и расходы бюджета была осуществлена за счет введения дополнительных налогов: налога с продаж; налога на фонд заработной платы, поступающего в фонд стабилизации экономики; за счет повышения ставки отчислений на социальное страхование до 26%; изъятия части (20%) амортизационных отчислений предприятий; обязательной продажи части валютной выручки предприятий-экспортеров по завышенной обменной ставке рубля. Эти меры должны были повысить норму обязательных налоговых изъятий, которая в Советском Союзе в предшествующие годы колебалась от 42 до 48% ВВП до примерно 55% ВВП.

В новых условиях согласно бюджетным расчетам должен был резко снизиться удельный вес налогов на доходы предприятий и граждан, а обложение фонда заработной платы и имущества предприятий (отчислений от амортизации) предусматривалось увеличить. Причем сокращение доли традиционно наиболее значимых для советского бюджета статей предполагалось компенсировать за счет роста доходов внебюджетных фондов: пенсионного фонда и фонда стабилизации экономики.

Как и можно было ожидать, эти проекты не были реализованы. Политическая ситуация к началу 1991 г. характеризовалась «войной законов» между Союзом ССР и составлявшими его республиками. В ходе этих дезорганизующих экономическую жизнь процессов законодательные органы и правительства всех уровней принимали решения, идущие вразрез с первоначальными бюджетными проектировками. Были снижены ставки налогообложения физических лиц, ставки налога на прибыль, налог на продажи превратился из кумулятивного адвалорного налога (что предполагалось в проектах) в аналог налога на добавленную стоимость, для многих товаров была установлена нулевая ставка налога на продажи.

Необходимо принимать во внимание и важнейшие макроэкономические процессы в сфере реальной экономики, негативно воздействовавшие на положение в области государственных финансов и уменьшавшие налоговую базу. Произведенный национальный доход в сопоставимых ценах снизился за 1991 г. по сравнению с 1990 г. в России и на Украине на 11%, в Казахстане — на 10%, в Молдове — на 12%. Объем

\* В 1992 г. советник председателя правительства РФ.

производства промышленной продукции в государствах, входящих ныне в СНГ, уменьшился на 7,8%. Снижение стоимости валовой продукции сельского хозяйства составило 7%. Экспорт сократился на 32,6%, импорт — на 43,9%. Розничный товарооборот снизился на 7%.

В результате уже к концу I квартала 1991 г. стало ясно, что реализовать первоначальные бюджетные проекты невозможно: союзный бюджет в доходной части был исполнен на 40% от прогнозируемого объема, бюджет России — на 60%. Попыткой улучшить состояние бюджетов всех уровней стала реформа розничных цен, проведенная 2 апреля 1991 г. Розничные цены были увеличены примерно в два раза и частично либерализованы. Указанные меры по своему замыслу должны были сократить объем дотаций, увеличить поступления налогов с оборота, на прибыль и с продаж. Однако этого не произошло. Основная причина заключалась в практически полной деградации к тому времени инструментов административного контроля за движением цен и доходов. Ускорение роста доходов населения (одним из факторов которого была сама реформа цен), происшедшее в том числе и за счет бюджетных источников, и опережающий рост оптовых цен по сравнению с розничными (в 1991 г. оптовые цены возросли в 2,95 раза, розничные — в 2,4 раза), увеличивший бюджетные дотации и уменьшивший поступление налога с оборота, свели на нет положительное воздействие реформы цен на финансовую систему.

В первом полугодии 1991 г. дефицит союзного бюджета достиг 60 млрд. руб., примерно в два раза превысив плановые ориентиры. Дефицит республиканского бюджета России, несмотря на существенное сокращение расходов, составил 10 млрд. руб., достигнув значения, первоначально предусмотренного на весь 1991 г. К концу года все ухудшающиеся отношения между союзным и республиканскими правительствами и последовавший окончательный распад СССР еще больше усложнили финансовую ситуацию. Дефицит союзного бюджета за 1991 г. составил 83,2 млрд. руб., а в сумме с общесоюзным внебюджетным фондом стабилизации экономики — 119,6 млрд. руб. Дефицит республиканского бюджета Российской Федерации за 1991 г. был равен (с учетом погашения разницы в ценах на сельскохозяйственную продукцию за счет кредитных ресурсов) 109,3 млрд. руб. В целом дефицит консолидированного бюджета государств, входивших в бывший СССР, увеличился с 8% ВВП в 1990 г. до примерно 13—16% в 1991 г. (без адекватного учета доходов и расходов от внешнеэкономической деятельности — см. табл. 1).

Описанная финансовая ситуация в совокупности с нараставшим спадом объемов производства и внешнеторгового оборота предопределила необходимость осуществления комплексного, крайне сжатого по срокам варианта реализации экономической реформы в России. Проведенная либерализация цен практически лишь узаконила факт полного развала системы государственного централизованного ценообразования, и инфляция из подавленной формы перешла в открытую. Стремление правительства избежать гиперинфляции в ходе либерализации цен и ликвидации денежного «навеса» потребовало проведения жесткой бюджетной и кредитно-денежной политики. Это, в свою очередь, определило основные принципы налоговой реформы: стабилизацию доли обязательных налоговых изъятий на уровне, характерном для Союза ССР в 1988—1990 гг.; увеличение доли косвенного, адвалорного налогообложения, позволяющего обеспечить стабильность доходов бюджета при растущих ценах; создание равных условий налогообложения для экономических агентов всех форм собственности.

Кроме того, радикально изменились соотношения доходов и расходов государства на всех уровнях администрации, осуществляющей исполнение бюджета. Это объясняется не только переходным характером

Реконструкция консолидированного бюджета государств,  
входивших в состав Союза ССР, в 1991 г. (в млрд. руб.)

