

**ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНЫХ СУЩЕСТВУЮЩИХ
МЕТОДИК РАСЧЕТА НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ
СУБЪЕКТОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Л. В. Демко

*учреждение образования "Витебский
государственный технологический
университет"*

Экономику любого государства на различных стадиях развития сложно представить без такой важной составляющей, как налоги.

Налоги в экономике отражают состояние всех социально-экономических сфер жизни общества и конкретные историко-экономические условия жизни граждан и государства в целом.

Говоря о связи государства и налогообложения, нельзя не сказать о категории налогового бремени (налоговый гнет).

Выражение "налоговое бремя", или "тягость налогов", или "податное давление" и т.п. появилось в самых первых текстах, в которых речь шла о налогах, но его наполнение реальными количественными оценками можно отнести ко времени окончания Первой мировой войны, когда расчеты по межсоюзнической задолженности и репарационные платежи потребовали сопоставления общего уровня обложения в разных странах. Для таких межгосударственных сопоставлений чаще всего и используется показатель налогового бремени.

Под налоговым бременем обычно понимают долю доходов, которая уплачивается государству в форме налогов и платежей налогового характера. Такое определение весьма расплывчато, поскольку не говорит, о каких доходах идет речь: это может быть национальный доход государства и доход предприятия, доход работника и доход его семьи и т.д.

Можно выделить три основных субъекта, исчисление налогового бремени для которых имеют свои особенности: это государство, предприятие и граждан.

С точки зрения расчета показателя налогового бремени на уровне государства все достаточно ясно. Общепринятым показателем на макроуровне является доля налогов в ВВП. При этом в обороте находится целый ряд его модификаций: доля бюджетных налогов в ВВП, доля чистых (без социальных платежей) налогов в ВВП и др.

При расчете налоговой нагрузке конкретного человека, гражданина тоже значительных проблем не возникает. Показателем налогового бремени может стать доля налогов (например, подоходного налога, отчислений в фонд социальной защиты населения, налога на землю и т. д.) в сумме заработной платы и прочих доходов.

Если же рассматривать проблему налогового обременения предприятий, то, к сожалению, приходится признать, что поиск показателя бремени на этом уровне связан с неразрешимой проблемой. Казалось бы, и доход, и налоги предприятия полностью и точно определены, однако при ближайшем

рассмотрении их соотношение нельзя принимать за сколь-нибудь надежную характеристику действительного бремени. Дело в том, что в этой ситуации мы сталкиваемся с явлением, которого практически не существует для человека или государства в целом, но которое имеет колоссальное значение для налогообложения предприятия. Это - переложение налогов.

Данный вопрос настолько существенен, что некоторые исследователи видят в нем "наиболее важный пункт всей финансовой науки" (Ф. Нитти). Процессу переложения налогов посвящена обширная литература, где основное место занимают тогие логические рассуждения и абстрактные схемы, в том числе современные математические модели, которые представляют собой интересный иллюстрированный материал, но не дают конкретных цифровых выводов практического плана.

Независимо от цели оптимизации налогообложения, этот процесс должен начинаться с оценки налогового бремени экономического субъекта.

Для оценки налогового бремени экономического субъекта в научной литературе встречается несколько методик. Различие методик проявляется в использовании того или иного количества налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также определении интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов.

Основная идея каждой из методик состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки экономического субъекта универсальным, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в различных отраслях народного хозяйства. Каждая из методик также учитывает влияние изменения числа налогов, налоговых ставок и льгот на уровень налогообложения экономического субъекта. В этом и проявляется практическая ценность различных методик.

Рассмотрим некоторые из них.

1. Первая рассматриваемая методика определения налоговой нагрузки экономического субъекта, предлагает оценивать тяжесть налогового бремени отношением всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации:

$$НБ = \frac{N_{\text{общ}}}{B_{\text{общ}}} * 100\%$$

где НБ — налоговое бремя;

$N_{\text{общ}}$ — общая сумма налогов;

$B_{\text{общ}}$ — общая сумма выручки от реализации.

