

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ: МЕТОДИКА ОПРЕДЕЛЕНИЯ

А. С. Бородина

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 10 октября 2010 г.

Аннотация: в статье рассматривается налоговая нагрузка предприятия реального сектора экономики как экономическая категория. Определены основные функции налоговой нагрузки на микроуровне. Предложена методика определения налоговой нагрузки производственного предприятия.

Ключевые слова: налог, налоговая нагрузка, платежи налогового характера, функции налоговой нагрузки, хозяйствующий субъект, методика расчета налоговой нагрузки.

Abstract: in article tax loading of the enterprise of real sector of economy as an economic category is considered. The basic functions of tax loading at microlevel are defined. The technique of definition of tax loading of the industrial enterprise is offered.

Key words: the tax, tax loading, payments of tax character, function of the tax loading, managing subject, design procedure of tax loading.

Становление современной налоговой системы России связано с проведением налоговых реформ, которые сопровождаются внесением значительных изменений и дополнений в законодательство. Практические преобразования неразрывно связаны с эволюционным развитием теоретической базы налогообложения. С переходом к рыночной экономике в России возникла потребность в пристальном изучении такой экономической категории, как налоговая нагрузка.

Налоговая нагрузка хозяйствующего субъекта до недавнего времени оставалась сугубо теоретическим предметом, однако с распространением на практике налогового планирования возникла потребность в информативном измерителе влияния налогообложения на финансовое положение хозяйствующего субъекта и взгляды многих современных экономистов были обращены к вопросу изучения налоговой нагрузки.

Все научные подходы к этой экономической категории можно разделить на две группы. В основе разграничения лежит принцип количества показателей, включаемых в состав налоговой нагрузки. Одни ученые-экономисты рассматривают налоговую нагрузку для конкретного налогоплательщика как долю его доходов, взимаемую в бюджет в виде налогов и сборов. При этом количественная оценка налоговой нагрузки сводится к расчету одного показателя. Показатель является универсальным, его просто рассчитать, но он су-

щественно усреднен и недостаточно информативен. Такой точки зрения в своих работах придерживаются Н. В. Миляков [1, с. 4], И. А. Майбуров [2, с. 157], В. Р. Юрченко [3, с. 27], И. И. Бабленкова [4, с. 204] и др.

Вторая группа авторов (Б. М. Сабанти [5, с. 120], А. Б. Паскачев [6, с. 342], Е. В. Чипуренко [7, с. 6] и др.) определяет налоговую нагрузку как комплексную характеристику влияния налогообложения на хозяйствующий субъект. В этом случае количественно налоговую нагрузку предлагается измерять не одним, а несколькими показателями.

Сущность налоговой нагрузки наиболее объективно раскрывает следующее определение: *налоговая нагрузка – это совокупность взаимодополняющих показателей, количественно и качественно характеризующая влияние обязательных платежей налогового характера, взимаемых в бюджетную систему Российской Федерации, на финансовое положение хозяйствующего субъекта.*

Отдельно взятые показатели налоговой нагрузки не могут составить полномасштабной картины влияния налогообложения на финансовое состояние хозяйствующего субъекта. Лишь комплексное применение таких показателей позволяет получить ясные и достоверные представления о налоговой нагрузке предприятия. Под обязательными платежами налогового характера понимаются совокупность налогов и сборов, страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования и фонд обязательного медицинского страхования (ОМС), таможенные пошлины, уплачиваемые хо-

зяйствующим субъектом, а также штрафы и пени, связанные с этими отчислениями. Следует отметить, что определение налоговой нагрузки целесообразно проводить за календарный год, при этом в расчет включаются только платежи налогового характера за анализируемый период. Штрафы и пени, начисленные по налогам и сборам предыдущего периода, не учитываются в текущем анализируемом периоде. В качестве хозяйствующего субъекта выступают юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, которые осуществляют от своего имени экономические и хозяйственные операции.