	Консолидированный бюджет РСФСР	Союзный бюджет	Оценка консолидированного бюджета СССР
Доходы бюджета (без фонда стабилизации и пенсионного фонда)	299,8	145,6	615,0
Доходы фонда стабилизации	24,3	14,5	40,0
Доходы пенсионного фонда	86,6	—	160,0
Всего доходов	410,7	160,1	815,0
Расходы бюджета, включая расходы фонда стабилизации	340,7	279,7	850,0
в том числе фонд стабилизации	—	50,9	—
Расходы пенсионного фонда	88,5	—	160,0
Всего расходов	429,2	279,7	1010,0
Расходы по покрытию разницы в ценах на сельхозпродукцию	53,9	—	100,0
Дефицит	72,4	119,6	295,0

экономики России, но и главным образом тем, что система государственных финансов в 1992 г. впервые начала выполнять весь комплекс функций, свойственных бюджету независимого государства.

В финансовой политике, проводимой в России с начала 1992 г., могут быть выделены три достаточно ярко выраженные фазы. Первоначальным проектом бюджета на I квартал 1992 г. намечалось достичь сбалансированности доходов и расходов за счет резкого сокращения последних (в первую очередь на народное хозяйство и оборону) и обеспечения высокой доли доходов государства в ВВП. В уточненном Верховным Советом варианте бюджета на I квартал того же года был предусмотрен дефицит республиканского бюджета в размере 64,7 млрд. руб., или 5,8% прогнозируемой величины ВВП России. Фактически доходы консолидированного бюджета составили за три месяца 1992 г. 382,2 млрд. руб., расходы — 360,7 млрд. руб. Дефицит республиканского бюджета за январь — март составил 50,5 млрд. руб. (около 3,8% ВВП) с учетом расходов, предусмотренных планом I квартала, но профинансированных в апреле, а без учета данных расходов — 4,7 млрд. руб. (около 0,3% ВВП). При этом расходная часть бюджета исполнялась в меру поступления доходов. Расходы составили около 85% уточненного плана.

В апреле и мае 1992 г. продолжалась ориентация на жесткую бюджетную политику. В апреле дефицит республиканского бюджета без учета плановых расходов, профинансированных позднее, достиг 52,9 млрд. руб. (1,1% ВВП), в мае — 123,1 млрд. руб. (4,1% ВВП).

В то же время к середине весны стало усиливаться давление на правительство и президента с целью оказания финансовой поддержки населению и предприятиям. В результате с мая по август было принято около двух десятков законов Российской Федерации, указов президента и постановлений правительства, согласно которым дополнительное финансирование должно было составить около 400 млрд. руб., направляемых на социальные цели. Проблемы поддержки отечественной промыш-

ленности, сельского хозяйства и других отраслей, а также преодоления кризиса неплатежеспособности решались путем расширения объемов кредитования. За счет средств Центрального банка были предоставлены кредиты на пополнение оборотных средств предприятий (300 млрд. руб.), на инвестиции (70 млрд. руб.), предприятиям АПК (около 700 млрд. руб.), на осуществление досрочного завоза продуктов в районы Крайнего Севера (более 200 млрд. руб.) и др. Практически все эти кредиты были льготными, и средства на их обслуживание выделялись из республиканского бюджета в основном начиная с IV квартала 1992 г.

По сравнению с I кварталом 1992 г. расходы бюджета на народное хозяйство в августе увеличились с 7,9 до 13,3% ВВП. Расходы на социальные цели возросли за этот же период с 6,8 до 9,3% ВВП, на оборону — с 4,2 до 6,3% ВВП, на содержание органов государственного управления и правоохранительных органов — с 2,0 до 2,5% ВВП.

Таблица 2

Отдельные статьи расходов консолидированного бюджета Российской Федерации в 1992 г. (в % к ВВП)

	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь	Годовые 1992 г.
Расходы *	23,4	24,5	27,7	28,3	30,9	35,3	38,2	33,4	33,5	34,3	39,1	39,9
в том числе												
на народное хозяйство	6,8	7,9	8,4	8,9	9,7	11,8	13,3	11,4	11,4	11,8	13,8	6,4
на социальн. и культурные мероприятия	6,6	6,8	6,6	6,6	7,8	8,4	9,3	8,4	8,4	8,3	9,3	10,8
на науку	0,1	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,7	
на оборону	4,9	4,2	4,7	5,5	5,4	5,8	6,3	5,5	5,1	5,1	5,7	4,8
на содержание правоохранительных органов, органов гос. власти и управления	9,3	2,0	2,0	2,0	2,0	2,4	2,5	2,2	2,2	2,2	2,3	2,0

\* Без субвенций местным бюджетам, без средств, передаваемых по взаимным расчетам, и т. д.

Эти процессы наряду с недобором доходов бюджета по сравнению с предполагавшимися привели к резкому ухудшению состояния государственных финансов. Дефицит республиканского бюджета за первую половину 1992 г. составил 301,3 млрд. руб. (7,5% ВВП). При этом в апреле, мае, июне было профинансировано 70% плановых расходов в счет II квартала. Доходов же получено только 13% от ожидавшихся. В июле дефицит достиг 492,9 млрд. руб. (9,9% ВВП). За восемь месяцев он составил 820 млрд. руб. (примерно 13,5% ВВП). При этом надо учитывать, что в июле — сентябре в счет плана II квартала 1992 г. были профинансированы расходы на сумму около 180 млрд. руб.

