

**Эволюция подходов и методов
расчета «налоговой нагрузки»****Evolution of approaches and methods
for calculating the "tax burden"**

Аннотация. Налоговая нагрузка на предприятиях определяется как соотношение общей массы налогов и сборов, уплачиваемых предприятием в фискальные органы, с показателями его деятельности.

Annotation. The tax burden at enterprises is defined as the ratio of the total mass of taxes and fees paid by the enterprise to fiscal bodies, with indicators of its activities.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, налоги, сборы, платежи, прибыль, добавленная стоимость.

Keywords: tax burden, taxes, fees, payments, profit, value added.

В научной литературе можно встретить разные методики определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Единой методики нет, так как нет единства в толковании таких ключевых моментов, как количество налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также определение интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов.

А. В. Трошин в статье «Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия» дает краткую характеристику встречающихся в научной литературе методик определения налоговой нагрузки на предприятия. Он отмечает плюсы и минусы каждой из методик с точки зрения их практической значимости².

Для определения налоговой нагрузки на предприятиях Департаментом налоговой политики Минфина РФ была разработана своя методика. Тяжесть налогового бремени здесь оценивается отношением всех уплачиваемых предприятием налогов к выручке от реализации (в %). По расчетам Минфина

¹ Руководитель Центра фундаментальных и прикладных исследований Института налогового менеджмента и экономики недвижимости НИУ ВШЭ, доцент кафедры налогового администрирования и правового регулирования Налогового института РосНОУ, к.э.н.

² Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия// Финансы. – 2000. – №5. – С. 44-47.

России, для типичного промышленного предприятия отношение уплаченных налогов и сборов в выручке до принятия глав части второй Налогового кодекса РФ составляло 25,6% (без учета подоходного налога, а также платежа в Пенсионный фонд РФ в размере 1% заработной платы).

В результате мер, реализованных с начала 2001 года (введение единого социального налога, изменение режима применения НДС, отмена налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы с одновременным увеличением ставки налога на прибыль), эта доля снизилась на 3,7 процентных пункта, или на 14,5%. После осуществления мер, введенных в действие с 2002 года, снижение составило уже 4,6 процентных пункта, или 18% (в основном, в результате реформирования режима применения налога на прибыль)³.

А.В. Трошин считает, что данный показатель не дает картины влияния налогов на финансовое состояние предприятия, т.к. не учитывает структуру различных налогов в выручке. В.Ф. Аслапов отмечает, что «метод определения налогового бремени путем отнесения совокупности уплачиваемых налогов и других обязательных платежей к сумме выручки от реализации продукции (работ, услуг) не учитывает многих факторов формирования затрат на производство и реализацию продукции, ценообразования, включение некоторых платежей в цену продукции.

М. Н. Крейнина в основу своего подхода кладет сопоставление налога и источника его уплаты. Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени. Данный подход отрицает общепринятое мнение, что налоги, включаемые в себестоимость, выгодны предприятию, т.к. уменьшают прибыль и, соответственно, сумму налога на прибыль. Аргумент М. Н. Крейниной в пользу этого подхода – за снижение прибыли расплачивается и

³Краснов Ю.К. Влияние налоговой нагрузки на экономику: основные итоги реформы и тенденции// Налоговая политика и практика. – 2003. - №2. – С. 10.

предприятие, получая меньше свободных средств, и бюджет, получая меньшие поступления от налога на прибыль⁴.

Общий знаменатель, к которому приводятся все налоги, – прибыль предприятия. М.Н. Крейнина предлагает исходить из ситуации, когда предприятие вообще не платит налогов и сравнивать эту ситуацию с реальной.

Некоторые авторы придерживаются противоположной точки зрения. Так, С. Н. Рагимов считает, что косвенные налоги являются для предприятия нейтральными. Он пишет: «...неправомерно учитывать в общем объеме платежей и, соответственно, в выручке от реализации продукции налоги, которые хотя и утяжеляют цены, создают трудности в сбыте продукции, товаров, работ и услуг, однако уплачиваются непосредственно конечным покупателем, т.е. населением»⁵.

