

ОБЗОР ОФИЦИАЛЬНЫХ МЕТОДИК РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ПРЕДПРИЯТИЙ

И. Ю. Игнатьев

Санкт-Петербургский государственный экономический университет

Поступила в редакцию 23 августа 2016 г.

Аннотация: в статье представлены обобщение и критический анализ методик расчета величины налоговой нагрузки предприятий, утвержденных органами государственной власти. Дана краткая характеристика каждой методики, рассматривается возможность применения их в системе налогового менеджмента организаций. Особое внимание уделено отдельным моментам, вызывающим дискуссии в научных кругах.

Ключевые слова: налоги, официальные методики, налоговая нагрузка, налоговое бремя, налоговый менеджмент.

Abstract: the article presents a synthesis and critical analysis of the methods of calculating the value of the tax burden of enterprises approved by the state authorities. Gives a brief description of each method, the possibility of using them in the system of tax management. Particular attention is given to specific points, causing debate in scientific circles.

Key words: taxes, official methods, the tax burden, the tax burden, tax management.

В условиях экономического кризиса, дефицита денежных средств в государственном бюджете и, как следствие, ужесточения налогового контроля исследование собственной налоговой нагрузки приобретает для хозяйствующих субъектов особую актуальность. Результаты такого исследования помогут выявить потенциальные направления оптимизации налоговых издержек, минимизировать налоговые риски и тем самым получить дополнительные финансовые ресурсы для поддержания платежеспособности и конкурентоспособности на рынке. Периодический расчет показателя налоговой нагрузки позволит оценить эффективность мероприятий налогового менеджмента, а сравнение своих показателей со среднеотраслевыми покажет риск привлечения внимания со стороны налоговых органов к деятельности компании.

Законодатели довольно часто вносят различные изменения в налоговое законодательство. Рассчитать возможные финансовые последствия нововведений можно с помощью показателя налоговой нагрузки. Методика

расчета должна давать возможность изменять значения отдельных факторов и сравнивать результаты при разных вариантах налогообложения.

В специальной литературе учеными предлагается множество различных подходов к исчислению величины налоговой нагрузки предприятия. На законодательном уровне также не существует единой универсальной методики. В данной статье проведем критический обзор нескольких официальных методик¹, а также исследуем их на предмет пригодности использования в управленческих целях компаний.

Сравнительная характеристика отобранных для анализа официальных методик определения налоговой нагрузки на предприятие представлена в таблице. Налоговая нагрузка в большинстве методик представляет собой относительный показатель, коэффициент, в числителе которого – различные обязательные платежи налогового характера, в знаменателе – доход компании. Применяются как общие, так и частные показатели налоговой нагрузки по отдельным налогам.

Рассмотрим подробнее каждую из методик, выделив в них наиболее дискуссионные моменты.

¹ Под официальными здесь понимаются методики, утвержденные нормативными и иными актами государственных и муниципальных органов власти.

© Игнатьев И. Ю., 2016

Сравнительная характеристика официальных методик определения налоговой нагрузки на предприятие

Документ, утвердивший формулу расчета	Числитель формулы	Знаменатель формулы
Письмо Минфина РФ от 13.08.1996 г. № 04-01-15	Сумма всех начисленных налогов и налоговых сборов, в том числе во внебюджетные фонды	Сумма выручки от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества и выручки от аренды с НДС
Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ	Подлежащие уплате федеральные налоги (за исключением акцизов, НДС) и взносы во внебюджетные фонды (за исключением ПФ РФ)	—
Федеральный закон от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ	Подлежащие уплате федеральные налоги (за исключением акцизов, НДС) и взносы во внебюджетные фонды (за исключением ПФ РФ)	—
Постановление Правительства РФ от 23.06.2006 г. № 391	Сумма начисленных налогов и сборов за исключением сумм акцизов и НДС, взносов в Пенсионный фонд РФ	Выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, размер которых определяется в соответствии с правилами бух. учета
Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@	Сумма уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов (без страховых взносов)	Оборот (выручка) организации по данным Росстата
Письмо ФНС России от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722	Сумма исчисленного налога на прибыль (стр. 180 листа 02 декларации по налогу на прибыль)	Сумма доходов от реализации и внереализационных доходов (сумма строк 010 и 020 листа 02 декларации по налогу на прибыль)
Письмо ФНС России от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722	Сумма НДС, исчисленного к уплате (стр. 040 раздела 1 декларации по НДС)	Налоговая база по НДС (сумма гр. 3 строк 010, 020, 030, 040, 050, 060, 070, 080 раздела 3 декларации по НДС)
Письмо ФНС России от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722	Сумма исчисленных к уплате в бюджет налога на прибыль, НДС, НДСПИ, акцизов, водного налога, платежей за пользование природными ресурсами, налога на имущество, транспортного, земельного налога	Выручка из Отчета о финансовых результатах