Эскалация роста денежной массы, вызываемая наряду с монетизацией дефицита бюджета расширением кредитования предприятий и положительным сальдо торгового баланса с государствами рублевой зоны, привела к концу лета к существенному ускорению роста цен и снижению обменной ставки рубля. Серьезную роль в усилении инфляционных процессов сыграли и структурные факторы — переход к использо-



ванию сельскохозяйственного сырья по ценам нового урожая и осуществленный в сентябре очередной этап либерализации цен на энергоносители. Вызванный этим рост инфляционных ожиданий экономических агентов, в свою очередь, не мог не повлиять на величину спроса на деньги, а это ускорило инфляцию и вызвало обвальное падение обменной ставки рубля в сентябре.

Вследствие описанных причин усиление рестриктивного характера бюджетной политики стало осенью 1992 г. вновь одной из главных макроэкономических задач правительства. В сентябре — ноябре были резко сокращены расходы государства. К декабрю 1992 г. расходы на народное хозяйство сократились до 11,8% ВВП, на социальные цели — до 8,3, на оборону — до 5,1% ВВП. Одновременно в октябре — ноябре 1992 г. произошел значительный рост налоговых поступлений. Доля доходов бюджета налогового характера увеличилась с 26% ВВП в сентябре до 32% ВВП в ноябре.

В результате в сентябре дефицит республиканского бюджета России снизился с 820 млрд. до 716 млрд. руб., или до 8,8% ВВП. Разумеется, при этом возникла задолженность бюджета перед учреждениями социальной сферы в области оплаты труда, нарушились расчеты за поставки вооружений, сельскохозяйственной продукции и т. д. Указанные расходы финансировались по мере поступления доходов. В октябре 1992 г. фактический дефицит федерального бюджета составил 533,7 млрд. руб., или 5,2% ВВП. В то же время не было профинансировано 346,8 млрд. руб. плановых расходов на 10 месяцев. В ноябре дефицит республиканского бюджета снизился до 4,9% ВВП (622,7 млрд. руб.)

В целом за год дефицит республиканского бюджета составил 958 млрд. руб. (6,4% ВВП), что весьма близко к предельному размеру дефицита федерального бюджета (950,1 млрд. руб.), установленному законом «О бюджетной системе РФ на 1992 год». Местные бюджеты исполнены с превышением доходов над расходами в сумме 316 млрд. руб.

Описанное положение в области государственных финансов основывается на отчетности Министерства финансов Российской Федерации, которая не в полной мере отражает финансовые операции правительства, связанные с внешнеэкономической деятельностью. При оценке доходов бюджета в составе обязательных налоговых изъятий необходимо учитывать средства, которые государство получало в первом полугодии 1992 г. в результате обязательной реализации части валютной выручки предприятий-экспортеров по официально установленной завышенной обменной ставке (0,018 долл./руб.). В первом полугодии, когда действовал данный порядок, доходы бюджета составили около 110 млрд. руб. с включением в них как поступлений в республиканский валютный резерв, так и части валютной выручки, оставляемой предприятиями-экспортерами за границей для централизованных закупок продовольствия, медикаментов, минеральных удобрений и др.

Официальные оценки расходов федерального бюджета не учитывают скрытого субсидирования импорта, которое осуществлялось вплоть до сентября 1992 г. путем продажи валюты предприятиям-импортерам по завышенной обменной ставке. Если принимать во внимание импорт, осуществляемый за счет средств, оставленных экспортерами за границей (1016 млн. долл.), импорт за счет средств республиканского валютного резерва (606 млн. долл.), импорт за счет внешних кредитов, обязательность по выплате которых несет государство (5,6 млрд. долл. в первом полугодии, по оценке МВЭС РФ, и 1,6 млрд. долл. в III квартале, по оценке ВЭБ РФ), то дотации к ценам на импортируемую продукцию составляют более 900 млрд. руб., из которых более 750 млрд. руб. профинансировано за счет внешних кредитов. С учетом приведенных оценок дефицит республиканского бюджета достигает за 1992 г. 11,8% ВВП.

Доходы государственного бюджета СССР в 1985—1991 гг. и России в 1992 г.

	СССР							Россия		
	1985 г.	1986 г.	1987 г.	1988 г.	1989 г.	1990 г.	1991 г.	1992 г.	1992 г. (проект)*	1993 г. (проект)
ВВП (млрд. руб.)	777,0	798,5	825,0	875,4	943,0	1000,0	2100,0	15000	15500	39900
Доходы бюджета и внебюджетных фондов (млрд. руб.)	372,6	371,6	378,4	378,9	401,9	471,8*	810,2**	6875	6518,3****	20100****
Доходы бюджета и внебюджетных фондов в % ВВП	48,0	46,5	45,9	43,3	42,6	47,2	38,6	45,8	42,1	50,3
Доходы налогового характера в % ВВП	44,8	43,6	43,2	40,5	39,8	43,7	34,2	42,0	37,6	48,7

\* Согласно июльскому (1992 г.) Закону «О бюджетной системе Российской Федерации на 1992 год» без последующих уточнений.

\*\* Включая в 1991 г.: отчисления в пенсионный фонд и фонд стабилизации экономики; в 1992 г.: отчисления в пенсионный фонд и прочие внебюджетные фонды (дорожный фонд, фонд социального страхования, фонд занятости, фонд конверсии и отраслевые фонды финансового регулирования).

\*\*\* В 1985—1989 гг. отчисления на социальное страхование включены в состав доходов по салдо, а в 1990—1992 гг. — в полном объеме, этим объясняется рост доходов на 2,9 пункта ВВП в 1990 г.

\*\*\*\* Доходы от внешнеэкономической деятельности входят в полном объеме, включая экспортные пошлины, а также суммы, изымавшиеся у предприятий в связи с обязательной реализацией части валютной выручки по официально установленному курсу.