Показатель налогового бремени, рассчитанный по данной методике, позволяет определить долю налогов в выручке от реализации, однако он не характеризует влияние налогов на финансовое состояние экономического субъекта, поскольку не учитывает структуру налогов в выручке от реализации.

2. Методика определения налоговой нагрузки, предполагающая сопоставление налога и источника его уплаты.

Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени. Кроме того, данная методика опровергает распространенное мнение о том, что большой размер налогов, включаемых в себестоимость, выгоден экономическому субъекту, так как позволяет уменьшить прибыль и,

соответственно, налог на прибыль. Но ведь снижение прибыли, с одной стороны, ограничивает свободные средства экономического субъекта, а с другой стороны, «наказывает» бюджет, получающий в результате меньшую сумму налога на прибыль. Кроме того, с правовой точки зрения, коммерческие организации, в уставах которых основной задачей обозначено получение прибыли на вложенный капитал, в таком случае затрудняют ее решение.

Интегральным показателем в данной методике выступает прибыль экономического субъекта, к которой приводится сумма всех налогов.

Данная методика представляется действенным средством анализа воздействия прямых налогов на финансовое состояние экономического субъекта, но в тоже время недооценивает влияние на него косвенных налогов. А эти налоги, хотя и в меньшей степени, чем прямые, тоже влияют на величину прибыли экономического субъекта. Поэтому применение данной методики должно происходить в сочетании с оценкой воздействия косвенных налогов на величину налоговой нагрузки экономического субъекта.

3. Следующая методика разработана доктором экономических наук Е.А. Кировой, которая считает, что некорректно применять такой показатель, как выручка от реализации в качестве базы для исчисления налоговой нагрузки на экономический субъект. Кроме того, автором методики предлагается различать два показателя, характеризующих налоговую нагрузку экономического субъекта: абсолютный и относительный.

Абсолютная налоговая нагрузка экономического субъекта — это налоги и сборы, подлежащие перечислению в бюджет и во внебюджетные фонды, т. е. абсолютная величина налоговых обязательств перед государством. В этот показатель включаются фактически перечисленные в бюджет и во внебюджетные фонды налоговые платежи, а также суммы недоимок и пеней по ним.

При этом в расчет не принимается налог на доходы физических лиц, поскольку его плательщиками являются физические лица — сотрудники экономического субъекта, а экономический субъект выступает в роли налогового агента, удерживающего у них и перечисляющего этот налог в бюджет.

Косвенные налоги, которые реально уплачивает конечный потребитель, по мнению автора данной методики, тоже участвуют в расчете налоговой нагрузки, поскольку являются необходимым элементом ценообразования экономического субъекта.

Однако показатель абсолютной налоговой нагрузки не отражает напряженности налоговых обязательств экономического субъекта, поэтому дополнительно рассчитывается показатель относительной налоговой нагрузки.

Относительная налоговая нагрузка экономического субъекта — это отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости, т. е. доля налогов с учетом недоимки и пеней во вновь созданной стоимости.

В состав добавленной стоимости включаются амортизационные отчисления, поэтому при исчислении величины налоговой нагрузки экономического субъекта не учитывается объективное различие доли амортизации в ее объеме.

Поэтому, для исключения влияния амортизационных отчислений на величину налоговой нагрузки экономического субъекта, автор методики предлагает налоговые платежи соотносить со вновь созданной стоимостью,

которая определяется путем вычитания из добавленной стоимости сумм амортизации.

Достоинством данной методики является то, что она позволяет сравнивать налоговую нагрузку на конкретные экономические субъекты вне зависимости от их отраслевой принадлежности, поскольку налоговые платежи соотносятся именно со вновь созданной стоимостью, налоговое бремя оценивается относительно источника уплаты налогов.

Кроме того, формирование вновь созданной стоимости не привязано к уплачиваемым налогам.

Однако эта методика не учитывает влияние таких показателей, как фондоемкость, трудоемкость, рентабельность, оборачиваемость оборотных активов и не позволяет прогнозировать изменение деловой активности экономического субъекта в зависимости от изменения количества налогов, налоговых ставок и льгот, что является ее недостатком.

