

Налоговая нагрузка и методы ее расчета

В экономической литературе в последние годы часто говорится о налоговой нагрузке, но нет единой утвержденной или общепризнанной методики расчета показателей налоговой нагрузки, что не позволяет по единым правилам проводить практические исследования по оценке деятельности предприятий, оценке эффективности налоговой системы в целом и ее воздействия на экономику. Необходимость этих исследований обусловлена ролью налоговой системы как рычага проведения фискальной политики государства, которая отражается в налоговой нагрузке.

Существующие подходы к методике расчета налоговой нагрузки принято классифицировать в зависимости от уровня распространения (макроуровень - экономика страны, мезоуровень - экономика региона и микроуровень - экономика конкретного налогоплательщика). Кроме того, принято различать абсолютную налоговую нагрузку как совокупность всех уплаченных налогов и сборов и относительную, показывающую отношение абсолютной налоговой нагрузки к показателю - соизмерителю.

В научной литературе встречается несколько методик определения налогового бремени экономического субъекта, такие как:

- методика Департамента налоговой политики Министерства финансов РФ, по которой налоговое бремя предлагается оценивать отношением всех уплачиваемых предприятием налогов к выручке от реализации продукции;

- методика М.Н. Крейниной, согласно которой при определении налоговой нагрузки специалисты должны исходить из идеальной ситуации, когда экономический субъект вовсе не платит налогов, и сравнивать эту ситуацию с реальной;

- методика Т.К. Островенко, согласно которой все показатели налоговой нагрузки подразделяются на частные и обобщающие, и затем определяется налоговая нагрузка в соотношении суммы налоговых обязательств с различными показателями;

- методика Е.А. Кировой, в которой она предлагает различать два показателя, характеризующих налоговую нагрузку экономического субъекта: абсолютный и относительный;

- методика М.И. Литвина, где показатель налоговой нагрузки связывается с числом налогов и других обязательных платежей, а также со структурой налогов экономического субъекта и механизмом взимания налогов;

- методика А. Кадушина и Н. Михайловой, в соответствии с которой предлагается налоговую нагрузку оценивать как долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной конкретным экономическим субъектом.

Различие методик определения налогового бремени проявляется, в основном, в использовании того или иного количества налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также в способе определения интегрального показателя, с которым сравнивается общая сумма налогов за расчетный период. Основная идея каждой методики проявляется в том, чтобы сделать интегральный

показатель налоговой нагрузки экономического субъекта универсальным, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в различных отраслях народного хозяйства. Также каждая из методик учитывает изменение количества налогов, налоговых ставок и льгот на уровень налогообложения экономического субъекта.

Остановимся подробнее на каждой из них.

Известной методикой определения налогового бремени на организации является порядок расчета, разработанный Минфином России, согласно которому уровень налоговой нагрузки - это отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации:

$$НН = \frac{НП}{В + ВД} \times 100\% \quad (1);$$

где НН - налоговая нагрузка на организацию;

НП - общая сумма всех уплаченных налогов;

В - выручка от реализации продукции (работ, услуг);

ВД - внереализационные доходы.

Если показатель НН находится в пределах 20-25% и держится в этом пределе в течение нескольких произвольно взятых периодов, то, значит, система налогового планирования работает достаточно эффективно и не нуждается в корректировке.

Если показатель НН находится в пределах 25-40% и держится в этом пределе в течение нескольких произвольно взятых периодов, то, следовательно, система налогового планирования работает недостаточно эффективно и нуждается в корректировке с учетом специфики предприятия и может быть выполнена за счет внутренних резервов предприятия силами бухгалтерии и использования разовых консультаций.

Если показатель НН находится в пределах 40-70% и держится в этом пределе в течение нескольких произвольно взятых периодов, это означает, что система налогового планирования работает неэффективно и требуется корректировка финансовой схемы бизнеса.

При получении показателя НН более 70% вообще следует задуматься о продолжении данного вида бизнеса и возможных методах предупреждения полной потери финансовых средств.

