

МЕТОДИКА РАСЧЕТА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ПРЕДПРИЯТИЕ

Кетова Е.А.

Научный руководитель – к.э.н., доцент Бутакова Н.М.

Сибирский федеральный университет

В Российской Федерации не существует единого термина, который бы характеризовал влияние налоговой системы на хозяйственную деятельность предприятия и его финансовое состояние. Вместо него применяются следующие понятия: "налоговая нагрузка", "налоговое бремя", "совокупное налоговое изъятие", "налоговый пресс", "бремя обложения", которые, по сути, как замечено некоторыми авторами имеют сходные по смыслу значения, но различные оттенки лексического толкования.

Налоговая нагрузка - обобщенная количественная и качественная характеристика влияния обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации на финансовое положение предприятий-налогоплательщиков.

В связи с тем, что состав налоговых инструментов, применяемых государством, меняется и зависит от особенностей его экономической политики на определенном временном интервале, то налоговая нагрузка также меняется и определяется как перечень обязательных платежей, так и особенностями их исчисления и уплаты.

В настоящее время в Российской Федерации не разработано общепринятой методики исчисления не только абсолютной, но и относительной величины налоговой нагрузки предприятий. Известны методы определения налогового потенциала, уровня налоговой нагрузки населения, эффективной налоговой ставки, доли налогов в ВВП, исчисляемые на базе основных показателей экономики страны и характеризующие налоговую нагрузку на макроуровне. В то же время нет единого мнения в отношении методологии определения этого показателя на микроуровне, то есть на уровне организаций. В научной литературе встречаются методики определения налоговой нагрузки на экономические субъекты, которые различаются использованием того или иного количества налогов, включаемых в расчет, а также определением базового показателя деятельности предприятия, с которым соотносится сумма налогов.

Методика расчета налоговой нагрузки должна содержать общий подход к количественной и качественной оценке влияния обязательных платежей на финансовое состояние предприятия и не должна зависеть от особенностей процесса налогообложения, особенностей построения той или иной налоговой системы. Цель методики - дать возможность сравнения тяжести налогового бремени как для предприятий, действующих в условиях одной налоговой системы, так и для предприятий, находящихся в разных налоговых системах, то есть в условиях разных стран.

При этом сложность создания унифицированного подхода возрастает в связи с тем, что внутри каждой налоговой системы существуют несколько вариантов (режимов) налогообложения в зависимости от условий и характера деятельности предприятия, в частности от разной отраслевой принадлежности, масштабов деятельности, организационно-правовых форм и т.д. Налоговая нагрузка предприятия зависит от множества факторов, в число которых входят виды хозяйственной деятельности и формы ее осуществления, налоговый режим, организационно-правовая форма предприятия, особенности ведения налогового и бухгалтерского учета, закрепленные в учетной политике предприятия. Каждый фактор имеет варианты значения, выбор которых зависит от законодательно установленных ограничений. В.С. Занадворовым введен термин "налоговое поле", под которым понимается перечень обязательных платежей в бюджетную систему.

Методика расчета налоговой нагрузки должна дать предприятию возможность сравнения вариантов и изменения величины налоговой нагрузки через выбор совокупности данных факторов, добиваясь ее оптимального значения. Имея вариант налогового поля, основанный на анализе данных прошлых лет действующего предприятия или на прогнозных данных для вновь создаваемого предприятия, последовательно изменяя значения отдельных факторов в рамках законодательно допустимого предела, можно сравнивать результаты хозяйственной деятельности при разных вариантах налогообложения.

Для действующего предприятия анализ данных о налоговой нагрузке за прошедшие годы служит основой для принятия обоснованных управленческих решений в будущем. Наличие налогового поля предприятия позволяет спрогнозировать налоговую нагрузку на финансовый результат и денежные потоки при изменении условий хозяйственной деятельности. Для вновь создаваемого предприятия расчет налоговой нагрузки планируемой хозяйственной деятельности позволяет оценить ее перспективность. Методика расчета налоговой нагрузки предусматривает определение общей величины налоговых обязательств, возникших в процессе ведения деятельности за календарный год, и представляет собой совокупность сумм, начисленных за год каждого из обязательных платежей в составе налогового поля, которые должно уплачивать предприятие в бюджетную систему.

