

Е.Б. Кожевников, О.П. Осадчая

Методические аспекты определения налоговой нагрузки на интегрированную бизнес-структуру

E.B. Kozhevnikov, O.P. Osadchaya

Methods to Determine Tax Load on Integrated Business-Structure

Рассматривается методика определения налоговой нагрузки на интегрированную бизнес-структуру. Предложенная методика позволяет по-новому определить уровень налоговой нагрузки, учитывая различную отраслевую принадлежность, масштабы деятельности, различные режимы налогообложения предприятий интегрированного объединения.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, интегрированная бизнес-структура, добавленная стоимость.

Одной из важнейших и наиболее дискуссионной в теории налогообложения и практике налогового планирования является проблема расчета налогового бремени. В России налоговая нагрузка на макроуровне характеризуется долей налогов в валовом внутреннем продукте, исчисляемой на базе показателей развития экономики страны. В то же время нет единства в вопросах определения налоговой нагрузки на микроуровне – на уровне хозяйствующих субъектов (предприятий), а для интегрированных бизнес-структур данный вопрос представляется неизученным. Применяемые на практике методики отличаются друг от друга количеством налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки (включение налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и косвенных налогов), и тем, что принимается в качестве интегрального показателя, соотносимого с суммой налогов.

Для определения показателя степени влияния налогов на деятельность предприятия принято рассматривать несколько методик с определенным базисом. В данной работе все составные элементы формул, используемых в методических подходах, измеряющих тяжесть налогового бремени, имеют общие обозначения, а сами методические расчеты приведены в соответствие с учетом изменений, произошедших в законодательстве.

Методика, предложенная Министерством финансов РФ (НН), предполагает в качестве интегрального показателя использовать в расчетах выручку предприятия (или валовой внутренний продукт предприятия (ВВП)) [1].

This paper considers method of determining tax load on the integrated business-structure. The proposed method allows us to redefine the tax load taking into account a variety of industry membership, scope of activities, different tax regimes of integrated enterprise association.

Key words: tax load, integrated business-structure, added cost.

$$НН = \frac{НС}{В} \times 100\% , \quad (1)$$

где *НС* – все уплачиваемые предприятием налоги, включая НДФЛ и косвенные налоги; *В* – выручка от реализации (включая выручку от прочей реализации).

Методика предназначена для выявления доли налогов в выручке от реализации (включая выручку от прочей реализации) и характеризует налогооблагаемость продукции производства.

К недостаткам методики можно отнести то, что выручка включает, кроме доходов, материальные и приравненные к ним затраты, в том числе амортизационные отчисления. Средства, поступающие предприятиям в качестве оплаты в виде затратной части выручки, могут выступать лишь временными источниками уплаты налогов. В противном случае по истечении определенного срока такое предприятие, использующее собственные оборотные средства и амортизацию не по прямому назначению, а в основном для уплаты налогов, может обанкротиться или испытывать серьезные финансовые затруднения [2, с. 64]. А.Н. Кадушин и Н.М. Михайлова считают необходимым сопоставлять сумму налоговых платежей с добавленной стоимостью [3, с. 16]. В своей методике они предлагают рассчитывать добавленную стоимость (ДС) следующим образом:

$$ДС = В - МЗ, \text{ или} \\ ДС = АО + (ФОТ + ВП) + НДС + ПР, \quad (2)$$

где *В* – выручка от реализации (с учетом НДС);

$MЗ$ – материальные затраты; ΦOT – фонд оплаты труда (с учетом НДС); $BП$ – платежи во внебюджетные фонды; $ПР$ – прибыль организации до налогообложения; AO – амортизационные отчисления.

Авторы данной методики рассматривают отдельные элементы добавленной стоимости как источники возникновения налоговых обязательств и именно с ними связывают расчет структурных коэффициентов, используемых для расчета налоговой нагрузки, таких как удельный вес добавленной стоимости в валовой выручке (материалоемкость производства) (K_B), доля заработной платы (с начислениями) в добавленной стоимости (трудоемкость производства) ($K_{\Phi OT}$), удельный вес амортизации в добавленной стоимости (фондоёмкость производства) (K_{AO}):

$$K_B = \frac{ДС}{B}; \quad K_{\Phi OT} = \frac{(\Phi OT + BП)}{ДС}; \quad K_{AO} = \frac{AO}{ДС}. \quad (3)$$

Предложенный способ расчета налоговой нагрузки позволяет оценить налоговую нагрузку как функцию типа производства, изменяющуюся в зависимости от колебаний затрат на материальные ресурсы, оплату труда или амортизацию. Но он не учитывает влияние таких налогов, как налог на имущество, транспортный налог, платежи за пользование природными ресурсами, земельный налог.

