



УДК 336.22

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА И МЕТОДЫ ЕЕ ОЦЕНКИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**THE TAX BURDEN AND ASSESSMENT METHODS IN MODERN CONDITIONS****М.В. Радостева**
M.V. RadostevaМосковский государственный психолого-педагогический университет, ФГБОУ, 127051,
г. Москва, ул. Сретенка, 29

Moscow State Psychological and Pedagogical University, FGBOU, 127051, Moscow, ul. Sretenka Street, 29

E-mail: Radomira.m@mail.ru

Аннотация

В современных экономических условиях, когда любая компания старается минимизировать свои затраты, оценка налоговой нагрузки становится важным этапом в ее деятельности. В статье рассмотрены некоторые методы определения налоговой нагрузки, сформулированы выводы и даны предложения по направлениям ее совершенствования.

Abstract

In today's economic climate, when every company is trying to minimize their costs, the assessment of the tax burden becomes an important stage in its work. The article discusses some methods of determining the tax burden, formulated conclusions and present a proposal for ways to improve it.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, методы оценки, расчет налоговой нагрузки, налоговый режим.

Keywords: tax burden, evaluation methods, calculation of the tax burden, the tax regime.

Введение

Налоговая нагрузка оказывает непосредственное воздействие на эффективность хозяйственной деятельности любой организации. Многие компании стараются минимизировать налоговую нагрузку. Для этого организации используют различные методы оценки, выявления динамики, влияние на конечные результаты деятельности компании налоговой нагрузки.

Оценка налоговой нагрузки весьма актуальна на современном этапе и ее стараются рассчитывать многие организации, но при этом отсутствует универсальная методика ее оценки. В специальной литературе имеют место разнообразные подходы к оценке налоговой нагрузки компании. Причинами сложившейся ситуации можно обозначить следующие факторы, которые возникают перед специалистами: непростое выявление состава налогов, которые включаются в расчет налоговой нагрузки, а также сложность определения интегрального показателя, с которым можно соотнести сумму налогов, уплачиваемых организацией.

Многие специалисты, которые непосредственно занимаются оценкой налоговой нагрузки как с теоретических, так и с практических позиций, предлагают свои варианты оценки налоговой нагрузки. Это приводит к получению разных результатов, что затрудняет их работу, поскольку разница оказывается существенной. Все это также сказывается на финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов.

Данную проблему исследуют эксперты на протяжении последних десятилетий, что нашло отражение в появлении большого количества публикаций по данной тематике. Так,



например, сюда можно отнести работы следующих авторов: Даниной И.Н., Камалиева Т.Ш., Крейниной М.Н., Лазутиной Д.В., Литвина М.И., Юрченко В.Р. и многих других.

В данной статье представлены лишь отдельные методики оценки налоговой нагрузки с целью выявления противоречий в сфере налогообложения для разных хозяйствующих субъектов, ибо налоговая нагрузка данных субъектов оказывается неодинаковой. Все это сказывается на финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов.

Основные результаты исследования

1. Базовые методики, применяемые для оценки налоговой нагрузки.

Сегодня используется несколько методик для оценки налоговой нагрузки.

1. В свое время Министерство финансов РФ разработало методику, в соответствии с которой доля налоговой нагрузки организации оценивается отношением всей совокупности уплачиваемых налогов к выручке от реализации. Этот показатель выявляет общую долю налогов в выручке от реализации.

2. Любая группа налогов с учетом источника платежа, имеет свой показатель тяжести налоговой нагрузки.

В этом случае налоговую нагрузку можно рассчитать по следующим формулам:

$$(B - Zp - \text{Прф}) / (B - Zp) \times 100 \% \text{ или } (B - Zp - \text{Прф}) / \text{Прф} \times 100 \%,$$

где B – выручка от реализации; Zp – затраты на производство реализованной продукции без учета налогов; Прф – прибыль фактическая, остающаяся в распоряжении предприятия за вычетом налогов, уплачиваемых из нее [Грызунова Н.В., Кирсанов К.А.].