Сумма обязательств по каждому из платежей, возникших за период, отражается в бухгалтерском учете предприятия на счетах 68 "Расчеты по налогам и сборам" и 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Кредитовые обороты по данным счетам возникают в результате операций "начисления", то есть периодического отражения в бухгалтерском учете исчисленных сумм обязательных платежей в составе налогового поля предприятия. В соответствии с нормами налогового законодательства у предприятия могут возникнуть два типа обязательств по налогам: обязательства налогоплательщика и обязательства налогового агента.

Общая сумма возникших обязательств в бюджетную систему в течение года включает обязательства налогоплательщика и обязательства, возникшие вследствие исполнения предприятием функций налогового агента. Этот комплексный показатель является количественной характеристикой налогового поля, и его можно представить в виде следующей совокупности:

$$HO_{\text{начисл}} = (HO_1, HO_2 \dots HO_n) + (HOA_1, HOA_2 \dots HOA_N) ,$$

где, $HO_1, HO_2 \dots HO_n$ - суммы начисленных за год обязательных платежей, налогоплательщиком которых является предприятие в соответствии с его налоговым полем, возникших в процессе ведения хозяйственной деятельности;

$HOA_1, HOA_2 \dots HOA_N$ - суммы начисленных обязательных платежей к выплате в течение года, возникших у предприятия при исполнении функций налогового агента.

Календарный год принят в бухгалтерском учете в качестве основного отчетного периода при расчете финансового результата и оценки эффективности хозяйственной деятельности предприятия. При этом важно не только определить общую сумму налогов, возникших за год деятельности предприятия, но и влияние налогообложения на полученный финансовый результат.

В пределах календарного года периодичность бухгалтерских операций начисления налогов определяется налоговым законодательством, связана с понятиями налогового и отчетного периодов для целей налогообложения и зависит от порядка исчисления каждого налога, установленного соответствующей главой НК РФ. Налоговый период является "конечным" периодом для определения окончательной величины обяза-

тельств предприятия по конкретному налогу. Длительность налогового периода установлена для каждого налога. Минимальный налоговый период равен месяцу, максимальный налоговый период составляет календарный год, что совпадает с длительностью основного отчетного периода в бухгалтерском учете. По итогам года можно получить сопоставимые величины годового финансового результата и окончательной суммы всех налогов, возникших за год ведения хозяйственной деятельности.

Большинство методик расчета налоговой нагрузки нацелены на предложение универсального показателя налоговой нагрузки экономического субъекта, позволяющего сравнивать уровень налогообложения в различных отраслях, но влияние отдельных налогов на хозяйственную деятельность предприятия настолько различно, что вряд ли, по нашему мнению, целесообразно сводить оценку их влияния к расчету единого интегрального показателя.

Так, возникновение налоговых обязательств при выполнении функций налогового агента не затрагивает процедуру расчета прибыли (убытка) предприятия. Обратные возмещаемые налоги - НДС и акциз - не участвуют в формировании финансового результата. Некоторые налоги, начисленные за отчетный период, влияющие на прибыль предприятия и определяющие эффективность его деятельности, могут повлиять на финансовые результаты не того периода, когда возникли данные обязательства предприятия перед государством, а последующих периодов. Примером могут быть обязательные платежи, учитываемые в составе себестоимости продукции, которые повлияют на финансовый результат после продажи готовой продукции.

Таким образом, об оценке влияния возникших налоговых обязательств на финансовый результат можно говорить только в отношении тех обязательных платежей, которые формируют статьи доходов и расходов предприятия. При этом необходимо установить характер влияния каждого вида обязательных платежей на соответствующие показатели хозяйственной деятельности предприятия, периодичность их возникновения и отражения в учете предприятия в течение календарного года и определить причины, приводящие к возникновению данных обязательств и определяющие их величину.