4. Рассмотрим еще одну методику, предложенную М.И. Литвиным, который связывает показатель налоговой нагрузки с числом налогов и других обязательных платежей, а также со структурой налогов экономического субъекта и механизмом взимания налогов.

В соответствии с данной методикой показатель налоговой нагрузки рассчитывается по следующей формуле:

$$НН = \frac{СН}{ИС} * 100\%$$

где НН — налоговая нагрузка;

СН — сумма налогов;

ИС — размер источника средств уплаты налогов.

В общую сумму налогов, по мнению автора, необходимо включать все уплачиваемые налоги, в том числе и налог на доходы с физических лиц, поскольку все налоги перечисляются за счет денежных средств экономического субъекта, степень переложения которых непостоянна.

В качестве источника средств уплаты налогов признается доход экономического субъекта в различных формах: выручка от реализации, прибыль в процессе формирования, прибыль в процессе распределения, доход работников и т. д.

Помимо общего показателя налоговой нагрузки экономического субъекта в методике активно используются частные показатели, определяемые как соотношения отдельных налогов и групп налогов с конкретным источником платежа.

С помощью этих показателей можно определять оптимальную налоговую нагрузку в зависимости от отраслевой принадлежности экономического субъекта.

Рассмотренная методика позволяет собрать практически ценные сведения по конкретному экономическому субъекту. Однако включение в расчет налогового бремени таких показателей, как налог на доходы физических лиц и доход сотрудников, выглядит некорректно.

При расчете налоговой нагрузки по любой из предложенных методик можно выделить "внешнюю" и "внутреннюю" справедливость.

"Внешнюю" - с точки зрения государства - субъекта, оказывающего управляющее воздействие на предпринимательство; критерии такой справедливости лежат в области сравнения налогового бремени с аналогичным в сравнимых по базовым экономическим критериям странах и получения желаемых экономических результатов хозяйствования в управляемой экономике.

Если же говорить о "внутренней" налоговой справедливости, то сравнению подлежат предприятия с различной экономической структурой затрат: трудоемкие, материалоемкие и фондоемкие производства. Исследование этого вопроса еще более нуждается в аналитических количественных измерителях, способных оценить "равномерность" налоговой нагрузки и также сформулировать критерии-стимулы для развития различных видов производств на основе самофинансирования.

Список используемых источников.

1. Злобина Л. А., Стажкова М.М. Оптимизация налогообложения экономического субъекта: Учебное пособие. – М.: Академический Проект, 2003. – 240 с.
2. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учеб. – Мн.: БГЭУ, 2002 – 220с.
3. Александров И. М. Налоговые системы России и зарубежных стран. – М.: Бератор-Пресс, 2002. –192с.
4. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. – М.: Изд-во МГУ, 2000. 356с.
5. Заяц Н. Е. Современная налоговая система и принципы ее построения. Финансы, учет, аудит, декабрь 2001.
6. А. Васильева, Е. Гуревич. Экономический анализ налоговой реформы. Вопросы экономики, 2001, № 8.
7. А Виссарионов, И. Федорова Налоговое регулирование экономической активности. Вопросы экономики, 2002, № 6.
8. Е. Довгель, Ю. Енин. Налоги как важнейший фактор, влияющий на конкурентоспособность национальной экономики. ФУА, 2002, № 2.
9. М. Н. Жбанков. О влиянии налогов на уровень цен. Экономика. Финансы, Управление, 2003, № 3
10. Мы в заложниках у крупнейших налогоплательщиков. НЭГ, 2003 № 12.
11. Данные официального сайта Министерства по налогам и сборам РБ.

УДК 336.6, 336.9

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ ВО ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

ООО СП «ЭВИМАР»

В.В. Шарпков

*учреждение образования «Витебский
государственный технологический
университет»*

Проведенные исследования позволили выявить некоторые узкие места в развитии СП «Эвимар». Среди прочих это неадекватное рыночным условиям