Показатели, используемые в данном случае, позволяют выявить разницу, при которой совокупная величина уплаченных налогов отличается от размера прибыли, которая остается в распоряжении организации.

3. Налог сопоставляется с источником уплаты. В качестве показателя применяется некая средняя величина для того, чтобы дать оценку налоговой нагрузке для организаций различных видов деятельности. За основу в этом случае принимается добавленная стоимость и выделяется та ее часть, которая идет на покрытие налоговых обязательств.

4. Этот подход позволяет сопоставить налоговую нагрузку в абсолютных и относительных величинах.

В первом случае речь идет о налоговых платежах и совокупных страховых взносах, которые организация должна перечислить в бюджет и во внебюджетные фонды в стоимостной форме налоговых обязательств хозяйствующих субъектов [Грызунова Н.В., Радостева М.В].

В другом случае налоговую нагрузку можно рассчитать, как отношение стоимостной формы налоговых обязательств организации к вновь созданной стоимости, то есть доля налогов и страховых взносов, включая недоимку.

Добавленная стоимость выступает основным источником уплаты налоговых платежей. При этом под добавленной стоимостью принято понимать стоимость товаров и услуг за вычетом стоимости товаров и услуг, приобретенных организацией для промежуточного потребления, то есть за вычетом потребления с целью дальнейшего производства продукции.

Для расчета добавленной стоимости используется следующая формула:

$$ДС = B - MЗ - A + ВД - ВР \text{ или } ДС = ОТ + СО + П + НП,$$

где $ДС$ – добавленная стоимость; B – выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг; $MЗ$ – материальные затраты; A – амортизация; $ВД$ – внереализационные доходы; $ВР$ – внереализационные расходы; $ОТ$ – оплата труда; $СО$ – отчисления на социальные нужды; $П$ – прибыль организации; $НП$ – налоговые платежи [Грызунова Н.В., Киселева И.А.,].

Для большей точности расчетов на определенном уровне экономического субъекта используют, как правило, не одну методику определения налоговой нагрузки, а их



совокупность, что способствует более полному и точному описанию текущей и ретроспективной ситуации по налоговым платежам организации.

Также следует отметить, что ФНС России в свое время определила средние значения налоговой нагрузки по отраслям, с актуальными величинами по среднеотраслевым показателям. Формула, используемая для расчета налоговой нагрузки, в этом случае следующая:

$$НН = (Н_{общ}/В_{общ}) \times 100\%,$$

где НН – налоговая нагрузка; Н общ – общая сумма налогов; В – размер выручки [Абрамова Е.В., Никонорова Е.А.].

Вместе с тем при всем множестве различных методик, используемых для определения налоговой нагрузки, многие из них нуждаются в усовершенствовании.

Так, налоговая нагрузка, рассчитанная в соответствии с методикой, предложенной Департаментом налоговой политики Министерства финансов России, не выявляет влияния размера уплаченных налогов на финансово-экономическое состояние хозяйствующего субъекта, поскольку не учитывается доля каждого уплаченного налога в выручке от реализации.

Налоговую нагрузку можно рассчитывать на разных уровнях хозяйствования и для различных экономических субъектов:

- для государства в целом или по его регионам;
- для разных отраслей национальной экономики;
- по группе организаций, похожих по отдельным критериям;
- для самостоятельной организации;
- для отдельной семьи или конкретного человека.

С учетом целей расчета и экономического уровня этого показателя его основой выступают:

- выручка (с НДС или без него);
- источник уплаты налога (доходы, прибыль или затраты, имущество);
- вновь созданная стоимость;
- предполагаемый доход или планируемая прибыль.

Измерение налоговой нагрузки необходимо для: проведения эффективной налоговой политики и оценки ее эффективности; контроля налоговых поступлений; получения прогнозных оценок доходов бюджета; проведения сбалансированной региональной политики; контроля условий развития хозяйствующих субъектов.