Добавленную стоимость как базу сравнения для всех налоговых платежей предлагает использовать М.И. Литвин [4, с. 29]. Согласно его методике налоговая нагрузка рассчитывается следующим образом:

$$НН = \frac{\sum НП + \sum BП}{\sum ИС} \times 100\%, \quad (4)$$

где $\sum НП$ – сумма начисленных налоговых платежей; $\sum BП$ – сумма начисленных платежей во внебюджетные фонды; $\sum ИС$ – сумма источника средств для уплаты (добавленная стоимость как общий показатель для всех налогов).

В данной методике добавленная стоимость принимает следующий вид:

$$ДС = AO + (\Phi OT + BП) + НП + ПР, \quad (5)$$

где AO – амортизационные отчисления; ΦOT – фонд оплаты труда; $BП$ – платежи во внебюджетные фонды; $НП$ – все налоги, уплачиваемые предприятием; $ПР$ – прибыль организации до налогообложения.

Помимо общего показателя налоговой нагрузки, используются частные показатели, равные отношению всех налогов, начисленных (или уплаченных), к сумме источника средств для их уплаты. Расчет структурных коэффициентов позволяет оценить оптимальный уровень налоговой нагрузки экономического субъекта конкретной отрасли с учетом доли амортизационных отчислений, затрат на оплату труда и материальных затрат в каждом рубле созданной продукции.

Е.А. Кирова предлагает методический подход оценки уровня налоговой нагрузки, в котором соизмеримым показателем выступает вновь созданная стоимость [5, с. 31]. Сама методика предопределяет расчет абсолютной налоговой нагрузки ($АНН$) и относительной налоговой нагрузки ($ОНН$). Абсолютная налоговая нагрузка – это налоги и страховые взносы, подлежащие перечислению в бюджет и внебюджетные фонды, а также недоимка по данным платежам.

Относительная налоговая нагрузка – это отношение ее абсолютной величины к вновь созданной стоимости (BCC):

$$BCC = B - MЗ - AO + BД - BР, \\ \text{или } BCC = (\Phi OT + BП) + НП + ПР, \quad (6)$$

где B – выручка от реализации (с учетом НДС); $MЗ$ – материальные затраты; AO – амортизационные отчисления; $BД$ – внереализационные доходы; $BР$ – внереализационные расходы (без учета налоговых платежей); ΦOT – фонд оплаты труда; $BП$ – платежи во внебюджетные фонды; $НП$ – все уплачиваемые предприятием налоги и взносы; $ПР$ – прибыль организации до налогообложения.

Относительная налоговая нагрузка ($ОНН$) примет следующий вид:

$$ОНН = \frac{АНН}{BCC} \times 100\%. \quad (7)$$

Недостатком является неиспользование в расчетах НДС. Методика позволяет измерить налоговую нагрузку на конкретное предприятие, независимо от отраслевой принадлежности.

Следует отметить методику М.Н. Крейнина, в которой соотносится общая сумма налогов с финансовым результатом предприятия (т.е. с показателем чистой прибыли) [6]. Методика показывает, во сколько раз суммарная величина уплачиваемых налогов отличается от прибыли предприятия, остающейся в ее распоряжении. Она недооценивает степень влияния косвенных налогов на финансовое состояние экономического субъекта, в ее расчетах не используется НДС, и в целом она не может быть использована при убыточной деятельности предприятия.

$$НН = \frac{B - З - П_q}{B - З} \times 100\%, \quad (8)$$

где B – выручка от реализации (полные издержки и прибыль); $З$ – затраты на производство реализованной продукции без учета налогов; $П_q$ – прибыль, остающаяся в предприятии без налогов, уплачиваемых за счет нее.

Более актуальными и дискуссионными становятся вопросы определения налоговой нагрузки на интегрированные бизнес-структуры. Одна из особенностей последних состоит в том, что в их состав входят предприятия с различной отраслевой принадлежностью, масштабами деятельности, различными режимами

налогообложения. Соответственно, при разработке методического подхода измерения налоговой нагрузки на интегрированную бизнес-структуру следует учесть вышеперечисленные особенности.

Так, для промышленных предприятий оптимальной является методика расчета налоговой нагрузки, использующая в качестве интегрального показателя добавленную стоимость. Наиболее приемлемой выступает методика М.И. Литвина. Она же, при своем универсальном показателе, может быть применима и к предприятиям сферы торговли, и к предприятиям сферы сервиса, но только с условием применения ими общего режима налогообложения.