После распада СССР весьма трудно иллюстрировать изменения налоговой и бюджетной систем Российской Федерации по отношению к предшествующему периоду, поскольку изменилась структура как доходов, так и расходов государства. Поэтому какие-либо содержательные временные сопоставления целесообразно осуществлять с помощью сравнений с консолидированным бюджетом бывшего СССР (см. табл. 3).

Приведенные оценки показывают, что в СССР доля доходов бюджетов всех уровней в 1988—1990 гг. составляла около 45% ВВП, в 1985—1986 гг. она была несколько выше. Точность этих цифр серьезно снижается из-за трудностей оценки доходов от внешнеэкономической деятельности в условиях действовавшего ранее порядка ее осуществления, но тем не менее они могут быть использованы для сравнения. Реконструкция исполнения консолидированного бюджета СССР в 1991 г. показывает резкое снижение доходов бюджета по сравнению с предшествующими годами и с плановыми оценками. Согласно расчетам их доля составляет около 39% ВВП, чем и объясняется отмеченный выше катастрофический рост дефицита государственных финансов. Обязательные налоговые изъятия в России в 1992 г. существенно ниже, чем в бывшем Союзе ССР. За 1992 г. в бюджет и внебюджетные фонды, по предварительным оценкам, поступило 6,9 трлн. руб. (45,8% ВВП).

Поступление налогов в консолидированный бюджет России в 1992 г., хотя и характеризовалось в течение года тенденцией к увеличению, отличалось серьезной нестабильностью. Это вызывалось как флуктуациями налоговых поступлений, так и динамикой ВВП.

Таблица 4

Поступление отдельных видов налогов в бюджет (без внебюджетных фондов) нарастающим итогом за 12 месяцев 1992 г. в % к ВВП

	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь
Акцизный сбор и налог с оборота	1,8	1,7	1,5	1,4	1,3	1,2	1,3	1,2	1,2	1,2	1,4
Налог на прибыль	7,6	7,3	10,2	10,6	9,7	11,2	11,2	9,6	11,2	10,8	10,5
Налог на добавленную стоимость	6,9	7,9	8,1	7,5	7,5	8,4	9,1	9,1	11,5	12,1	13,4
Налоги с населения	2,2	2,4	2,4	2,3	2,3	2,5	2,6	2,5	2,5	2,6	2,8
Всего доходов налогового характера	20,5	21,3	25,2	24,5	23,3	25,1	26,8	25,5	30,6	31,3	33,6

Более подробный анализ динамики налоговых поступлений в бюджеты Российской Федерации показывает, что эластичность налоговой системы пока недостаточна для того, чтобы в условиях высокой инфляции обеспечивать рост доходов бюджета в меру роста номинального объема ВВП. В мае, июне, сентябре 1992 г. эластичность налоговых поступлений по ВВП была заметно ниже единицы (см. табл. 5).

Поступления налога на прибыль за 1992 г. составили 29,5% общего объема доходов консолидированного бюджета. На величину реального изъятия прибыли предприятий в настоящее время воздействуют, с одной стороны, налоговые льготы, составившие за девять месяцев около 110 млрд. руб., с другой — темпы роста заработной платы по сравнению с изменениями законодательно регулируемой величины оплаты труда, включаемой в себестоимость. Взаимодействие указанных факторов привело к тому, что норма изъятия балансовой прибыли увеличилась с 17% в I квартале того же года до почти 33% за первое полугодие 1992 г. В III квартале фактическая ставка налога на при-

Эластичность основных видов налоговых поступлений по ВВП в 1992 г.

	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь
Акцизный сбор и налог с оборота	0,89	0,62	0,74	0,76	0,86	1,16	0,67	1,00	1,12	2,20
Налог на прибыль	0,90	2,09	1,15	0,67	1,82	1,00	0,48	1,79	0,81	0,82
Налог на добавленную стоимость	1,36	1,05	0,76	0,97	1,64	1,45	1,10	2,22	1,37	1,64
Налоги с населения	1,21	0,96	0,95	0,99	1,30	1,38	0,81	1,07	1,14	1,72
Всего доходов налогового характера	1,10	1,50	0,91	0,81	1,62	1,24	0,85	1,71	1,17	1,46

быль составила 35,3%, за девять месяцев — 37,6%. Следует отметить, что величина налоговых льгот, используемых предприятиями, равняется примерно  $\frac{1}{3}$  намечавшихся бюджетом.

На налог на добавленную стоимость в январе — декабре приходилось 37,6% общего объема поступлений в бюджет, на акцизы — около 4%. Эластичность поступлений налога на добавленную стоимость и акцизов по ВВП в I квартале 1992 г. была достаточно высокой. Это объясняется низкими объемами их поступлений в начале года и быстрым ростом в феврале и марте, что связано с устранением организационных трудностей при установлении новых для хозяйства налогов. Во II квартале резкое снижение темпов роста поступлений акцизов и НДС было вызвано развитием кризиса неплатежеспособности предприятий и до некоторой степени — накоплением запасов готовой продукции.

На 1 января 1992 г. просроченная взаимная задолженность предприятий и организаций достигала 34 млрд. руб., на 1 апреля — 780 млрд. руб., на 1 июля — 3004 млрд. руб. За январь — май реализованная продукция составила около 55% общего объема выпуска, а 38% отгруженной продукции осталось неоплаченной. Следует иметь в виду, что на подавляющем большинстве предприятий организация бухгалтерского учета предполагает учет реализации (соответственно и определение прибыли) не по отгрузке продукции, а по ее оплате. В результате отгруженная, но неоплаченная продукция не учитывается при исчислении облагаемого оборота при уплате НДС так же, как и при определении налогооблагаемой прибыли.

