

## 1.2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ СУЩНОСТНЫХ ХАРАКТЕРИСТИК НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Ишина М.С., соискатель

*Всероссийская государственная  
налоговая академия Минфина РФ*

В статье рассмотрены вопросы, связанные с определением понятий «добавленная стоимость» и «налог на добавленную стоимость». Проведено теоретическое исследование роли и участия различных факторов производства в создании добавленной стоимости. Сформулированы выводы по снижению уровня налогового бремени в части налога на добавленную стоимость.

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из самых значимых с позиций формирования доходной части федерального бюджета, но одновременно самым проблемным налогом Российской Федерации. Существующая методика расчета НДС и система его администрирования дают возможность многим недобросовестным налогоплательщикам не перечислять этот налог в бюджет и этому способствуют всевозможные схемы «законного» ухода от его уплаты. При этом в соответствии с Налоговым кодексом РФ (НК РФ) предоставляется возможность для оптимизации НДС, которые по существу представляют минимизацию его суммы либо даже получение налогоплательщиком дополнительного дохода за счет возврата части НДС из бюджета. В связи с этим особую актуальность приобретают вопросы, связанные с уточнением понятия НДС и его характеристик.

Ст. 21 НК РФ, посвященная НДС, не дает определения этому налогу, но в ранее принятых законодательных документах, например, в недействующем в настоящее время Законе РСФСР «О налоге на добавленную стоимость» (которым, собственно, и был введен этот налог), в ст. 1, было определено, «что налог представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров (работ и услуг), и вносится в бюджет по мере их реализации» [2].

Остановимся на рассмотрении определений и характеристик НДС, содержащихся в научных публикациях и других литературных источниках.

Так, например, в Большой юридической энциклопедии [4] дано следующее определение: «Налог на добавленную стоимость – один из видов федеральных налогов в РФ. Представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения».

Финансовый словарь [3] по существу дает такое же определение НДС, как и Большая юридическая энциклопедия, но более развернутое: «Налог на добавленную стоимость – по законодательству РФ форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на

издержки производства и обращения. Облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исходя из применяемых цен и тарифов, без включения в них налога на добавленную стоимость. В облагаемый оборот включаются также суммы денежных средств, получаемые предприятиями от своих покупателей (заказчиков) за реализуемые им товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения или направляемые в счет увеличения прибыли».

Авторы Современного экономического словаря [10] налог на добавленную стоимость определяют как взимаемый с предприятия налог на сумму прироста стоимости на данном предприятии, исчисляемую в виде разности между выручкой от реализации товаров и услуг и суммой затрат на сырье, материалы, полуфабрикаты, полученные от других производителей со стороны.

Вместе с тем следует отметить, что применяемый в РФ метод расчета НДС к добавленной стоимости как экономической категории почти не имеет отношения, так как в соответствии с методикой расчета НДС, определенной постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. №914 [1] он представляет разницу между двумя стоимостными показателями в книге продаж и книге покупок, составленными на основании счетов-фактур, имеющих к добавленной стоимости лишь косвенное отношение.

В связи с этим следует остановиться на рассмотрении и анализе экономических характеристик и содержания понятий стоимости и добавленной стоимости.

Стоимость – базовое понятие экономики. Экономическая природа новой или добавленной стоимости является принципиальным вопросом, определяющим характер социально-экономических отношений в обществе в связи с вопросом собственности.

Существуют разные формулировки определения добавленной стоимости, но природа добавленной стоимости, как и самой стоимости, в экономической теории еще не получила однозначного общепризнанного толкования. Наибольшее развитие получили две теории. Согласно первой – классической концепции прибавочной стоимости (А. Смит, Д. Риккардо, К. Маркс) – источником новой стоимости является труд наемных работников. Другая основана на концепции факторов производства (Ж.Б. Сей, Дж.Б. Кларк), и в соответствии с ней в создании прибавочной стоимости участвуют не только труд, но капитал и природа.

Родоначальником классической политической экономии считают У. Петти, высказавшим в своих работах, посвященных главным образом обоснованию экономической политики, в частности, в «Трактате о налогах и сборах» [9], те экономические идеи, которые вошли затем как составная часть в классическую политическую экономию. У. Петти первый сформулировал основополагающий для всей классической политической экономии тезис, что богатство нации создается во всех сферах материального производства, и именно труд – основа данного богатства. У. Петти высказал предположение, что прибавочный продукт представляет собой часть продукта, которая остается после вычета издержек и принимает форму ренты. Однако считал ренту не даром земли как таковой, а продуктом труда, который обладает большей производительностью на землях лучшего качества. Последователями У. Петти явились А. Смит и Д. Риккардо.