Сферы применения налоговой нагрузки в финансовом анализе предприятия достаточно широки. На микроуровне она выполняет следующие функции:

1. Используется в качестве инструмента налогового планирования; с ее помощью определяется потребность в проведении налогового планирования на предприятии, а также оцениваются результаты проведенного налогового планирования;

2. Используя отдельные показатели налоговой нагрузки, хозяйствующие субъекты определяют потенциал налоговой оптимизации, т.е. выявляют неэффективные с точки зрения налогообложения группы операций, требующих проведения налоговой оптимизации;

3. Определение налоговой нагрузки и применение законных мероприятий по ее снижению дают хозяйствующим субъектам конкурентное преимущество; дополнительно высвобожденные средства хозяйствующие субъекты направляют на развитие бизнеса и повышение конкурентоспособности своих товаров;

4. Расчет налоговой нагрузки помогает оценить инвестиционную привлекательность проектов как для хозяйствующих субъектов, так и для сторонних инвесторов. Решение о вложении средств в немалой степени зависит именно от уровня налогообложения, а значит, достоверное и объективное определение налоговой нагрузки имеет большое значение;

5. Определение налоговой нагрузки на предприятие и сопоставление ее с отраслевой налоговой нагрузкой крайне важно для финансового менеджмента компании. Такое соотношение дает возможность оценить качество налогового учета и налогового планирования на предприятии, а также уровень профессиональной подготовки специалистов компании, осуществляющих налоговый менеджмент;

6. Налоговая нагрузка также может использоваться участниками рынка ценных бумаг при формировании портфеля ценных бумаг. Сопоставление налоговой нагрузки и рыночной стоимости акций, котирующихся на бирже компаний, дает представление об эффективности хозяйственной деятельности компании.

Функции налоговой нагрузки весьма значимы, однако до сих пор ей уделяется недостаточное внимание. На практике хозяйствующие субъекты стремятся минимизировать свои налоговые платежи, не проводя полноценного налогового планирования, а значит, не определяя налоговую нагрузку. Одной из причин такой ситуации является отсутствие негромоздкой, понятной и достоверной методики определения налоговой нагрузки на производственное предприятие. В экономической литературе существует достаточно много методик расчета налоговой нагрузки. Этими вопросом занимались М. Н. Крейнина [8], Е. А. Кирова [9], А. Кадушин и Н. Михайлова [10], М. И. Литвин [11], Г. В. Девликамова [12], Е. С. Вылкова [13], Т. К. Островенко [14] и др.

Методики, предложенные данными авторами, не получили широкого применения из-за существенных недостатков: сложность расчетов, низкая информативность, ограниченный перечень включаемых в расчет видов налогов и т.п. Большинство авторов сходятся во мнении, что для определения влияния налогообложения на финансово-хозяйственную деятельность предприятия одного показателя явно недостаточно. Поэтому необходим набор показателей, наиболее объективно и всесторонне характеризующий влияние налогообложения.

В состав налоговой нагрузки входят показатели, которые по масштабности применения можно разделить на общие и частные. *Общие показатели* – это показатели, применяемые к любому хозяйствующему субъекту, независимо от его принадлежности к той или иной отрасли народного хозяйства, размера, организационно-правовой формы, региональной принадлежности, что обуславливает универсальность их применения. Эти показатели могут публиковаться и не представлять угрозы экономической безопасности хозяйствующего субъекта. Как правило, оценка налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта по общим показателям предназначена для внешних пользователей. Примером общего показателя может служить показатель, характеризующий отношение суммы платежей налогового характера к выручке от реализации. К общим показателям также относится показатель

абсолютной налоговой нагрузки, характеризующий совокупную сумму налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет. Абсолютная налоговая нагрузка включает в себя две составляющие: начисленную налоговую нагрузку и уплаченную (реализованную) налоговую нагрузку.

Частные показатели дают более детальную информацию о влиянии платежей налогового характера на отдельные виды деятельности хозяйствующего субъекта, отдельные представительства (филиалы) организации и т.п. Эти показатели представляют интерес для внутренних пользователей с позиции повышения эффективности налогового планирования, а следовательно, и конкурентоспособности. Частные показатели конфиденциальны, они представляют собой закрытую, критически важную информацию. К таким показателям, например, относится показатель налоговой нагрузки на себестоимость.