Ускорение темпов роста поступлений НДС в июне по сравнению с динамикой ВВП объясняется изменениями, внесенными в порядок его взимания. Плательщики, чьи платежи превышали 300 тыс. руб., должны были начиная с мая уплачивать подекадно не авансовые платежи, которые ранее занижались, а платежи, установленные на основе фактических оборотов. Кроме того, в конце мая было запрещено вычитать из обязательств предприятия по НДС суммы налога по поступившим материальным ценностям (кредит по НДС) в случае неоплаты соответствующих счетов. Значительный (в 2,6 раза) рост поступлений НДС в июле по сравнению с июнем объясняется установлением авансовых платежей по НДС для крупных плательщиков. Сумма авансовых платежей определялась исходя из фактических платежей в I квартале, увеличенных в 2,5 раза.

Резкий рост поступлений НДС и налога на прибыль в октябре объясняется как значительным увеличением номинального объема ВВП в связи с инфляционными процессами, так и особенностями техники налогообложения. В частности, в октябре поступили средства, численные по НДС в связи с разрешением включать в кредит по НДС лишь



налог по списанным на издержки производства материальным ресурсам, а также в связи с учетом в налогооблагаемом обороте всех средств, полученных от поставщиков (до соответствующего изменения порядка исчисления налога распространенным методом уклонения от него было занижение цен и перечисление поставщику средств в целевые фонды). По оценке Государственной налоговой службы, первая мера дала бюджету около 100 млрд. руб. Учет в налогооблагаемой базе средств, полученных от поставщиков формально в виде финансовой помощи, а не как оплата продукции, увеличил поступления налога на прибыль на 40—50 млрд. руб. Доначисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость по фактическим результатам по сравнению с авансовыми платежами составили, по данным Госналогслужбы, около 200 млрд. руб.

Серьезное воздействие на рост налоговых поступлений в октябре оказало окончание процесса зачета задолженности предприятий, при котором средства с 725-го счета направлялись на погашение задолженности предприятий перед бюджетом. Погашение задолженности по НДС, согласно данным ЦБ России, составило около 220 млрд. руб.

С октября был ужесточен порядок уплаты авансовых платежей по налогу на добавленную стоимость. Плательщики с оборотом более 100 тыс. руб. в месяц должны уплачивать НДС ежедекадно по фактическим объемам реализации. При этом окончательные размеры налога с учетом кредита по НДС, уплаченного за использованные материальные ресурсы, определяются по результатам месяца в целом.

Подходный налог с физических лиц составил в 1992 г. около 8% поступлений в бюджетную систему России, и его сбор отличается высокой стабильностью. Эластичность поступлений этого налога по ВВП близка к единице, что объясняется одинаковыми темпами роста заработной платы и ВВП при линейной шкале налога. По сравнению с 1991 г. в связи с увеличением необлагаемого налогом минимума денежных доходов налоговое изъятие по отношению к фонду оплаты труда уменьшилось с 12 до 8%.

В ноябре 1992 г. поступление налогов в бюджеты России сократилось по сравнению с октябрём примерно на  $\frac{1}{4}$ . Это объясняется отсутствием таких факторов, действовавших в октябре, как перерасчет НДС и налога на прибыль по фактическим результатам и завершение зачета задолженности предприятий. В декабре 1992 г. продолжалось увеличение объема налоговых поступлений, составившего по итогам года около 33,6% ВВП.

Усиление жесткости бюджетной (как и кредитно-денежной) политики осенью 1992 г. привело к декабрю месяцу к определенному снижению темпов роста цен и стабилизации обменной ставки рубля. Однако произошедшее в декабре существенное увеличение денежной массы вследствие расширения кредита и роста дефицита федерального бюджета на 336 млрд. руб. (1,5% ВВП) по сравнению с ноябрем месяцем вызвало новый виток роста цен уже со второй декады декабря и резкое падение обменной ставки рубля в конце января 1993 г. Каковы же перспективы бюджетной политики на 1993 г.? Совершенно очевидно, что в первую очередь они зависят от политических факторов. Смена Е. Гайдара на посту главы правительства В. Черномырдиным вызывает серьезные опасения за последовательное осуществление политики финансовой стабилизации. Заявления последнего, касающиеся актуальных макроэкономических задач, свидетельствуют о популистских настроениях нового премьер-министра. С другой стороны, сохранение большей части состава старого правительства в новом кабинете дает возможность обеспечить преемственность в проводимой экономической политике.

Основные направления изменений налоговой системы в 1993 г. заложены в июльских (1992 г.) постановлениях Верховного Совета РФ,

касающихся вопросов налогообложения, Законе «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» и Законе «О внесении изменений и дополнений в отдельные законы РФ о налогах», принятом 22 декабря 1992 г. В соответствии с этими решениями существенно изменился порядок исчисления и взимания налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, подоходного налога.

В области налогообложения прибыли изменения произошли в основном в части предоставляемых предприятиям льгот. С 1 июля 1992 г. во всех отраслях разрешено уменьшать налогооблагаемую прибыль на величину затрат, направляемых на техническое перевооружение производства, с 1 октября — на строительство объектов социальной инфраструктуры. Освобождается от налогообложения прибыль государственных предприятий, направляемая на погашение государственного целевого кредита, используемого для пополнения оборотных средств. Для предприятий с участием иностранного капитала, действующих в сфере материального производства и зарегистрированных до 01.01 1992 г., сохраняются «налоговые каникулы» в отношении налога на прибыль в течение первых двух лет с момента получения балансовой прибыли.

В августе 1992 г. принято решение о переоценке основных фондов в связи с инфляцией, позволяющее обеспечить нормальные условия их воспроизводства. Для этого переоценку основных фондов проводят все предприятия и организации на территории России, независимо от форм собственности. Порядок переоценки предусматривает определение восстановительной стоимости основных фондов исходя из балансовой стоимости, увеличенной на установленный коэффициент пересчета, который дифференцирован в зависимости от вида фондов и даты их приобретения. Для основных фондов, приобретенных до 1991 г., коэффициент колеблется от 4,5 до 46; приобретенных в 1991 г. — от 3 до 20. Фонды, приобретенные в 1992 г., переоценке не подлежат.