В своей книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» [12], А. Смит исследует причины роста богатства нации, роль труда в этом процессе, факторы увеличения его производительности, «естественный» порядок распределения продукта между различными классами, природу капитала, способы его постепенного накопления и многое другое.

Богатство нации, согласно А. Смиту, представляет собой продукты материального производства, а величина последних зависит от двух факторов: доли населения, занятого производительным трудом и его производительности. Под производительным трудом А. Смит понимал весь труд, занятый в сфере материального производства, который увеличивает стоимость предмета, к которому он прилагается и в котором закрепляется, стоимость же – не что иное, как количество заключенного в товаре необходимого труда. Таким образом, труд является не только источником богатства, но и мерой стоимости. Далее А. Смит делает вывод, что стоимость товаров определяется трудом только в «первобытном» состоянии общества. В условиях же капиталистического производства стоимость, по мнению А. Смита, складывается из издержек, включающих заработную плату, прибыль и ренту. Он пишет, что «заработная плата, прибыль и рента являются тремя первоначальными источниками всякого дохода, равно как и всякой меновой стоимости». И цена, или меновая стоимость любого товара, сводится ко всем указанным трем частям.

Дальнейшее развитие классической политической экономии связано с именем другого крупнейшего английского экономиста – Д. Риккардо, именно в его трудах политическая экономия приобрела черты науки как системы знаний об экономическом базисе общества. Наиболее полно Д. Риккардо изложил свои взгляды в работе «Начала политической экономии и налогового обложения» [11], в предисловии к которой он пишет, что главная задача политической экономии – определить законы, которые управляют распределением созданного продукта. Д. Риккардо разделял позицию А. Смита о том, что богатство нации представляют собой продукты материального производства, а главным источником общественного богатства является труд. Однако, будучи более последовательным, чем А. Смит, в разработке трудовой теории стоимости, А. Риккардо утверждал, что стоимость определяется исключительно трудом, «определение стоимости рабочим временем есть абсолютный, всеобщий закон». В отличие от А. Смита, который в конечном итоге представил стоимость как результат сложения заработной платы, прибыли и ренты, Д. Риккардо доказывал, что стоимость не складывается из этих компонентов, а разлагается на них. Тем самым признавалась первичность стоимости по отношению к данным формам распределения. На основе трудовой теории стоимости Д. Риккардо создал и теорию ренты, в которой источником ренты является не особая щедрость природы, а прилагаемый труд.

Своеобразным развитием классической политической экономии в части формирования основ трудовой теории стоимости является марксизм. К. Маркс [8] создал теорию развития капитализма и показал, как из простого товарного производства, целью которого является потребление и где деньги являются лишь посредником в обмене, совершенно логично вытекает капиталистическое производство, где целью является возрастание денег, получение прибыли. В соответствии с теорией К. Маркса,

в основе пропорций обмена лежат затраты труда, которые и определяют стоимость товара через общественно необходимые затраты труда или затраты той группы товаропроизводителей, которая производит товар при среднем для данного общества уровне умелости и интенсивности труда. Иными словами, затратами той группы, которая производит подавляющую часть продукции. Капитал, по К. Марксу, это не просто деньги, это деньги, которые приносят дополнительные деньги, это «стоимость, приносящая прибавочную стоимость». В соответствии с марксистской теорией капитал есть накопленный неоплаченный труд наемных рабочих.

Таким образом, согласно классической концепции прибавочной стоимости, новую стоимость своим трудом создают наемные работники. Эта стоимость частично достается ее создателям в виде заработной платы, а остальную часть в форме прибыли получают собственники капитала. Капитал, который затрачивает предприниматель, распадается на две части, выполняющие разное предназначение. Одна часть идет на покупку средств производства, другая – на оплату труда наемных работников. Первая часть воплощает прошлый труд, который израсходован на иных предприятиях, поставивших вещественные факторы производства. Поэтому стоимость средств производства не может быть источником создания новой (добавленной) стоимости. Ее величина не изменяется в процессе создания новых товаров и полностью входит в их стоимость. Только вторая часть капитала – труд наемных работников – является создателем новой стоимости.