Существующие методики определения налоговой нагрузки способны комплексно оценить уровень налогообложения предприятия, применяющего общий режим налогообложения (ОРН), но не могут быть использованы в качестве оценки налоговой нагрузки при применении предприятием специального налогового режима в силу особенностей исчисления налогооблагаемой базы по единому налогу, уплачиваемому при том или ином специальном режиме налогообложения. В рамках специальных режимов налогообложения рассматриваются упрощенная система налогообложения (УСНО) и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН). Оба режима во многом схожи по механизму расчета единого налога.

Среди предлагаемых методик определения налоговой нагрузки при применении предприятием специальных режимов налогообложения можно отметить методики В.Д. Новодворского и Р.Л. Сабанина [7] и О.С. Сальковой [8]. Методика В.Д. Новодворского и Р.Л. Сабанина выявляет ожидаемую долю налогов в предполагаемых доходах и выступает в качестве оценки налоговой нагрузки при переходе на упрощенную систему с общего режима налогообложения.

$$HH_{УСНО} = \frac{(HP + UB)}{Д} \times 100\%, \quad (9)$$

где $HH_{УСНО}$ – налоговая нагрузка при применении упрощенной системы налогообложения; HP – ожидаемые налоговые расходы (без учета НДС); UB – ожидаемый показатель упущенной выгоды (величина недополученной выручки от снижения цен на величину НДС); $Д$ – сумма ожидаемого годового дохода.

Данная методика расчета налоговой нагрузки не рассматривает применение упрощенной системы в перспективе деятельности предприятия и не может быть использована при применении УСНО с объектом налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов.

О.С. Салькова также оценивает налоговую нагрузку при переходе с общего режима на упрощенную систему налогообложения. В качестве интегрального показателя она использует прибыль предприятия. На-

значение предлагаемой методики заключается в том, чтобы показать, во сколько раз суммарная величина уплачиваемых налогов отличается от расчетной прибыли предприятия в общей и упрощенной системах налогообложения.

$$HH_{УСНО} = \frac{HP}{PP_p} \times 100\%, \quad (10)$$

где $HH_{УСНО}$ – налоговая нагрузка при применении упрощенной системы налогообложения; HP – налоговые расходы (без учета НДС); PP_p – расчетная прибыль.

Данная методика так же, как и предыдущая, может быть использована при определении наиболее выгодного режима налогообложения. Она невозможна в условиях применения предприятием УСНО, так как не учитывает специфику налогообложения при применении УСНО, и связано это с присутствием расхождений бухгалтерских и налоговых правил исчисления прибыли (убытка). Она также не может быть использована при убыточной деятельности предприятия.

Представленные выше методики измерения величины налогового бремени применимы лишь для сравнения упрощенной системы с общим режимом налогообложения, и их использование в дальнейшем становится некорректным.

Использование в методике в качестве интегрального показателя дохода тоже, по нашему мнению, является не совсем корректным, потому что предприятием, а особенно входящим в интегрированную группу, с целью оптимизации налоговых выплат могут быть использованы различные варианты отсрочки платежей. С этой позиции не стоит рассматривать в качестве базиса показатель «доходы, уменьшенные на величину расходов», исчисляемый при применении как УСНО с соответствующим объектом налогообложения, так и системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН).

Самым оптимальным базовым показателем мы считаем добавленную стоимость, модифицированную на условия применения УСНО и ЕСХН:

$$ДС_{СНР} = P_{ОСН} + (ФОТ + ВП) + НП + ПР, \quad (11)$$

где $ДС_{СНР}$ – добавленная стоимость, смодифицированная на условия применения специальных режимов; $P_{ОСН}$ – расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном УСНО или ЕСХН; $ФОТ$ – начисленный фонд оплаты труда; $ВП$ – начисленные платежи во внебюджетные фонды за налоговый период; $НП$ – налоговые платежи, включая единый налог, исчисляемый при применении УСНО или ЕСХН; $ПР$ – прибыль организации до налогообложения.

В формуле вместо амортизации используется сумма расходов, направленная на приобретение основ-

ных средств, которая в налоговом учете значительно влияет на размер единого налога, уплачиваемого при применении одного из специальных режимов налогообложения.

Фонд оплаты труда, платежи во внебюджетные фонды за налоговый период и налоговые платежи, включая единый налог, исчисляемый при применении УСНО или ЕСХН, отражаются суммами начислений, а не уплаты. Формула налоговой нагрузки примет следующий вид:

$$НН_{СНР} = \frac{НС}{ДС} \times 100\%, \quad (12)$$

где *НС* – налоги, сборы и страховые взносы, подлежащие перечислению в бюджет и внебюджетные фонды, а также недоимка, пени и штрафы по данным платежам.