Методика эта достаточно удобна и проста, но имеет и существенные недостатки:

- при расчете налоговой нагрузки учитывается на доходы физических лиц, который целесообразно исключить;
- не учитывается структура расходов на производство продукции, так как в некоторых производствах большую часть затрат составляют материальные расходы и амортизация и в основном именно с этими расходами будет сопоставляться сумма налоговых платежей;

- налоговые платежи соотносятся не только с вновь созданной стоимостью, но и с материальными затратами на производство продукции, которые между тем не имеют отношения к налоговой нагрузке;

- уровень налоговой нагрузки, определенный по указанной методике, не означает равной напряженности налоговых обязательств для организаций различных отраслей, поэтому полученные здесь значения налоговой нагрузки можно сравнивать только у аналогичных организаций, имеющих сопоставимую структуру выручки;

- не позволяет определить влияние изменения структуры налогов на показатель налогового бремени. Рассчитанная по данной методике налоговая нагрузка характеризует только налогообъемность продукции (работ или услуг), произведенной хозяйствующим субъектом, и не дает реальной картины налогового бремени, которое несет налогоплательщик.

В то же время эта методика нашла практическое применение, как у налогоплательщиков, так и у налоговых органов.

ФНС России разработала «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок». Согласно приложению № 2 к приказу ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@ первым общедоступным критерием является уровень налоговой нагрузки. Налоговая нагрузка рассчитана как соотношение суммы уплаченных налогов (по данным отчетности налоговых органов) и оборота (выручки) организаций (по данным Федеральной службы государственной статистики). Если налоговая нагрузка конкретного налогоплательщика окажется значительно ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в той или иной отрасли, то у такого налогоплательщика возникает риск попасть в план выездных налоговых проверок.

В приложении № 3 к указанному приказу ФНС России приведены значения налоговой нагрузки по видам экономической деятельности. Расчет налоговой нагрузки за 2007 год произведен с учетом поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. Минимальная налоговая нагрузка в 5,1% определена для налогоплательщиков, являющихся производителями целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них. Максимальная налоговая нагрузка в 60,2% установлена по добыче топливно-энергетических полезных ископаемых. Средняя налоговая нагрузка по всем видам экономической деятельности составляет 14,4%. Таким образом, налицо огромный "разброс" значений налоговой нагрузки по видам экономической деятельности. Более того, даже в рамках одного вида экономической деятельности возможны значительные колебания значений налоговой нагрузки. К тому же в указанном приложении № 3 приведены далеко не все виды экономической деятельности.

Налогоплательщикам будет сложно объяснить налоговым органам причины возникновения значительных отклонений их налоговых нагрузок от установленных средних норм по видам экономической деятельности.

М.Н.Крейнина предложила методику расчета налоговой нагрузки, которая заключается в сопоставлении налога и источника его уплаты. Каждая группа

налогов в зависимости от своего источника имеет свой критерий оценки налоговой нагрузки. Общим показателем в данной методике выступает прибыль экономического субъекта, с которой соотносится сумма всех налогов.

Эта методика предполагает сопоставления налога и источника его уплаты. Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свои критерий оценки тяжести налогового бремени.

$$НН = \frac{Вр - З - Пч}{БП} \quad (2);$$

где: Вр – выручка от реализации; З – затраты; Пч – чистая прибыль; БП – балансовая прибыль.

При определении налоговой нагрузки по данной методике специалисты должны исходить из идеальной ситуации, когда экономический субъект вовсе не платит налогов, и сравнивать эту ситуацию с реальной. Соответствующие расчеты показывают, во сколько раз сумма уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта. Основная особенность такого подхода к оценке налоговой нагрузки - косвенные налоги не принимаются в расчет и не рассматриваются как налоги, влияющие на размер прибыли экономического субъекта.

Данная методика может быть использована для анализа воздействия прямых налогов на финансовое состояние экономического субъекта, но при этом недооценивается влияние косвенных налогов. Между тем косвенные налоги, хотя и в меньшей степени, чем прямые, тоже влияют на величину прибыли. Поэтому применение разбираемой методики на практике должно обязательно сочетаться с оценкой влияния косвенных налогов на налоговую нагрузку экономического субъекта.

Т.К. Островенко предложена методика, согласно которой все показатели налоговой нагрузки подразделяются на частные и обобщающие, и затем определяется налоговая нагрузка в соотношении суммы налоговых обязательств с различными показателями.