Как уже было отмечено выше, помимо классической концепции прибавочной стоимости, в соответствии с которой источником новой стоимости является труд наемных работников другие взгляды на источники прибавочной стоимости лежат в рамках концепции факторов производства. При этом следует отметить, что Ж.Б. Сэй развил концепцию А. Смита относительно факторов, участвующих в создании прибавочной стоимости и согласно его теории стоимость определяется не затратами труда, а зависит от многих факторов: полезности товара, издержек его производства, спроса и предложения. Отправной точкой его рассуждений было признание того, что в производстве участвуют три фактора производства: труд, капитал, земля. Соответственно трем самостоятельным источникам стоимости Ж.Б. Сэй выделяет три основных дохода: заработную плату (плата за услугу труда), процент (плата за услугу капитала), ренту (плата за услугу земли).

Дж.Б. Кларк [6] опирался в своих основных работах на теории Д. Риккардо и Ж.Б. Сэя. Он распространил сформулированный им закон «убывающего плодородия почвы» на все другие факторы производства, сформулировав в общем виде закон убывающей предельной производительности. Закон гласит, что в условиях, когда хотя бы один фактор производства остается неизменным, дополнительное приращение других факторов дает все меньший и меньший прирост продукции. Иными словами, предельный продукт переменного фактора постоянно уменьшается. В теории Дж.Б. Кларка каждый фактор производства характеризуется специфической производительностью и создает доход, причем каждый собственник получает свою долю доходов, которую создает принадлежащий ему фактор.

Исходя из закона убывающей предельной производительности, Дж.Б. Кларк делает вывод, что при неизмен-

ном размере капитала каждый дополнительный работник производит меньше продукции, чем ранее принятый. Производительность труда последнего работника называется предельной производительностью труда. По мнению Дж.Б. Кларка, только тот продукт, который создается предельным рабочим, можно вменить труду и считать продуктом труда, остальная же часть продукции, то есть разница между «продуктом промышленности» и «продуктом труда», представляет собой продукт капитала.

Подытоживая основные положения концепции факторов производства отметим, что в ее основе лежит участие всех факторов производства в создании новой стоимости: труда, капитала и земли. Эти факторы оказывают производственные услуги. Своего рода «платой» за эти услуги являются заработная плата, прибыль, рента.

Остановимся на анализе современных трактовок понятия добавленной стоимости. Так, в Современной экономической энциклопедии [5] дано следующее определение этой категории: добавленная стоимость (англ. value added) – разница между рыночной ценой объема продукции, произведенной предприятием, и издержками на покупку у поставщиков сырья, материалов и полуфабрикатов. Следовательно, чтобы получить показатель добавленной стоимости, из стоимости валовой продукции следует вычесть текущие материальные издержки. Согласно принятой в современной практике методике, в состав добавленной стоимости включают и амортизационные отчисления, что объясняется тем, что основные фонды характеризуются в качестве фактора, создающего стоимость продукции. Таким образом, добавленная стоимость представляет собой фактический вклад конкретного предприятия в производство товара. Более расширенный состав показателей используется при расчете добавленной стоимости в системе национальных счетов, которые включают амортизацию, заработную плату, прибыли корпораций и не корпоративных структур, ренту, процент на ссудный капитал, косвенные налоги на бизнес.

Согласно Энциклопедическому словарю [7], добавленная стоимость – часть стоимости товаров и услуг, которую добавляет само предприятие к стоимости производимой продукции и она оценивается как сальдо доходов от продаж готового изделия и затрат на покупку полуфабрикатов и сырья у других экономических единиц. В масштабах экономики страны добавленная стоимость рассчитывается как сальдо общего выпуска товаров и услуг и промежуточного потребления всех отраслей экономики.

В Энциклопедическом словаре бизнесмена [13] приводится следующее определение. Добавленная стоимость – показатель, включающий сумму затрат на заработную плату, процент на капитал, ренту и прибыль.

Таким образом, в настоящее время при определении добавленной стоимости учитываются все факторы производства, что не только искажает экономическую природу этой категории, поскольку, по нашему мнению, только труд может участвовать в создании добавленной стоимости, но делает недостаточно достоверными расчеты, которые проводятся при использовании категории добавленной стоимости как показателя для определения налоговой базы по НДС. При этом отметим, что НДС – наиболее значимый с позиций формирования доходов федерального бюджета, что видно из данных, представленных в табл. 1.

Как показывают представленные в табл. 1 данные, доля НДС в совокупности составляет около 40% налоговых поступлений в бюджет, и складывающаяся тенденция ее увеличения безусловно позитивна с позиций формирования его доходной базы на текущий момент времени. Но с другой стороны, увеличение в структуре налоговых доходов федерального бюджета доли НДС свидетельствует о том, что существует проблема избыточного налогового бремени по этому налогу для хозяйствующих субъектов. Так, по оценкам автора, динамика показателей налогового бремени имеет следующий вид (табл. 2).