Периодичность возникновения (начисления) налоговых обязательств, а также периодичность их погашения различны для разных налогов в течение календарного года. Методика расчета налоговой нагрузки должна отдельно рассматривать влияние налоговой нагрузки на две стороны деятельности предприятия. С одной стороны, необходимо оценить, как отражаются налоговые обязательства предприятия на финансовых результатах его деятельности. С другой стороны, следует определить влияние процесса погашения налоговых обязательств на денежные потоки предприятия. Момент "возникновения", то есть момент начисления налога в учете, например в качестве одной из статей затрат, - это одновременно и момент отражения налоговых обязательств, которые имеют законодательно установленные сроки уплаты. В этом случае возникает необходимость оценки влияния налогов не только на результаты хозяйственной деятельности, но и на денежный поток предприятия. При прогнозировании денежных потоков предприятие должно обладать точным графиком налоговых платежей для формирования денежного бюджета. Пропуск сроков налоговых платежей, в том числе по причине недостаточности денежных средств на определенную дату, приводит к потерям предприятия как минимум в сумме пени. Возможны и иные осложнения хозяйственной деятельности, в том числе такие обеспечительные меры, предпринятые налоговыми органами, как приостановление операций по банковским счетам, которые могут повлечь негативные последствия в виде дополнительных потерь.

Различны не только периоды возникновения и погашения налоговых обязательств в хозяйственной деятельности предприятия, но и суммы начисленных обязательств и обязательств к погашению (к выплате) за этот же период по одному и тому же обяза-

тельному платежу в составе налогового поля предприятия. При анализе влияния сумм налогов на денежные потоки предприятия должен учитываться тот факт, что по некоторым налогам величина начисленного обязательства по кредиту счета 68 (69) будет уменьшаться за счет налоговых вычетов, применение которых предусмотрено налоговым законодательством в порядке исчисления того или иного налога к уплате. Примером являются порядок исчисления НДС, процедура исчисления акцизов к уплате, порядок исчисления взносов во внебюджетные фонды, где в качестве вычета рассматриваются суммы взносов по обязательному социальному страхованию и расходы, произведенные предприятием на цели обязательного социального страхования. Суммы налоговых вычетов, так же как и суммы налоговых обязательств, возникают в процессе хозяйственной деятельности и накапливаются на счетах бухгалтерского учета до появления у налогоплательщика права на их применение, связанного с соблюдением ряда обязательных условий налогового законодательства. Таким образом, методика расчета налоговой нагрузки в качестве отдельного объекта должна рассматривать налоговые вычеты, значение которых проявляется при оценке влияния налоговой системы на денежные потоки предприятия.

В методическом подходе, когда отдельно рассчитывается налоговая нагрузка на финансовый результат и на денежные потоки предприятия, разрешается спорная проблема о включении в расчет косвенных налогов и обязательных платежей предприятия при исполнении им функции налогового агента. Все выплаты предприятия в бюджетную систему должны рассматриваться при расчете налоговой нагрузки на денежные потоки вне зависимости от того, является ли предприятие налогоплательщиком (плательщиком) или налоговым агентом, и, соответственно, вне зависимости от того, влияют ли обязательства по данным платежам в момент их начисления (возникновения) на финансовый результат предприятия.

Количественная оценка налоговой нагрузки на денежные потоки предприятия будет определяться следующей системой показателей:

$$НО_{\text{упл}} = ((НО_1, НО_2 \dots НО_n) + (НОА_1, НОА_2 \dots НОА_N) - (НВ_1, НВ_2 \dots)),$$

где, $НО_1, НО_2 \dots НО_n$ - суммы начисленных обязательных платежей к выплате в течение отчетного года, налогоплательщиком (плательщиком) которых является предприятие в соответствии с вариантом налогового поля;

$НОА_1, НОА_2 \dots НОА_N$ - суммы начисленных обязательных платежей к выплате в течение года, возникших у предприятия при исполнении функций налогового агента;

$НВ_1, НВ_2 \dots$ - суммы налоговых вычетов, право на применение которых возникло у предприятия в отчетном году.