К обобщающим показателям, характеризующим налоговую нагрузку экономического субъекта, автор относит следующие показатели:

- налоговая нагрузка на выручку предприятия (ННвыр);
- налоговая нагрузка на валюту баланса (ННвб);
- налоговая нагрузка на стоимость основных средств (ННос);
- налоговая нагрузка на нематериальные активы (ННна);
- налоговая нагрузка на среднюю численность работников (ННчср).

$$ННвыр = \frac{Н_{обяз}}{В_{об}} \quad (3); \quad Н_{обяз} = НДС_{погаш} + Н_{ИМ} + Н_{приб} + (ЕСН+Т) \quad (4);$$

$$ННвб = \frac{Н_{обяз}}{ВБ} \quad (5); \quad \text{где ВБ - валюта баланса;}$$

$$Н_{нос} = \frac{Н_{обяз}}{ОС} \quad (6); \quad \text{где } ОС – \text{основные средства};$$

$$Н_{нна} = \frac{Н_{обяз}}{НА} \quad (7); \quad \text{где } НА – \text{нематериальные активы};$$

$$Н_{Нчср} = \frac{Н_{обяз}}{Чср} \quad (8); \quad \text{где } Чср – \text{средняя численность работников};$$

$$Н_{Ндзк} = \frac{Н_{обяз}}{ДЗК} \quad (9); \quad \text{где } ДЗК – \text{долгосрочные займы и кредиты}.$$

К частным показателям, характеризующие налоговую нагрузку экономического субъекта автор относит следующие показатели:

- налоговая нагрузка на затраты предприятия по всем видам деятельности (ННз);
- налоговая нагрузка на материальные затраты (ННмз);
- налоговая нагрузка на чистую прибыль (ННчп);
- налоговая нагрузка на дебиторскую задолженность (ННдз):

$$Н_{Нмз} = \frac{Н_{обяз}}{МЗ} \quad (10); \quad \text{где } МЗ – \text{материальные затраты};$$

$$Н_{Нчп} = \frac{Н_{обяз}}{ЧП} \quad (11); \quad \text{где } ЧП – \text{чистая прибыль};$$

$$Н_{Ндз} = \frac{Н_{обяз}}{ДЗ} \quad (12); \quad \text{где } ДЗ – \text{дебиторская задолженность};$$

Данная методика показывает налоговую нагрузку в соотношении налоговых обязательств с различными показателями (общими и частными).

Е.А. Кирова предложила методику расчета налоговой нагрузки, которая различает абсолютную и относительную налоговые нагрузки. Абсолютная налоговая нагрузка - это показатель, в расчет которого включаются фактически внесенные в бюджет налоговые платежи и перечисленные обязательные страховые взносы во внебюджетные фонды, а также недоимки по данным платежам, и не включается налог на доходы физических лиц, поскольку налогоплательщиками по этому налогу являются физические лица, а организации только исчисляют и перечисляют его в бюджет как налоговые агенты. Косвенные налоги повышают налоговую нагрузку организаций и должны учитываться при ее расчете.

Абсолютная налоговая нагрузка характеризует налоговые обязательства конкретной организации, но при этом не отражает степени напряженности налоговых обязательств, не соизмеряет величину налоговых платежей с источником их уплаты. Поэтому показатель абсолютной налоговой нагрузки сам по себе не является полной характеристикой сложившейся налоговой нагрузки

субъекта предпринимательства и потому необходимо использовать ее относительный показатель - сопоставление суммы налоговых платежей с источником их уплаты, как выражение степени напряженности налоговых обязательств относительно базового показателя деятельности хозяйствующего субъекта, с которым и сопоставляется сумма уплаченных налогов и страховых взносов. Только вместе эти два показателя позволяют в полной мере охарактеризовать налоговую нагрузку конкретного налогоплательщика и сравнивать ее с аналогичным показателем любого другого хозяйствующего субъекта. При этом относительная налоговая нагрузка - это есть отношение ее абсолютной величины к вновь созданной стоимости (ВСС), то есть доля налогов и страховых взносов, включая недоимку, во вновь созданной стоимости. Таким образом, при сравнении относительной налоговой нагрузки для различных хозяйствующих субъектов предлагается использовать не добавленную, а вновь созданную стоимость, так как добавленная стоимость - это стоимость товаров и услуг за вычетом промежуточного потребления, в состав которой включаются амортизационные отчисления, и потому амортизацию следует исключить из предмета экономического анализа как составную часть валового внутреннего продукта. Следовательно, при начислении налоговой нагрузки к добавленной стоимости не учитывается объективное различие доли амортизации в объеме добавленной стоимости. Поэтому при одинаковой напряженности налоговых обязательств в организациях с фондоемким производством и в финансовой сфере, малом бизнесе расчет налоговой нагрузки к добавленной стоимости не является вполне корректным.