С 1993 г. при условии полного использования на реновацию амортизационных отчислений налогом на прибыль не облагаются все производственные и непроизводственные капиталовложения. Внесено изменение в механизм регулирования расходования средств на потребление. Сумма превышения расходов на оплату труда по сравнению с нормируемой величиной облагается по основным ставкам налога на прибыль, а при превышении удвоенной нормируемой величины — по ставке 50%. В целях противодействия занижению авансовых платежей разница между величиной, подлежащей взносу в бюджет по фактической прибыли, и авансовыми взносами индексируется исходя из ставки процента, устанавливаемой в истекшем квартале ЦБ России.

С 1 января 1993 г. снижены ставки налога на добавленную стоимость: до 10% по продовольственным товарам (кроме подакцизных) и товарам для детей; до 20% — по остальным товарам, что, безусловно, ухудшит положение с исполнением бюджета в 1993 г. К тому же предварительное оповещение о данном шаге привело к определенному снижению объемов реализации в IV квартале 1992 г. Вряд ли можно ожидать антиинфляционного эффекта от снижения ставок НДС. Это подтверждается опытом прошлого года: в феврале 1992 г. были снижены до 15% ставки налога на добавленную стоимость на молочные продукты, растительное масло, муку и др. Данная мера не оказала на цены никакого воздействия, она привела лишь к росту прибыли предприятий — производителей указанной продукции и предприятий торговли.

С февраля 1993 г. действующий порядок уплаты НДС и акцизов распространяется на импортируемые товары. Освобождаются от НДС лишь импортные продовольственные товары, сырье для их производства, оборудование для научных исследований, изделия медицинского назначения и сырье для их производства.

Налог на добавленную стоимость с 1 января 1993 г. перестал быть НДС-брутто, порядок применения которого не позволяет вычитать из налоговых обязательств налог на приобретаемые капитальные ресурсы. Однако он не стал и НДС-нетто, так как кредит по НДС, то есть сумма налога, уплаченного за основные средства и нематериальные активы, вычитается из суммы налога, подлежащего взносу в бюджет, равными долями в течение двух лет, начиная с момента ввода в эксплуатацию основных средств и принятия на учет нематериальных активов. В сельском хозяйстве вычет может осуществляться одновременно с момента принятия активов на учет. Другой мерой, также весьма усложняющей ведение учета на предприятии и контроль за уплатой налога, является порядок предоставления кредита по НДС на приобретенные товарно-материальные ценности (кроме капитальных ресурсов) лишь в том случае, если их стоимость фактически отнесена (списана) на издержки производства и обращения.

Закон «О подоходном налоге с физических лиц» наряду с многочисленными поправками, касающимися исчисления налогооблагаемого дохода, предусматривает принципиальные изменения в индексации шкалы налогообложения. Прогрессия ставки начинается не с 42 тыс. руб., а с 200 тыс. руб. Вопрос о дальнейшей индексации шкалы, по-видимому, будет вновь рассмотрен в начале 1993 г. Важным обстоятельством является освобождение от налогообложения сумм, направляемых на новое строительство или приобретение жилого дома, квартиры, дачи и т. д., а также сумм, идущих на погашение кредитов, полученных для этих целей.

Изменились также нормативы отчислений от федеральных налогов в бюджеты территорий. В настоящее время в них поступает 20% налога на добавленную стоимость, налог на прибыль предприятий по ставке 19% (59,4% поступлений), 50% сумм доходов от акцизов на питьевой спирт, водку и 100% остальных федеральных акцизов (кроме акцизов на легковые автомобили). При этом в целях уменьшения дотаций местным бюджетам правительство РФ (согласно Закону «О бюджетной системе на 1992 год») установило отдельным территориям норматив отчислений от НДС на уровне 25 и 30%.

Либерализация цен на энергоносители ставит задачу введения единого энергетического налога типа «роялти», который обеспечит поступление в доходы бюджета части ренты, реализуемой при эксплуатации месторождений. Этот налог мог бы носить адвалорный характер, а его базой может служить объем добычи соответствующего ресурса. Кроме того, за предоставление месторождений горнодобывающим предприятиям для эксплуатации целесообразно взимать с них арендную плату, величина которой устанавливается в ходе проведения специального тендера. Однако значительные технические трудности, возникающие при определении и изъятии ренты, не позволили ввести соответствующие законы в течение 1992 г. Вместо этого исходя из Указа президента Российской Федерации от 17 сентября 1992 г. установлены акцизный сбор на нефть (включая газовый конденсат), отчисления в фонд ценового регулирования Минфина РФ, отчисления во внебюджетный инвестиционный фонд Минтопэнерго РФ, а также плата за пользование недрами. Экспортируемые энергоносители и ряд других сырьевых товаров облагаются налогом, который предполагалось постепенно снижать в течение 1993—1995 гг. Экспортный тариф должен регулировать разницу между внутренней и мировой ценами на энергоносители и сырье, постепенно ее уменьшая.

Будет ли новое правительство придерживаться данной налоговой политики, изложенной в среднесрочной программе, или ее пересмотрит, пока прогнозировать трудно. Проект бюджетной системы России на

1993 г. был подготовлен Минфином России еще осенью минувшего года до отставки Е. Гайдара. Этим проектом доля доходов консолидированного бюджета предусмотрена на уровне примерно 34% ВВП, расходов — 40% ВВП. Дефицит республиканского бюджета прогнозируется в размере 7,2% ВВП. Доля доходов государства с учетом внебюджетных фондов должна составить около 42%. После принятия Закона о внесении изменений в налоговую систему, уточнения прогноза на 1993 г. (оценка ВВП увеличена с 3,9 до 51 трлн. руб.) и обсуждений в Верховном Совете в начале 1993 г. доходы консолидированного бюджета в проекте были скорректированы до 28%, расходы — до 35% ВВП. Дефицит республиканского бюджета составляет 6% ВВП.