В целом же до сих пор не найдено решение вопроса об оценке воздействия косвенных налогов на величину налоговой нагрузки на предприятие. Известно, что косвенные налоги обладают высокой способностью к переложению.

А. Кадушин и Н. Михайлова предложили свой метод количественной оценки налоговой нагрузки на предприятия. Налоговое бремя, по их мнению, следует определять как долю отдаваемой государству добавленной стоимости, созданной на отдельном предприятии. По мнению авторов, добавленная стоимость является источником дохода предприятия и, соответственно, источником уплаты налогов. Таким образом, налог сравнивается с источником уплаты. Этот показатель позволяет дать усредненную оценку налоговой нагрузки для различных типов производств, т.е. дает возможность сопоставить налоговое бремя для различных структур экономики. как указывает А. В. Трошин.

⁴Крейнина М. Н. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности акционерных обществ в промышленности, строительстве и торговле. – М.: АО «ДИС», «МВ-Центр», 1994. – 256 с.

⁵Рагимов С. Н. Размышления о налоговом бремени // Налоговый вестник. – 1996. – №12. – С. 7-8.

В качестве недостатка указанной методики А. В. Трошин отмечает тот факт, что в расчет совокупной доли налогов в добавленной стоимости включается подоходный налог с физических лиц. Подоходный налог уплачивается не предприятием, а работниками, предприятие лишь перечисляет его в бюджет, выступая сборщиком налога. Поэтому подоходный налог необходимо исключить из расчета. По мнению Е. А. Кировой, применять выручку от реализации в качестве базы для исчисления налоговой нагрузки на предприятие некорректно. Она различает абсолютную и относительную нагрузку⁶.

Абсолютная налоговая нагрузка – налоги, подлежащие перечислению в бюджет и внебюджетные фонды, т.е. абсолютная величина налоговых обязательств хозяйствующих субъектов.

Однако абсолютная налоговая нагрузка недостаточно точно отражает уровень налогового бремени предприятий, поэтому Е. А. Кирова предлагает использовать показатель относительной налоговой нагрузки. Под этим понимается отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости, т.е. доля налогов, включая недоимку, во вновь созданной стоимости.

Добавленная стоимость – это стоимость реализованных предприятием товаров и услуг за вычетом промежуточного потребления, т.е. за вычетом стоимости материалов, затраченных на производство этих товаров и услуг.

Например, при одинаковой формально тяжести налоговых обязательств их реальное бремя для предприятий с большим объемом основных фондов и для банков, например, будет разным. С целью исключения влияния сумм амортизации на величину налоговой нагрузки предлагается использовать в качестве базы для расчета налоговой нагрузки вновь созданную стоимость. Вновь созданная стоимость определяется вычитанием из добавленной стоимости сумм амортизации.

⁶Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 32.

Итак, подход Е.А. Кировой, в противоположность предыдущему, не учитывает показатели фондоемкости, материалоемкости, трудоемкости продукции и доходность производства при определении налоговой нагрузки.

М. И. Литвин связывает показатель налоговой нагрузки с числом налогов и других обязательных платежей, структурой налогов на предприятии, механизмом взимания налогов⁷.

В общую сумму налогов включаются все уплачиваемые налоги, в том числе и НДС, акцизы и подоходный налог. В качестве аргумента для такого охвата М.И. Литвин выдвигает тезис о том, что все перечисленные налоги выплачиваются за счет денежных поступлений, а степень их перелагаемости непостоянна.