Методика, предложенная Министерством финансов РФ в письме от 13.08.1996 г. № 04-01-15, предполагает при расчете налоговой нагрузки учитывать подоходный налог (ныне – НДФЛ), а также платежи в государственные внебюджетные фонды [1]. Отдельные исследователи, также рекомендуя использовать НДФЛ для расчета налогового бремени, объясняют это тем, что суммы НДФЛ оказывают прямое влияние на финансовый результат предприятия, так как относятся на его расходы. В свою очередь все расходы покрываются выручкой от реализации товаров (работ, услуг) [2, с. 15]. Однако мы разделяем позицию ученых, исключающих НДФЛ из расчета, поскольку бремя уплаты этого налога лежит на сотрудниках, а хозяйствующие субъекты при этом выступают в роли налоговых агентов, а не налогоплательщиков. Включение в расчет налоговой нагрузки платежей во внебюджетные фонды, на наш взгляд, некорректно, поскольку в настоящее время они не входят в систему налогов РФ.

Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ в целях стимулирования инвестиционной деятельности в Российской Федерации гарантирует инвесторам защиту от изменений в законодательстве, ухудшающих налоговый режим. Суть так называемой «стабилизационной дедушкиной оговорки», закрепленной данным Законом, заключается в следующем: новые нормативные правовые акты не применяются в отношении инвесторов в течение срока окупаемости инвестиционного проекта в случае, если такие нормативные акты приводят к увеличению совокупной налоговой нагрузки на деятельность инвесторов по сравнению с той налоговой нагрузкой, которая действовала на день начала финансирования инвестиционного проекта [3]. Совокупная налоговая нагрузка определяется в абсолютной величине. Данный подход представляет определенную ценность для целей управления денежными потоками компании, так как позволяет прогнозировать сумму налоговых платежей в зависимости от таких факторов, как коли-

чество налогов, налоговая ставка, размер налоговой базы. Вместе с тем абсолютный показатель не дает возможности проводить сравнительный анализ за разные периоды времени в своей компании или с другими компаниями отрасли, а также делать вывод, насколько данная величина налоговых обязательств является приемлемой в масштабах бизнеса.

Федеральный закон от 09.07.1999 № 160-ФЗ по содержанию схож с предыдущим Законом и регулирует отношения, связанные с государственными гарантиями прав иностранных инвесторов при осуществлении ими инвестиций на территории Российской Федерации [4]. Методический подход к расчету налоговой нагрузки абсолютно идентичен предыдущему.

Подобные упомянутым гарантии предоставляет отдельной категории инвесторов – резидентам Особой экономической зоны в Калининградской области – Федеральный закон от 10.01.2006 г. № 16-ФЗ [5]. Расчет совокупной налоговой нагрузки осуществляется такими инвесторами по формуле, утвержденной Постановлением Правительства России от 23 июня 2006 г. № 391. Методика предписывает не включать в расчет налог на добавленную стоимость и акцизы [6]. Некоторые экономисты, солидарные с таким подходом, утверждают, что косвенные налоги не оказывают никакого влияния на финансовое состояние организации и величину ее прибыли, так как включаются в цену товаров и тем самым перекладываются на покупателей. Получается, при увеличении ставки косвенного налога продавец непременно повысит цену товара на такую же величину, чтобы сохранить прежний уровень прибыли. С другой точки зрения, не у всех предприятий в подобной ситуации имеется возможность полностью перекладывать налог на покупателя [7]. У производителей товаров народного потребления, которым легко можно найти заменители, такой возможности нет, поскольку рост цены спровоцирует падение спроса на товар. Некоторая возможность существует у монополистов: поставщиков энергии, газа, нефтепродуктов, услуг по железнодорожным перевозкам. Таким товарам и услугам не найти замену, однако можно снизить их потребление, тем самым сокращая выручку продавцов.

Стоит отметить и тот факт, что обязательство по уплате НДС возникает обычно в момент отгрузки товара, поэтому срок уплаты налога может наступить до того, как поступят денежные средства от покупателя. Тогда некоторым предприятиям для осуществления налоговых платежей приходится привлекать заемные средства.