Таблица 1

**СТРУКТУРА НАЛОГОВЫХ ДОХОДОВ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА И  
КОНСОЛИДИРОВАННЫХ БЮДЖЕТОВ СУБЪЕКТОВ РФ<sup>1</sup>**

Проценты	Годы									
	2004		2005		2006		2007		2008	
	Доля в ФБ	Доля в КБ								
Налоги на прибыль, доходы	20,55	69,71	12,10	75,59	14,20	76,36	13,85	77,66	14,55	78,00
Налоги и взносы на социальные нужды	-	-	8,57	0,02	8,80	0,00	8,75	0,00	9,69	0,00
Налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ (налоги на товары и услуги, лицензионные и регистрационные сборы 2004 г.)	37,67	7,66	35,74	6,67	28,34	5,85	32,38	4,99	21,48	4,33
В том числе НДС	33,91	-	32,87	0,005	25,75	0,01	30,03	0,01	19,08	0,01
Налоги на товары, ввозимые на территорию РФ (налоги на внешнюю торговлю и внешнеэкономические операции 2004 г.)	27,26	-	14,88	-	16,82	-	19,38	-	22,35	-
В том числе НДС	-	-	12,44	-	16,34	-	18,81	-	21,67	-
Налоги на совокупный доход	0,01	2,82	-	3,26	-	2,67	-	3,43	-	3,68
Налоги на имущество	0,00	8,21	0,00	11,51	0,00	11,35	0,00	11,42	-	11,26
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	13,77	8,21	27,95	2,56	31,11	2,58	25,00	2,16	31,30	2,40
Государственная пошлина, сборы	0,75	3,40	0,76	0,39	0,72	0,36	0,64	0,34	0,77	0,32

<sup>1</sup> ФБ – Федеральный бюджет; КБ – Консолидированные бюджеты субъектов РФ.

Таблица 2

**ПОКАЗАТЕЛИ НАЛОГОВОГО  
БРЕМЕНИ ЭКОНОМИКИ**

Показатель	Годы				
	2004	2005	2006	2007	2008
Общий показатель налогового бремени (общий объем налоговых поступлений к валовому внутреннему продукту)	28,99	28,84	27,76	29,67	27,38
Показатель налогового бремени по НДС	6,27	6,81	5,62	6,83	5,12

Как видно из табл. 2, хотя и происходит некоторое снижение налогового бремени по НДС, уменьшение это незначительно, и «вклад» этого налога в формирование общего показателя налогового бремени остается существенным. Как определено ранее, добавленная стоимость формируется за счет трудового фактора, и в связи с этим высокая налоговая нагрузка по НДС прежде всего негативно влияет на обеспечение справедливой оценки размеров заработной платы работников, непосредственно участвующих в создании добавочной стоимости. Не случайно этот фактор производства наиболее уязвим при оценке результатов деятельности хозяйствующих субъектов. Кроме того, НДС – косвенный налог, и фактическая его уплата осуществляется потребителями товарной продукции или услуг, те самими работниками, а не производителями. Поэтому необходима дальнейшая проработка вопросов, связанных с обоснованием путей снижения налоговых ставок по НДС и выработке решений по более справедливой оценке трудового фактора как решающего при создании добавленной стоимости.

### Литература

1. Постановление Правительства РФ от 2 дека. 2000 г. №914 [Текст] : ред. от 26 мая 2009 г. // Российская газета. – 2000. – №241.
2. О налоге на добавленную стоимость [Текст] : закон РСФСР №1992-1 // Ведомости Советов народных депутатов и Верховного совета РСФСР. – 1991.– №52. – Ст. 1871.
3. Благодатин А.А. Финансовый словарь [Текст] / А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 378 с.
4. Большая юридическая энциклопедия [Текст]. – М. : ЭКСМО, 2005. – 687 с.
5. Вечканов Г.С. Современная экономическая энциклопедия [Текст] / Г.С. Вечканов, Г.Р. Вечканова. – СПб. : Лань, 2002. – 880 с.
6. Кларк Дж. Б. Распределение богатства [Текст] / Дж. Б. Кларк ; пер. с англ. – М. : 1992. – с. 172.
7. Кушлин В.И., Чичканов В.П. Современная рыночная экономика. Государственное регулирование экономических процессов [Текст] : энцикл. словарь. – М. : РАГС, 2004. –744 с.
8. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. [Текст] : 2-е изд. / Карл Маркс, Фридрих Энгельс. – М. : 1955–1981. – 350 с.
9. Пети У. Трактат о налогах и сборах [Текст] // Энцикл. словарь Брокгауза и Эфрона : в 82 тт. – М. : Терра, 2001. – Т. 40. – 726 с.
10. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Текст] / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 2006.
11. Риккардо Д. Начала политической экономии и податного обложения [Текст] / Д. Риккардо. – М. : ОГИЗ ; Соцэкгиз, 1935. – 210 с.

12. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / Адам Смит. – М. : Эксмо, 2007. – 960 с. (Антология экономической мысли).
13. Энциклопедический словарь бизнесмена [Текст] : менеджмент, маркетинг, информатика / под общ. ред. М.И. Молдованова. – Киев : Техника, 1993. – 856 с.

### Ключевые слова

Экономическая теория; стоимость; добавленная стоимость; налог на добавленную стоимость; факторы производства; налоговое бремя.

*Ишина Марианна Станиславовна*

### РЕЦЕНЗИЯ

В современных экономических условиях Российской Федерации, особенности которых формируются под воздействием глубокого финансового кризиса, на приоритетное место выдвигается необходимость решения проблем, связанных с нахождением баланса интересов между государством и хозяйствующими субъектами в части формирования системы налогообложения, адекватно отражающей потребности всех субъектов экономических отношений. И здесь особая роль отводится косвенным налогам, которые являются основным источником доходов бюджета. Прежде всего это касается налога на добавленную стоимость (НДС), что и определяет актуальность выбранной для исследования темы.

Автор в работе последовательно вскрывает и доводит до логического завершения вопросы, связанные с определением и характеристиками таких важных экономических категорий, как стоимость, добавленная стоимость, НДС. Причем характеристики этим категориям даются через призму рассмотрения различных подходов к определению и обоснованию природы добавленной (прибавочной) стоимости. Отстаивая свою точку зрения по поводу основного участия трудового фактора в создании добавленной стоимости, автор приходит к выводу, что от чрезмерного уровня налогового бремени уменьшаются доходы прежде всего работников, занятых в производстве. В заключении автором сформулирован ряд предложений, касающихся изменения системы налогообложения НДС.

В статье представлен список литературы, свидетельствующий о глубокой самостоятельной проработке автором рассматриваемых в работе вопросов.

Статья Ишиной М.С. соответствует предъявляемым требованиям и рекомендуется к печати.

*Кирина Л.С., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Налоги и налогообложение» Всероссийской государственной налоговой академии Минфина РФ*

## 1.2. THEORETICAL APPROACHES TO DEFINE THE VALUE ADDED TAX ESSENTIAL CHARACTERS

M.S. Ishina, the Competitor

*Tax Academy*

Problems to define the concept of added cost and value added tax are considered in this article. There were analyzed different business factors roles and parts in added cost forming. It was defined the offers to decrease the tax burden level in VAT part.

### Literature

1. The law of RSFSR №1992-1 «About value added tax». Vedomosti SND & VS RSFSR. 1991. №52. Article. 1871.
2. A.A. Blagodatin, L.S. Lozovskij, B.A. Reizberg Financial dictionary. M. Infra-M.2008. – 378 p.
3. Great legal book of reference. M.: Eksmo. 2005. 687 p.
4. G.S. Vechkanov, G.R. Vechkanova. Modern economic book of reference. SPB.: Lan', 2002. 880 p.
5. G.B. Klark. Treasure assessment. Trans. from English M.: 1992. 172 p.
6. Kushliin V.I., Chichkanov V.P. Encyclopedia. Modern market economy. Economic processes state regulation. M.: RAGS. 2004. 744 p.
7. K. Marks, F. Engels Thesis.: second ed. M.: 1955-1981. 350 p.

8. U. Petty Treaty of taxes-and-duties. Brokgauz and Efron Encyclopedia in 82 volumes. 4 add. tr. – M.: Terra, 2001. – 726 p.
9. Government regulation of RF from 2000/12/22 №914 (in ed. From 2009/05/206) «Russian newspaper», №241, 2000/12/22.
10. B.A. Reizberg, L.S. Lozovskij, E.B. Starodubceva. Modern financial dictionary. M. Infra-M. 2006.
11. D. Ricardo. The source of political economy and poll-tax paying. M.: Ogiz Socekgiz. 1935. 210 p.
12. A. Smith. The research of population treasure reasons and nature. (Series. Anthology of economic thought). M.: Eksmo, 2007. 960 p.
13. Businessman encyclopedia: Management, marketing, informatics. / Under the ed. Of M.I. Moldovanova. Kiev: Tekhnika, 1993. 856 p.

**Keywords**

Economics; cost; added cost; value added tax (VAT); business factors; tax burden.