В результате анализа налоговой нагрузки на предприятие по группам доходов и источников уплаты налогов получаются любопытные, а главное, практически полезные показатели, – отмечает А.В. Трошин. После проведения анализа некоторого предприятия можно будет сказать, какую долю отнимают налоги от созданной стоимости, от распределяемой прибыли: какую величину занимают зарплата, амортизация, чистая прибыль, внереализационные потери и налоги в каждом рубле созданной продукции. С помощью этих показателей М.И. Литвин предлагает определять оптимальную налоговую нагрузку в зависимости от типа предприятия и его отраслевой принадлежности. Главный недостаток – включение в расчет подоходного налога.

Для каждой отрасли народного хозяйства предлагается разработать отраслевые нормативы предельной налоговой нагрузки, основанные на анализе доли материальных затрат, затрат на оплату труда и амортизации в добавленной стоимости. Основой для анализа, по мнению А.В. Трошина, должен служить обширный статистический материал. После определения пределов налоговой нагрузки по отраслям создаются условия для построения

⁷Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий. // Финансы. – 1998. - № 5. – с. 29-31.

модели оптимального распределения налогового бремени по секторам экономики.

Т.К. Островенко предлагает свою систему обобщающих и частных показателей для расчета налоговой нагрузки на предприятие⁸. Для их расчета автор вводит определение налоговых издержек, которые представляют собой общую сумму всех видов изъятия доходов предприятия в казну государства.

Автор методики отмечает следующие её достоинства: во-первых, методика позволяет провести анализ не только в динамике, но и по факторам, определявшим эту динамику. Во-вторых, данная методика применима для налогового анализа предприятий любых отраслей народного хозяйства. Кроме того, автор указывает, что данная методика была разработана и апробирована в исследованиях по проблемам налогообложения, результаты которых подтвердили её жизнеспособность. Также, в качестве достоинства данного подхода можно отметить то, что он позволяет определить степень влияния на финансовые результаты косвенных налогов, т.к. налоговые издержки, относимые на счета реализации, включают, прежде всего, налоги, возмещаемые в цене продукции, т.е. именно косвенные налоги (НДС, акцизы и т.д.).

Среди недостатков, как и в предыдущем случае, следует отметить недостаточную полноту информации о налоговых платежах в бухгалтерской отчетности, которая является информационной базой для подобного анализа.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ).
2. Аслапов В.Ф. О налоговом бремени и эффективности действующей системы налогообложения в Российской Федерации// Налоговый вестник. – 1996. - №12.

⁸Островенко Т. К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы// Аудиторские ведомости. – 2001. – №9

3. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 32.

4. Крейнина М. Н. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности акционерных обществ в промышленности, строительстве и торговли. – М.: АО «ДИС», «МВ-Центр», 1994. – 256 с.

5. Краснов Ю.К. Влияние налоговой нагрузки на экономику: основные итоги реформы и тенденции// Налоговая политика и практика. – 2003. - №2.

6. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий. // Финансы. – 1998. - № 5. – с. 29-31.

7. Островенко Т. К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы// Аудиторские ведомости. – 2001. – №9.

8. Паскачев А.Б. Налоговый потенциал экономики России. – М: МЕЛАП, 2001.

9. Рагимов С. Н. Размышления о налоговом бремени // Налоговый вестник. – 1996. – №12. – С. 7-8.

10. Сулейманов М.Д. Реализация инвестиционного потенциала России в условиях экономических санкций Сборник статей. – М.: МНИ, 2016 2 – 138 с.

11. Сулейманова М.Д Стратегическое управление инвестиционным потенциалом России. // Монография - М.: МНИ, 2017. – 253 с.

12. Сулейманова М.Д России необходима замена показателя «Внутреннего валового продукта» на «Национальное богатство» для измерения экономического развития // Журнал Инновации и инвестиции. 2018. № 2. с. 46-49.

13. Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия// Финансы. – 2000. – №5. – С. 44-47.

14. URL: <http://rosnou.ru/> – сайт Российского нового университет.

15. URL: <https://re.hse.ru/cfarmission/> – сайт Центра фундаментальных и прикладных исследований Института налогового менеджмента и экономики недвижимости НИУ ВШЭ.