К общим показателям относятся следующие.

1. *Показатель абсолютной налоговой нагрузки* рассчитывается как совокупность обязательств налогового характера, определенных в соответствии с законодательством, по которым предприятие является плательщиком:

$$\begin{aligned} \text{НН}_A = & \text{НП} + \text{НДС} + \text{ПСФ} + \text{НИ} + \\ & + \text{ТН} + \text{ЗН} + \text{ТП} + \text{ПрН}, \end{aligned} \quad (1)$$

где НН_A – абсолютная налоговая нагрузка; НП – налог на прибыль организаций; НДС – налог на добавленную стоимость (с учетом налоговых вычетов); ПСФ – обязательные платежи в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации, а также страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве; НИ – налог на имущество организаций; ТН – транспортный налог; ЗН – земельный налог; ТП – таможенная пошлина; ПрН – прочие налоги (в состав которых могут входить акцизы, водный налог, госпошлина и др.).

Этот показатель характеризует суммарную величину платежей налогового характера, подлежащую уплате в бюджет в соответствии с действующим законодательством. В расчет показателя не включаем налоги и сборы, по которым организация выполняет функции налогового агента, так как это приводит к необоснованному увеличению показателя.

Абсолютная налоговая нагрузка на практике подразделяется на:

– налоговую нагрузку, начисленную в соответствии с правилами бухгалтерского и налогового учета без учета штрафов и пеней;

– налоговую нагрузку фактически уплаченную (реализованную), т.е. суммы налогов, перечисленные в бюджет в установленные сроки, в том числе пени и штрафы.

2. *Показатель налоговой нагрузки на доходы предприятия* отражает долю налогов в доходах предприятия:

$$\text{НН}_D = \frac{\text{НН}_A}{D}, \quad (2)$$

где НН_D – налоговая нагрузка на доход; НН_A – начисленная абсолютная налоговая нагрузка; D – доход предприятия, включающий доходы от реализации и внереализационные доходы.

Этот относительный показатель позволяет оценить долю доходов конкретного предприятия, отчуждаемую в пользу государства в виде платежей налогового характера.

3. *Показатель налоговой нагрузки на добавленную стоимость* характеризует долю налогов и иных обязательных платежей в добавленной стоимости предприятия:

$$\text{НН}_{ДС} = \frac{\text{НН}_A}{ДС}, \quad (3)$$

где $\text{НН}_{ДС}$ – налоговая нагрузка на добавленную стоимость предприятия; НН_A – начисленная абсолютная налоговая нагрузка; $ДС$ – добавленная стоимость.

Добавленная стоимость определяется как разница между выручкой от реализации (без НДС) и материальными затратами или как сумма прибыли, фонда оплаты труда и амортизации:

$$ДС = \text{Пр} + \text{ФОТ} + \text{Ам}, \quad (4)$$

где $ДС$ – добавленная стоимость; Пр – операционная прибыль до налогообложения; ФОТ – фонд оплаты труда, включающий заработную плату, ЕСН, взносы в ПФР и страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; Ам – амортизационные отчисления.

Преимуществом этого показателя является то, что он отражает влияние налогообложения на отдельный вид предпринимательской деятельности. Он может использоваться для сравнения налоговой

нагрузки предприятия с налоговой нагрузкой отрасли. В качестве базового показателя принимается добавленная стоимость, учитывающая амортизационные отчисления, которые для производственного предприятия имеют ключевое значение.

4. Показатель налоговой нагрузки на входящий денежный поток по текущей деятельности отражает соотношение величины налоговых изъятий и величины поступающих денежных средств предприятия:

$$НН_{ДП_В} = \frac{P_{НН_А}}{ДП_В}, \quad (5)$$

где $НН_{ДП_В}$ – налоговая нагрузка на входящий денежный поток; $P_{НН_А}$ – расчеты по абсолютной налоговой нагрузке, т.е. сумма фактически погашенной задолженности перед бюджетом; $ДП_В$ – входящий денежный поток по текущей деятельности.