Таким образом, косвенные налоги существенно влияют на финансовый результат предприятия, и их следует учитывать при расчете налоговой нагрузки. Причем суммы НДС, начисленные к уплате с реализации и с импорта, необходимо увеличить на суммы восстановленного налога и уменьшить на суммы возмещенного из бюджета.

Приказом от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ Федеральная налоговая служба утвердила Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок, согласно которой налогоплательщик включается в план выездных проверок, если уровень его налоговой нагрузки ниже среднеотраслевого [8]. Методика, утвержденная данным Приказом, единственная из рассматриваемых предлагает использовать для расчета налогового бремени сумму уплаченных, а не начисленных за период налогов. Такой порядок расчета, по нашему мнению, некорректен, поскольку уплаченные налоги не отражают реального объема налоговых обязательств. Срок уплаты любого налога наступает по окончании налогового периода возникновения налоговой базы. Следовательно, в расчет налоговой нагрузки за определенный период попадают суммы налогов, относящиеся к деятельности организации в предыдущем периоде, и не попадают – относящиеся к расчетному периоду. Тем не менее в целях оценки риска привлечения внимания налоговых органов к деятельности компании полезно иметь в арсенале инструментов налогового планирования и такую методику.

В Письме от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722 ФНС России разъясняет порядок подготовки и проведения налоговых комиссий по легализации налоговой базы, а также критерии отбора налогоплательщиков для приглашения на заседание такой комиссии. В частности, подозрение в недобросовестности вызывают компании с низкой (менее 3 % – у производственных компаний и менее 1 % – у торговых) налоговой нагрузкой по налогу на прибыль, рассчитываемой как отношение начисленного налога к общей сумме доходов от реализации и внереализационных доходов согласно декларации по налогу на прибыль. В отношении отобранных налогоплательщиков инспекторы проводят анализ уровней общей налоговой нагрузки и нагрузки по НДС. Общий показатель представляет собой отношение суммы всех исчисленных налогов, в том числе косвенных, за исключением НДС/ФЛ, к выручке по бухгалтерскому учету [9]. Данный метод расчета, по нашему мнению, наилучшим образом разрешает все спорные моменты, о которых было упомянуто в данной статье. Кроме того, оправдано

использование в качестве интегрального показателя в знаменателе формулы выручки по данным бухгалтерского учета, поскольку именно в бухгалтерском, а не в налоговом учете отражается реальный финансовый результат компании. Представляется целесообразным к выручке прибавлять доходы от участия в других организациях, проценты к получению и прочие доходы, ведь эти доходы также являются частью финансового результата.

Итак, анализ перечисленных в таблице официальных методик определения налоговой нагрузки организаций показал различия в следующих ключевых моментах: перечень обязательных платежей, включаемых в расчет; их состояние (начисленные или уплаченные); способ определения дохода. Вместе с тем контролирующие органы имеют единое представление об экономической сущности налоговой нагрузки как изъятии части дохода организации посредством обязательных платежей в пользу государства. Каждая из методик предназначена для определенной цели, и ни одна из них, по мнению автора, не подходит в чистом виде для целей внутреннего аудита налогового бремени компании. Однако наиболее приемлемой можно признать методику, предложенную Федеральной налоговой службой в Письме от 17.07.2013 г. № АС-4-2/12722.

ЛИТЕРАТУРА

1. О программе изучения налогового бремени на отдельных предприятиях и в организациях различных форм собственности, размеров и видов деятельности : письмо Минфина РФ от 13 августа 1996 г. № 04-01-15. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Жернаков С. А. Налоговая нагрузка : критерий оценки налоговых рисков и экономическая сущность / С. А. Жернаков // Налоги и финансовое право. – 2010. – № 6. – С. 14–24.
3. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений : федер. закон от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об иностранных инвестициях в Российской Федерации : федер. закон от 9 июля 1999 № 160-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 10 января 2006 г. № 16-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала финансирования резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины : постановление Правительства РФ от 23 июня 2006 г. № 391. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Коростелкина И. А. Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов / И. А. Коростелкина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 32. – С. 41–51.
8. Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы : письмо ФНС России от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12722. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Санкт-Петербургский государственный экономический университет

Игнатьев И. Ю., аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

E-mail: epselent@yandex.ru

Тел.: 8-911-388-62-22

*St. Petersburg State University of Economics
Ignatev I. U., Post-graduate Student of the
Accounting, Analysis and Audit Department
E-mail: epselent@yandex.ru
Tel.: 8-911-388-62-22*