Таким образом, для расчета налоговой нагрузки предприятия значимыми являются следующие показатели, возникающие в хозяйственной деятельности в связи с процессом налогообложения:

- суммы начисленных обязательств предприятия по обязательным платежам в бюджетную систему при исполнении обязанностей налогоплательщика;
- суммы начисленных обязательств предприятия по обязательным платежам в бюджетную систему при исполнении обязанностей налогового агента;
- суммы налоговых вычетов по обязательным платежам, образующиеся в процессе хозяйственной деятельности и приводящие к уменьшению суммы начисленных обязательств по налогам до величины обязательств к погашению.

Построение графика начисления обязательных платежей необходимо для определения суммарной годовой величины каждого из начисленных за календарный год налогов. Это позволит проанализировать динамику налоговых обязательств по каждому налогу не только в рамках года, но и сравнить изменение суммарных налоговых обязательств по годам, и выявить причины изменений.

Для того чтобы определить налоговую нагрузку сумм начисляемых в течение года налоговых обязательств на финансовые результаты, следует установить взаимосвязь возникших обязательств с основными показателями хозяйственной деятельности предприятия. Для каждого обязательного платежа должна быть установлена схема его влияния на финансовый результат и оценено в количественном выражении это влияние с момента начисления каждой суммы налога до момента его отражения на счетах финансовых результатов, в том числе в составе показателей расходов.

Взаимосвязь налоговых обязательств и финансового результата устанавливается в бухгалтерском учете посредством начисления каждого из налогов на соответствующий счет, где накапливается информация о конкретном показателе хозяйственной деятельности предприятия. Сумма начисленного налога является одной из составляющих данного показателя. Например, суммы налога на имущество организаций принято начислять на счет 91 "Прочие доходы и расходы", что означает непосредственное участие данного налога в формировании финансового результата отчетного периода, в котором произошла операция его начисления.

Но не вся сумма возникших у предприятия налоговых обязательств участвует в формировании финансового результата данного периода. Поэтому некорректно при расчете налоговой нагрузки сопоставлять общую сумму налоговых обязательств с величиной финансового результата и величиной показателей, сформировавших финансовый результат, а именно суммой выручки и/или расходов.

Например, платежи во внебюджетные фонды, исчисленные на сумму заработной платы работников основного производства, отражаются в качестве одной из статей затрат при формировании производственной себестоимости продукции (работ, услуг). От положений учетной политики организации, определяющих состав используемых затратных счетов и порядок их ежемесячного закрытия, зависит, в каком отчетном периоде и в какой сумме начисленный единый социальный налог повлияет на финансовый результат. Кроме того, важное значение имеют и особенности хозяйственной деятельности предприятия, такие как наличие незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе.

Таким образом, оценка влияния налоговых обязательств на результаты деятельности предприятия в бухгалтерском учете должна производиться отдельно для каждого налога с учетом совокупности норм бухгалтерского и налогового законодательства.

Следовательно, для анализа налоговой нагрузки необходимо выявить на каждом этапе хозяйственной деятельности предприятия операции или объекты, приводящие к появлению налоговых обязательств у предприятия, назовем их места появления налогов. Это позволит рассчитать общую сумму возникших у предприятия за отчетный период налоговых обязательств, которая должна быть уплачена в определенные налоговым законодательством сроки. Однако информации об общей сумме налоговых обязательств недостаточно для сравнения предприятий, видов деятельности, отдельных операций; помимо этого должен быть определен характер влияния конкретных налогов на финансовое состояние предприятия и на финансовый результат периода.