Эффективно функционирующая налоговая система не должна приводить к чрезмерному воздействию на налоговую нагрузку налогоплательщика во избежание таких ситуаций, как то, что большая часть получаемого дохода будет в виде налоговых платежей перечисляться государству, и, следовательно, такие организации будут вынуждены использовать схемы ухода от налогообложения.

Напротив, она должна способствовать развитию таких видов деятельности, которые наиболее перспективны и востребованы в экономике страны.

2. Методики оценки налоговой нагрузки, используемые организациями при применении специальных режимов налогообложения

Особый интерес представляет использование специальных режимов налогообложения при расчете налоговой нагрузки отдельными категориями налогоплательщиков [6].

Так, для физических лиц или индивидуальных предпринимателей, не использующих специальный режим налогообложения, это будет следующая формула:

$$НН_{ндфл} = Н / Д_{ндфл},$$

где: НН ндфл – величина налоговой нагрузки по НДФЛ; Н ндфл – размер НДФЛ, начисленный к уплате по декларации с учетом размера страховых взносов во внебюджетные фонды, а также иные налоги, уплачиваемые индивидуальным предпринимателем; Д ндфл – размер дохода по декларации 3-НДФЛ.



- Для хозяйствующих субъектов, применяющих УСН:

$$\text{НН усн} = \text{Н усн} / \text{Д усн},$$

где: НН усн – величина налоговой нагрузки при использовании УСН; Н усн – размер единого налога, начисленного к уплате по декларации с учетом страховых взносов во внебюджетные фонды организации; Д усн – размер дохода по декларации при применении УСН.

- Для организаций, использующих режим ЕСХН:

$$\text{НН есхн} = \text{Н есхн} / \text{Д есхн},$$

где: НН есхн – величина налоговой нагрузки при ЕСХН; Н есхн – размер единого налога, начисленный к уплате по декларации при применении ЕСХН с учетом страховых взносов во внебюджетные фонды; Д есхн – размер дохода, задекларированного по декларации при использовании системы ЕСХН.

- Для организаций с ОСНО:

$$\text{НН осно} = (\text{Н ндс} + \text{Н п}) / \text{В},$$

где: НН осно – величина налоговой нагрузки при общем режиме налогообложения; Н ндс – сумма НДС, начисленная к уплате по декларации по НДС; Н п – размер налога на прибыль, начисленный к уплате по декларации по прибыли; В – размер выручки, в соответствии с отчетом о прибылях и убытках [Шувалова Е.Б., Солярик М.А.].

Приведенные здесь формулы для расчета налоговой нагрузки, применяемые к специальным режимам налогообложения, предполагают уплату налогоплательщиком, помимо единого налога, также уплату иных налогов (на землю, воду, транспорт, имущество, НДС, акцизы, природные ресурсы), которые тоже учитываются при расчете налоговой нагрузки. НДС в этом перечне отсутствует, а значит, в отличие от формулы, определенной для расчета совокупной налоговой нагрузки, не участвует в формировании аналогичного результата по отдельным налоговым режимам.

Налоговую нагрузку, как расчетный показатель, можно соотнести с понятием оптимальной ставки налога, которая представляет собой долю фактически начисленного налога в налоговой базе по тому или иному налогу, либо по их совокупности [Церцеил Ю.С., Коокуева В.В.].

Применение хозяйствующим субъектом специальных налоговых режимов уже само по себе является процессом оптимизации налоговой нагрузки.

При этом на размер налоговой нагрузки влияет не только налоговый режим, применяемый конкретной организацией, но и организационно-правовая структура организации, а также другие факторы, которые зачастую оказывают существенное влияние на размер налоговых платежей. К ним можно отнести такие, как вид деятельности организации, ее размер, количество работников.