Изучив различные методы исчисления налогового бремени хозяйствующего субъекта, представленные в научной, учебной и публицистической печати, сделаем вывод о целесообразности использования в качестве интегрального показателя при измерении налоговой нагрузки на интегрированную структуру добавленной стоимости (*ДС_{ИБС}*). Сам показатель требует модификации, после чего примет вид:

$$ДС_{ИБС} + (АО + P_{ОСН}) + (ФОТ + ВП) + НП + ПР. \quad (13)$$

Расшифровка соответствующих элементов формулы приведена выше.

Определив общий знаменатель, к которому будет приводиться уровень тяжести налогового бремени

интегрированной группы, перейдем к количеству налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки.

Методический подход расчета налоговой нагрузки предусматривает включение общей величины обязательств перед бюджетными и внебюджетными фондами (*АНН_{ИБС}*), возникших в процессе ведения деятельности за календарный год, и представляет собой совокупность сумм, начисленных за год каждого из обязательных платежей, которые должно уплачивать интегрированное образование, вне зависимости от того, является ли оно налогоплательщиком (плательщиком) или налоговым агентом. Также в расчет включаются недоимка, пени и штрафы по данным платежам.

Показатель налоговой нагрузки на интегрированную бизнес-структуру (*НН_{ИБС}*) с учетом выражения (13) будет исчисляться следующим образом:

$$НН_{ИБС} = \frac{АНН_{ИБС}}{ДС_{ИБС}} \times 100\%. \quad (14)$$

В качестве объекта анализа эффективности предлагаемой методики была выбрана система бизнесов, интегрированных вокруг ООО «Зарница». Интегрированная бизнес-группа представляет собой объединение предприятий всей технологической цепочки производства, переработки и сбыта сельскохозяйственной продукции. Результаты методического подхода в сравнении с некоторыми методиками расчета показателя налоговой нагрузки предприятия представлены в таблице.

Результаты расчетов показателя налоговой нагрузки интегрированной группы «Зарница» в сравнении некоторых методик

Показатель	ООО «Зарница» (ОРНО)	ООО «ТТК» (УСНО, с объектом доходы)	ООО «ЗЕРНО-СОЮЗ» (ЕСХН)	Интегрированная группа
Интегральный показатель по методике Минфина РФ (<i>B</i>)	214698695	1036481	15427809	231162985
Величина налоговой нагрузки по методике Минфина (<i>НН</i>)	12,09	16,64	0,20	11,32
Интегральный показатель по методике М.И. Литвина (<i>ДС</i>)	44951450,54	966676,91	5922367,06	51840494,51
Величина налоговой нагрузки по методике М.И. Литвина (<i>НН</i>)	57,76	17,84	0,52	50,48
Интегральный показатель по методике Е.А. Кировой (<i>ВСС</i>)	40694178,68	1018238,62	5848745,55	47561162,85
Величина налоговой нагрузки по методике Е.А. Кировой (<i>НН</i>)	63,94	16,94	0,52	55,13
Интегральный показатель по авторской методике (<i>ДС_{ИБС}</i>)	45005854,68	966676,91	7855637,06	53828168,65
Величина налоговой нагрузки по авторской методике (<i>НН_{ИБС}</i>)	57,81	17,84	0,39	48,71

Представленные в таблице расчеты демонстрируют сходство показателей авторской методики расчета налоговой нагрузки с методиками М.И. Литвина, Е.А. Кировой, но в них нет явной практической полезности при измерении налоговой нагрузки на интегрированную структуру в условиях современного развития и реформирования налоговой системы стра-

ны. Предлагаемый подход позволяет оценить прежде всего реальную налоговую нагрузку интегрированного объединения и его участников, проанализировать ее, оптимизировать пути и способы более или менее равномерного распределения ее внутри интегрированной группы и оценивать эффективность процесса налогового планирования.

Библиографический список

1. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : Приказ ФНС РФ от 30.05.2007 №ММ-3-06/333@ (ред. от 22.09.2010).
2. Налоговый менеджмент : учеб. пособие / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко. – М., 2008.
3. Кадушин А.Н., Михайлова Н.М. Насколько сильно налоговое бремя в России (попытка количественного анализа) // Финансы. – 2005. – №7.
4. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. – 1998. – №5.
5. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. – 1998. – №9.
6. Бородин В.А., Малахов П.В. Налоговая нагрузка как составляющая финансовой устойчивости предприятия // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №32.
7. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Оценка налоговой нагрузки при переходе на упрощенную систему налогообложения // Финансы. – 2004. – №6.
8. Смирнова С.М. Анализ целесообразности применения упрощенной системы налогообложения торговыми предприятиями // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. – 2007. – №4.