Этот показатель целесообразно сопоставлять с показателем налоговой нагрузки на доходы (выручку) предприятия от основной деятельности. Такое сопоставление даст представление о расхождении между отражением операций в учете методом начисления и фактическим положением в расчетах предприятия.

5. Показатель налоговой нагрузки на активы предприятия характеризует соотношение величин налогов и среднегодовых активов (пассивов) предприятия. В качестве знаменателя используется среднегодовая валюта баланса:

$$НН_{А_{сргод}} = \frac{НН_А}{А_{сргод}}, \quad (6)$$

где $НН_{А_{сргод}}$ – налоговая нагрузка на активы предприятия; $НН_А$ – начисленная абсолютная налоговая нагрузка предприятия; $А_{сргод}$ – среднегодовая величина суммы внеоборотных и оборотных активов, т.е. среднегодовая валюта баланса.

6. Показатель налоговой нагрузки на чистую прибыль предприятия:

$$НН_{ЧП} = \frac{НН_А}{ЧП}, \quad (7)$$

где $НН_{ЧП}$ – налоговая нагрузка на чистую прибыль предприятия; $НН_А$ – абсолютная налоговая нагрузка; $ЧП$ – чистая прибыль предприятия.

Налоговая нагрузка на чистую прибыль показывает, во сколько раз суммарная величина налоговых обязательств отличается от прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

7. Показатель влияния налоговой нагрузки на рыночную стоимость компании. Впервые был предложен Н. Г. Верстиной в 2002 г., но не получил широкого применения, что объясняется недостаточной развитостью финансового рынка в то время. Сегодня, несмотря на мировой финансовый кризис, все большее число российских компаний прибегает к IPO и размещает свои акции на открытом рынке, что позволяет оценить рыночную стоимость компании. Поэтому расчет данного показателя становится актуальным. Расчетная формула имеет следующий вид:

$$НН_К = \frac{НН_А}{К}, \quad (8)$$

где $НН_К$ – налоговая нагрузка на капитализацию (рыночную стоимость акционерной компании); $НН_А$ – абсолютная налоговая нагрузка с учетом задолженностей; $К$ – рыночная стоимость компании (капитализация).

Показатель исчисляет «долю» налогов в рыночной стоимости компании, причем с учетом задолженности по обязательным платежам налогового характера. Представляет интерес в первую очередь для инвесторов, но не меньшее значение имеет и для менеджеров компаний.

Расчета общих показателей достаточно, чтобы выявить влияние налогообложения на предприятие в целом с учетом отраслевых и иных значимых особенностей. Статистические данные по этим показателям могут учитываться государственными органами при прогнозировании и реализации налоговой политики.

Частные показатели рассчитываются в случае необходимости более детального изучения влияния налогообложения на деятельность предприятия. Расчет этих показателей позволяет определить проблемы с точки зрения налогообложения. Частные показатели налоговой нагрузки характеризуют влияние платежей налогового характера на отдельные направления предпринимательской деятельности, с учетом особенностей осуществляемой деятельности. К особенностям производственных предприятий следует отнести фондоемкость, значительные трудозатраты и материалоемкость. К дополняющим показателям налоговой нагрузки относятся следующие показатели.

1. Показатель налоговой нагрузки на доход целесообразно дополнить показателем *налоговой выручки на выручку от реализации товаров*, т.е. от основного вида деятельности. Особенностью этого показателя является то, что в числитель вклю-

чаются налоги, относимые только к базовому показателю. Показатель налоговой нагрузки на выручку от реализации товаров собственного производства можно представить в виде формулы:

$$\text{НН}_{\text{Вр}_T} = \frac{\text{НН}_{\text{А}_T}}{\text{Вр}_T}, \quad (9)$$

где $\text{НН}_{\text{Вр}_T}$ – налоговая нагрузка на выручку от реализации товаров собственного производства; $\text{НН}_{\text{А}_T}$ – абсолютная налоговая нагрузка, связанная с производством и реализацией товаров собственного производства; Вр_T – выручка от реализации товаров собственного производства.