Кроме того, индивидуальные предприниматели, не привлекающие работников по найму, могут сумму единого налога при использовании режима ЕНВД и единого налога при применении упрощенной системы налогообложения по ставке 6% уменьшить на сумму уплаченных фиксированных страховых взносов в полном объеме. Индивидуальные предприниматели, привлекающие работников по найму, могут уменьшить размер единого налога при использовании ЕНВД и единого налога при применении упрощенной системы налогообложения при ставке 6% только на страховые взносы, уплаченные с фонда оплаты труда, и оплату больничных листов из средств работодателя – в размере, не более 50% от суммы налога, так же, как и организации, применяющие данные режимы [2].

Тем самым индивидуальным предпринимателям, которые уплачивают налог с дохода при использовании упрощенной системы налогообложения по ставке 6%, а также при уплате единого налога при применении налогового режима ЕНВД выгоднее работать без привлечения труда работников по найму, или заключать договоры с хозяйствующими субъектами, также применяющими специальные режимы налогообложения.

Можно отметить, что специальный режим налогообложения – ЕНВД – является одним из выгодных вариантов экономии при уплате налогов для розничной торговли. Тем не



менее нельзя однозначно утверждать, что выгодна та или иная система налогообложения. Например, при упрощенной системе налогообложения, если в качестве налогооблагаемой базы применяют доходы, то это выгодно тогда, когда организация не несет большую долю затрат. Между тем, когда затрат у организации много, то и в качестве объекта налогообложения выгоднее использовать доходы, уменьшенные на величину расходов. Специальные режимы налогообложения такие, как единый налог на вмененный доход и патентная система, в отличие от упрощенной системы, применяются к ограниченному перечню видов деятельности [Васильева Т.Ю., Васильев П.А.]

Основные выводы

Таким образом, осуществляя выбор наиболее оптимального налогового режима, предпринимателю или организации необходимо произвести расчет совокупной налоговой нагрузки для различных режимов налогообложения с учетом разных факторов и перспектив развития своей деятельности.

Также хочется отметить, что далеко не во всех методиках оценки налоговой нагрузки организации, представленных в статье, учитывается доля страховых взносов, уплачиваемых во внебюджетные фонды. Между тем, именно данная статья затрат для организаций является одной из самых весомых в общей структуре затрат.

Налоговая нагрузка, определяемая для различных целей, представляет интерес для различных пользователей данной информацией в отношении:

- проведения анализа, составления планов и составления прогноза экономической ситуации в стране или ее регионе – для Министерства финансов России, государственных органов, деятельность которых напрямую связана с решением экономических вопросов в РФ и субъектах РФ;
- осуществления планирования контрольных налоговых процедур и развития системы налогового администрирования – для Министерства финансов России, ФНС России;
- анализа итогов собственной работы, выявления рисков проведения налоговых проверок и их оценки и прогнозов дальнейшей деятельности – для налогоплательщиков.

Важную роль в данном случае играет анализ собственной финансово-хозяйственной деятельности организации, что позволяет выявить факторы, при изменении или оптимизации которых происходит:

- уменьшение налоговой нагрузки;
- осуществление наиболее привлекательного выбора режима налогообложения с учетом вида деятельности;
- формирование положительной динамики результатов.

Поскольку ни одна из используемых на данном этапе методик оценки налоговой нагрузки не позволяет в полной мере точно оценить ее как на макро, так и на микроуровне, то необходимо утвердить единую методологию оценки налоговой нагрузки в российской экономике, при помощи которой можно было бы сформировать формулы для расчета налоговой нагрузки, применяемой на разных уровнях хозяйствования. Данная информация должна быть приведена с учетом видов экономической деятельности, учитывать соотношение прямых и косвенных налогов, особенно если речь идет о крупных компаниях, должна отражать размеры страховых взносов во внебюджетные фонды, поскольку на них приходится основная доля в налоговой нагрузке работодателя. При оценке налоговой нагрузки в коммерческих организациях следует исключать из расчёта налог на доходы физических лиц, по причине того, что данный налог взимается исключительно с доходов физических лиц, не оказывая влияния на результаты финансовой деятельности организации. Для расчёта фискальной нагрузки по видам экономической деятельности объём налогов и других платежей желательно соотносить с объёмом валовой добавленной стоимости.