Поступления НДС, составившие в 1992 г. около 13% ВВП, снизятся в 1993 г. до 8,3% ВВП. Налог на прибыль из-за введения ряда льгот обеспечит доходы бюджета в размере 5,9% ВВП вместо 10,5% в 1992 г. Наряду с этим должен увеличиться объем собираемых акцизов — с 1,4% до 2,4% ВВП за счет введения акцизов на нефть (по средней ставке 18% оптовой цены) и некоторого расширения перечня подакцизных товаров. Увеличатся поступления в фонд ценового регулирования, поступления от внешнеэкономической деятельности, налоги на имущество. Отчисления в размере 11% фонда оплаты труда начиная со II квартала предполагается перераспределить из доходов пенсионного фонда в пользу государственного бюджета. Налоговые льготы, согласно проекту бюджета, должны составить около 8% ВВП.

Наибольший удельный вес (26%) в общем объеме расходов консолидированного бюджета на 1993 г. занимает финансирование социально-культурной сферы и мероприятий по социальной защите населения. Эти расходы остаются на уровне 1992 г. (9,2% ВВП).

Расходы на народное хозяйство в 1993 г. составят 6,1% ВВП по сравнению с 13,8% ВВП в 1992 г. Это во многом объясняется тем, что значительная часть соответствующих расходов осуществляется по статье «Финансирование государственных программ и инвестиций». В составе расходов на народное хозяйство 60% — это дотации, направляемые на поддержание относительно низкого уровня цен на социально значимые товары и услуги. Несколько снижаются расходы на оборону (4,3% ВВП), на содержание правоохранительных органов, органов государственной власти и управления (2,1% ВВП). До 3,2% ВВП возрастают отражаемые в бюджете расходы по обслуживанию внутреннего и внешнего государственного долга.

После обсуждения и доработки описанного проекта в Верховном Совете должен быть принят закон о бюджетной системе России на 1993 г. До его принятия бюджетное финансирование в I квартале 1993 г. будет осуществляться ежемесячно в размерах, предусмотренных планом IV квартала 1992 г.

В заключение остановимся на ряде соображений, касающихся необходимых в относительно близкой перспективе изменений налоговой системы России. В первую очередь следует отметить крайне упрощенную процедуру определения базы налога на прибыль и подоходного налога с физических лиц. В современном законодательстве прибыль при ее налогообложении определяется как сумма выручки за вычетом затрат по производству продукции и дохода от внеоперационных операций за вычетом соответствующих затрат. Доход физических лиц, подлежащий налогообложению, определяется как совокупный доход за вычетом доходов, не подлежащих налогообложению, расходов на содержание детей, инвалидов и т. п., а также документально подтвержденных расходов, включаемых в себестоимость продукции.

Такой подход более или менее адекватен экономической системе с преобладающей государственной собственностью и жесткими центра-



лизованно устанавливаемыми ценами. В условиях же меняющихся цен и прибыли, и доход физических лиц должны быть скорректированы с учетом прироста стоимости финансовых и материальных активов, оценки запасов, формирования резервов (на случай обесценения активов, а также рисков и непредвиденных затрат) и т. п. Существующая система бухгалтерского учета лишь частично позволяет реализовывать подобные корректировки, а на практике они почти не применяются.

Недостаточно учитывается при налогообложении и ярко выраженный инфляционный характер нынешней хозяйственной ситуации. Как известно, инфляция искажает исчисление подоходного налога за счет: усиления реальной тяжести налога (при прогрессивной шкале увеличивая номинальные доходы плательщиков); уменьшения реальной величины амортизации, подлежащей вычету из облагаемой прибыли предприятий (дохода физических лиц); обесценения долгов и займов; искажения оценки реального прироста капитальной стоимости активов; искажения величины реальных доходов и расходов по вкладам и займам.

Наряду с Законом о налоге на прибыль в 1991 г. был принят Закон о налогообложении дохода предприятий, который в 1993 г. еще не вводится в действие. Однако и его будущее использование представляется крайне нецелесообразным, причем отнюдь не только потому, что его введение потребует от предприятий достаточно длительной адаптации. Основной аргумент, приводимый обычно в пользу налогообложения дохода, то есть прибыли и фонда заработной платы, заключается в том, что это якобы предотвратит ускоренный рост средств, направляемых на оплату труда.

Не вдаваясь в полемику по поводу эффективности данного налога с точки зрения политики доходов, отметим лишь, что в современных условиях обложение заработной платы (ставка отчислений на социальное страхование — 37%) значительно выше ставки налога на прибыль. В то же время ликвидация налога на прибыль приведет к возникновению несбалансированности в системе налогообложения, поскольку фактически произойдет унификация ставок налога на прибыль и начислений на зарплату. Самое же важное — налог на прибыль позволяет в рамках бухгалтерской отчетности контролировать комплекс других налогов, уплачиваемых предприятием. Внедрение налога на доход влечет за собой необходимость глубоких изменений в бухгалтерском учете, абсолютно не соответствующих мировой практике. Даже если попытаться ограничиться минимальной трансформацией и продолжать вести учет прибыли, то отсутствие контроля налоговых органов за подобным учетом приведет к снижению его достоверности. В результате хозяйство лишится возможности использовать отработанные за многие годы системы учета развитых стран, их опыт в области налогового контроля, аудита, оценки предприятий и т. д. Такая ситуация не может не сказаться и на достоверности национального счетоводства.