Показатель отражает долю платежей налогового характера в выручке от реализации товаров собственного производства.

2. Показатель налоговой нагрузки на чистые активы, наглядно демонстрирующий влияние налогообложения на способность организации к самофинансированию. Чистые активы определяются как разница между активами (стр. 190 и стр. 290 бухгалтерского баланса) и суммой долгосрочных (стр. 590) и краткосрочных (стр. 690) обязательств. Показатель рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{НН}_{\text{ЧА}_{\text{сргод}}} = \frac{\text{НН}_{\text{А}}}{\text{ЧА}_{\text{сргод}}}, \quad (10)$$

где $\text{НН}_{\text{ЧА}_{\text{сргод}}}$ – налоговая нагрузка на чистые активы; $\text{ЧА}_{\text{сргод}}$ – среднегодовая величина чистых активов; $\text{НН}_{\text{А}}$ – абсолютная налоговая нагрузка.

Налоговая нагрузка на чистые активы характеризует «долю» налогов в чистых активах, т.е. в источниках собственных средств предприятия.

3. Показатель налоговой нагрузки на расходы предприятия отражает удельный вес налогов, включаемых в состав расходов, в совокупных расходах:

$$\text{НН}_P = \frac{N_P + \text{ПН}_P}{P}, \quad (11)$$

где НН_P – налоговая нагрузка на расходы предприятия; N_P – налоги, включаемые в состав расходов; ПН_P – платежи налогового характера, относимые на расходы предприятия; P – расходы предприятия, исчисляемые как сумма себестоимости продукции, коммерческих, управленческих и прочих расходов.

Этот показатель в значительной степени характеризует уровень налоговой оптимизации на предприятии. Важно анализировать его динамику.

4. Показатель налоговой нагрузки на расходы по оплате труда. В современных экономических

условиях оплата труда может осуществляться не только в виде прямой оплаты (заработной платы), но и в виде альтернативных выплат (дивиденды, бонусы за производственные результаты, арендные платежи и т.д.). Разные варианты оплаты труда работников имеют различные условия налогообложения. На предприятии может иметь место совокупность различных вариантов таких расчетов. Поэтому необходимо рассчитывать показатель налоговой нагрузки на расходы, связанные с оплатой труда:

$$\text{НН}_{\text{ОТ}} = \frac{\sum \text{Н}_{\text{ОТ}}}{\text{ОТ}}, \quad (12)$$

где $\text{НН}_{\text{ОТ}}$ – налоговая нагрузка на оплату труда работникам предприятия; ОТ – сумма выплат работникам предприятия за выполненную работу, в том числе в виде дивидендов, арендных платежей, заработной платы и др.; $\sum \text{Н}_{\text{ОТ}}$ – сумма налогов и платежей налогового характера, уплачиваемых предприятием как налогоплательщиком и налоговым агентом, и взимаемая с выплат в пользу работников предприятия.

Числитель включает суммы страховых выплат во внебюджетные фонды (ранее известных как ЕСН), выплаты по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также налог на доходы физических лиц по различным ставкам. Знаменатель включает заработную плату, дивиденды работникам, арендные платежи и различные вознаграждения, полученные в счет вознаграждения за труд. Такое широкомасштабное включение отражает реальную ситуацию в расчетах предприятий со своими сотрудниками. Этот показатель выше фонда оплаты труда, определяемого в соответствии с правилами бухгалтерского учета, однако он более достоверно отражает ситуацию вознаграждения работников за выполняемую ими работу. Показатель позволяет оценить долю платежей налогового характера в выплатах сотрудникам, а также помогает определить возможности оптимизации налоговой нагрузки на оплату труда, что особенно важно для предприятий с большими трудозатратами.