Тем самым формирование и оценка налоговой нагрузки на современном этапе является одним из основных элементов в анализе финансово-хозяйственной деятельности любой организации, что предполагает использование различных методик к ее расчету,



которые зачастую не отражают в полной мере все особенности, влияющие на нее. С учетом вышеизложенного было предложено разработать на федеральном уровне единую методологию оценки налоговой нагрузки как для различных хозяйствующих субъектов, так и для различных уровней национальной экономики.

Список литературы References

1. Абрамова Е.В., Никонорова Е.А., Грызунова Н.В. Сравнение систем налогообложения дохода физических лиц \ В сборнике: Влияние науки на инновационное развитие Сборник статей Международной научно-практической конференции. Ответственный редактор: Сукиасян Асатур Альбертович. 2016. С. 65-71.

Abramova E. V., Nikonorova E. A., Gryzunov N.V. Sraivneniye of systems of the taxation of the income of natural persons \ In the collection: Influence of science on innovative development Collection of articles of the International scientific and practical conference. Editor-in-chief: Sukiasyan Asatur Albertovich. 2016. Page 65-71.

2. Васильева Т.Ю., Васильев П.А. Выбор налогового режима как оптимизация налоговой нагрузки // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – № 5. - URL: <https://science-education.ru/ru/article/view?id=14716> (дата обращения: 30.12.2016).

Vasilyeva T. Yu., Vasilyev P. A. Choice of tax regime as optimization of tax burden // Modern problems of science and education. – 2014. – No. 5. - URL: <https://science-education.ru/ru/article/view?id=14716> (date of the address: 12/30/2016).

3. Грызунова Н.В., Кирсанов К.А. Управление фискальной функцией налогов на базе производственных функций и увеличения эластичности производства // Экономика. Предпринимательство. Окружающая среда. 2008. Т. 1. С. 117-119.

Gryzunova N. V., Kirsanov K. A. Management of fiscal function of taxes on the basis of production functions and increase in elasticity of a proizvodstv \ \ Economy. Business. Environment. 2008. T. 1. Page 117-119.

4. Грызунова Н.В., Киселева И.А., Колчин С.П., Симонович Н.Е. Налогообложение: актуальные проблемы. Монография. Министерство образования и науки Российской Федерации. Москва, 2016.

Gryzunova N. V., Kiselyov I. A., Kolchin S. P., Simonovich N. E. Nalogooblozheniye: urgent problems. Monograph. Ministry of Education and Science of the Russian Federation. Moscow, 2016.

5. Грызунова Н.В., Радостева М.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. - Москва.: МОСГУ, 2012.

Gryzunova N. V., Radostev M. In Taxes and the taxation. Manual. - Moscow.: MOSGU, 2012.

6. Расчет налоговой нагрузки в 2015-2016 году (формула) - URL: <https://nalog-nalog.ru> \ Налоговая система РФ (дата обращения: 26.01.17).

Calculation of tax burden in 2015-2016 (formula) - URL: <https://nalog-nalog.ru> \ Tax Russian Federation system (date of the address: 26.01.17).

7. Церцейл Ю.С., Коокуева В.В., Грызунова Н.В. Инструменты кластерной политики в развитии инновационной экономики России (на примере свободных экономических зон) // ИТ портал. 2017. № 1 (13).

Tsertseil Yu. S., Kookuyeva V. V., Gryzunov N. V. Tools of cluster policy in development of innovative economy of Russia (on the example of free economic zones) // Itportal. 2017. No. 1 (13).

8. Шувалова Е.Б., Солярик М.А., Захарова Д.С. Налоговые аспекты экономической безопасности в Российской Федерации // Статистика и Экономика. 2016. № 3. С. 51-54.

Shuvalova E. B., Solyarik M. A., Zakharova D. S. Tax aspects of economic security in the Russian Federation // Statistics and Economy. 2016. No. 3. Page 51-54.