Если сопоставить налогообложение физических лиц в 1992 г. с существующим периодом, то можно увидеть дальнейший отход от шедулярности системы в пользу унитарного налогообложения (при шедулярном налоге различные категории доходов — заработная плата, доходы от недвижимости, проценты от финансовых вложений и др. — облагаются по различным правилам и ставкам; унитарный налог устанавливается на всю величину дохода независимо от его источников).

Принято считать, что унитарный подоходный налог соответствует развитой рыночной экономике, в большей степени отвечает принципам социальной справедливости, если применяется в сочетании с не слишком прогрессивной шкалой, льготами для малообеспеченных семей, правилами, не допускающими двойного налогообложения. Однако основное условие эффективности применения унитарного налогообложе-



ния заключается в возможности достаточно точного определения совокупного дохода плательщиков. В развитых странах это достигается с помощью декларирования налогоплательщиками своих доходов. Достоверность декларирования обеспечивается при помощи проверок органами налоговой администрации, которые на практике достаточно редки, но производятся тщательно, и жестких санкций в случае обнаружения каких-либо нарушений закона. Очень важно наличие сильного и современного аппарата налоговой инспекции, а также традиций уважения к ней со стороны налогоплательщиков.

Совершенно ясно, что в нашей стране таких условий нет. Налоговой службе будет крайне сложно обеспечить точность и своевременность декларирования доходов. От предоставления деклараций освобождаются лишь получатели заработной платы и других доходов по месту основной работы и лица, не имеющие постоянного местожительства в Российской Федерации. Поскольку наряду с развитием предпринимательства все большие масштабы принимает вторичная занятость, число граждан, которые должны декларировать свои доходы, будет весьма значительным, и обеспечить действенный контроль за данным процессом налоговая служба в ближайшее время вряд ли сможет.

Отмеченные обстоятельства свидетельствуют в пользу принципов шедулярности налогообложения физических лиц. В то же время Законом о подоходном налоге предусмотрено обложение отдельно от других доходов лишь сумм коэффициентов и надбавок за стаж работы в районах Крайнего Севера и др. Отказ от унитарности налога позволил бы ограничиться декларированием доходов от предпринимательской деятельности. Доходы же от работы по совместительству, а также проценты и дивиденды целесообразно облагать налогом по месту их получения без суммирования с другими доходами. При этом снижение ставки или даже полное освобождение от налогов дивидендов, выплачиваемых акционерными обществами, и процентов на капитал в обществах с ограниченной ответственностью позволило бы предотвратить двойное налогообложение распределяемой прибыли.

Важной задачей является совершенствование местного налогообложения. Распространено мнение о том, что необходимо трансформировать механизм бюджетного регулирования, при котором величина отчислений от доходов на различных уровнях власти устанавливается индивидуально под планируемые расходы вышестоящими органами, в более объективный, основанный не на решениях чиновников, а на легитимных нормативах.

Данная задача, безусловно, требует своего решения. Однако вряд ли следует ее абсолютизировать. Во всем мире на уровне относительно автономных территориальных общностей не найти бюджетов, в которых балансирование расходов с доходами производится за счет налоговых поступлений и займов. Хотя степень децентрализации налоговой системы сильно варьируется по странам, можно видеть, что финансирование общественных расходов местных органов осуществляется за счет как налогов, взимаемых непосредственно этими органами, так и механизмов трансфертов между различными уровнями администрации. В частности, доля местных налогов в доходах локальных общностей колеблется в унитарных государствах от 6—10% (Нидерланды, Италия) до 75—85% (Испания, Португалия) и составляет около 70% в таких федеративных государствах, как США и Германия.

Тем не менее во многих странах предпринимаются попытки объективизировать процесс бюджетного планирования, снизить долю трансфертов в финансировании местных бюджетов. Цель этих действий — стремление избавиться от дискреционности принимаемых решений (что позволяет повысить ответственность как администрации, так и предста-

вительных органов перед населением, ослабить фискальные иллюзии у граждан, проживающих в данной местности), а также уменьшить искажения системы экономических оценок, испытывающих серьезное воздействие со стороны и дотаций, и субвенций.

Важную роль в решении указанной задачи играет выбор соответствующих налогов. В первую очередь следует отметить, что налоги должны обеспечивать достаточную стабильность доходов бюджета относительно степеней экономической активности. Во-вторых, на локальном уровне целесообразно использовать налоги, база которых — недвижимость, исходя из возможности именно местной администрации контролировать оценку базы таких налогов. В-третьих, выбор налогов должен учитывать необходимость укрепления чувства ответственности властей перед избирателями.

Однако нужно сразу оговориться, что идеальной налоговой схемы в силу многокритериальности системы общественных предпочтений быть не может. Это подтверждается, в частности, опытом использования правительством М. Тэтчер подушного налога, который, как известно, отменяется с 1993 г. Данный налог отвечает перечисленным выше принципам, как, впрочем, и налоги на недвижимость. Однако если принять во внимание необходимость учета налоговых возможностей экономических агентов, то подходящий налог представляется более предпочтительным.

Все перечисленные соображения являются достаточно серьезными и в будущем, вероятно, потребуют законодательных изменений в налоговой системе. Но если ряд из них (в частности, уменьшение числа налоговых льгот, введение шедулярности для снижения числа лиц, декларирующих доходы, и др.) может быть относительно легко реализован и лишь упростит налоговую систему, то изменения, касающиеся принципов определения базы налогообложения или усиления целевого характера налоговых льгот, требуют постепенных и комплексных изменений системы бухгалтерского учета, становления аудиторской службы, роста квалификации кадров налоговой администрации и т. д.