5. Показатель налоговой нагрузки на имущество организации. В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и при-

надлежности, а также земельные участки. Согласно НК РФ, эти объекты подлежат налогообложению налогом на имущество организаций, транспортным налогом и земельным налогом, следовательно, целесообразно оценивать налоговую нагрузку на имущество организаций. Формула расчета данного показателя имеет вид:

$$НН_{и} = \frac{Н_{и} + Н_{т} + Н_{з}}{С_{т_{и,сргод}}}, \quad (13)$$

где $НН_{и}$ – налоговая нагрузка на имущество организации (основные средства); $Н_{и}$ – налог на имущество; $Н_{т}$ – транспортный налог; $Н_{з}$ – земельный налог; $С_{т_{и,сргод}}$ – среднегодовая стоимость имущества (основных средств) предприятия.

Показатель характеризует влияние налогов на основные средства предприятия с учетом территориальных особенностей, так как ставки по учитываемым налогам могут различаться в разных регионах и муниципалитетах. Он отражает долю стоимости основных средств, изымаемых в пользу государства в виде налогов. Расчет показателя налоговой нагрузки особенно важен для производственных предприятий с высокой стоимостью основных средств.

Расчет совокупности показателей налоговой нагрузки позволяет получить представление о текущем влиянии налогообложения на финансово-хозяйственную деятельность предприятия и о структуре налоговой нагрузки. По результатам расчетов следует провести оценку влияния налогообложения на предприятие и выявить возможности его оптимизации.

Полученные данные об уровне налоговой нагрузки предприятия могут быть использованы не только для целей внутрифирменного менеджмента, но и для налогового прогнозирования на макроуровне.

Воронежский государственный университет
 Бородина А. С., аспирантка
 E-mail: borodina_as@list.ru

ЛИТЕРАТУРА

1. *Миляков Н. В.* Налоги и налогообложение: учебник / Н. В. Миляков. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 509 с.
2. *Майбуров И. А.* Налоги и налогообложение / И. А. Майбуров. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 655 с.
3. *Юрченко В. Р.* Методологические аспекты расчета показателя налоговой нагрузки / В. Р. Юрченко // *Финансы и кредит.* – 2007. – № 20. – С. 25–32.
4. *Прогнозирование и планирование в налогообложении* / [под ред. И. И. Бабленкова]. – М. : Экономика, 2009. – 352 с.
5. *Финансовые аспекты экономики России* : сб. науч. тр. / [под ред. Б. М. Сабанти]. – СПб. : ГУЭФ, 2001. – Вып. 1. – 184 с.
6. *Паскачев А. Б.* Налоговый потенциал экономики России / А. Б. Паскачев. – М. : МЕЛАП, 2001. – 396 с.
7. *Чипуренко Е. В.* Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление / Е. В. Чипуренко. – М. : *Налоговый вестник*, 2008. – 464 с.
8. *Крейнина М. Н.* Финансовое состояние предприятия: методы оценки / М. Н. Крейнина. – М. : ДИС, 1997. – 223 с.
9. *Кирова Е. А.* Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты / Е. А. Кирова // *Финансы.* – 1998. – № 9. – С. 32–33.
10. *Кадушин А.* Насколько сильно налоговое бремя / А. Кадушин, Н. Мехайлова. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/taxes/how_much_taxes.shtml
11. *Литвин М. И.* Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / М. И. Литвин // *Финансы.* – 1998. – № 5. – С. 55–59.
12. *Девликамова Г. В.* Налоговый анализ как составная часть анализа хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Девликамова // *Финансы.* – 2001. – № 8. – С. 40–42.
13. *Вылкова Е. С.* Расчет налогового бремени в современных российских условиях / Е. С. Вылкова // *Налоговый вестник.* – 2002. – № 12. – С. 17–18.
14. *Островенко Т. К.* Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы / Т. К. Островенко // *Аудиторские ведомости.* – 2001. – № 9. – С. 5–9.

Voronezh State University
 Borodina A. S., Post-graduate Student
 E-mail: borodina_as@list.ru