Таким образом, согласно методики Е.К.Кировой:

- сумма уплаченных налогов и платежей во внебюджетные фонды увеличивается на сумму недоимки по налоговым платежам, то есть налоговая нагрузка определяется суммой начисленных платежей;
- в сумму налогов не включается налог на доходы физических лиц, поскольку он уплачивается работниками организации, а сама организация только перечисляет платежи;
- сумма косвенных налогов, подлежащих перечислению в бюджет, включается в состав налоговых платежей при расчете, поскольку они оказывают существенное влияние на финансовую устойчивость организации;
- сумма налогов соотносится с вновь созданной организацией стоимостью продукции, которая определяется как разность добавленной стоимости и амортизации.

Абсолютная налоговая нагрузка представляет собой сумму налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды, подлежащих перечислению организацией. Она может быть исчислена следующим образом:

$$\text{АНН} = \text{НП} + \text{ВП} + \text{НД} \quad (13);$$

где АНН - абсолютная налоговая нагрузка;

НП - налоговые платежи, уплаченные организацией;

ВП - уплаченные платежи во внебюджетные фонды;

НД - недоимка по платежам.

Вновь созданная стоимость продукции организации определяется следующим образом:

$$ВСС = В - МЗ - А + ВД - ВР \quad (14);$$

$$\text{или } ВСС = ОТ + НП + ВП + П \quad (15);$$

где ВСС - вновь созданная стоимость;

В - выручка от реализации продукции, работ или услуг (с учетом НДС);

МЗ - материальные затраты;

А - амортизация;

ВД - внереализационные доходы;

ВР - внереализационные расходы (без налоговых платежей);

ОТ - оплата труда;

НП - налоговые платежи;

ВП - платежи во внебюджетные фонды;

П - прибыль организации.

В этом случае относительная налоговая нагрузка определяется по следующей формуле:

$$ОНН = \frac{АНН}{ВСС} \times 100\% \quad (16).$$

Таким образом, вновь созданная стоимость предлагается в качестве базового показателя, с которым соотносятся налоговые изъятия, а налоговая нагрузка определяется относительно источника уплаты налогов. Важно, что вновь созданная стоимость не испытывает влияния уплачиваемых налогов.

Достоинства данной методики заключаются в том, что на величину вновь созданной стоимости не влияют уплачиваемые налоги; в расчет включаются все налоговые платежи, уплачиваемые непосредственно организацией; на объективность расчета не влияет принадлежность к той или иной отрасли масштабы организации, а также налоговая нагрузка не искажается такими факторами, как материалоемкость производства, численность работников, сумма налогов в цене продукции.

Следовательно, методика, предложенная Е.А. Кировой, применима к конкретному хозяйствующему субъекту.

Главными недостатками этой методики являются отсутствие возможности прогнозирования изменения показателя в зависимости от изменения количества налогов, их ставок и льгот, а также с составом налогов, которые учитывают при ее расчете, а также то, что она не учитывает влияние таких показателей, как фондоемкость, трудоёмкость, рентабельность, оборачиваемость оборотных активов.

Также следует иметь в виду следующее.

При расчете налоговой нагрузки необходимо учитывать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование работников и от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

На величину налоговой нагрузки также влияют косвенные налоги, уплата которых приводит к следующим последствиям:

- на сумму этих налогов увеличиваются цены на продукцию;
- вызванный косвенными налогами рост цен влечет проблемы со сбытом, уменьшает объемы продаж и прибыль;
- отвлекаются оборотные средства организаций, что создает серьезные финансовые затруднения;
- не всегда организация может применить налоговый вычет или получить возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета.

В связи с этим сумма НДС, исчисленная с вновь созданной стоимости, вносится организациями в бюджет и должна включаться в состав налоговых платежей, учитываемых при расчете налоговой нагрузки, но при этом уплаченные суммы НДС следует уменьшить на суммы этого налога, возмещенные из бюджета.

Таким образом, выражение (16) приобретает следующий вид:

$$\text{ОНН} = \frac{\text{НДС} - \text{Вндс} + \text{ЕСН} + \text{СВ} + \text{Нпр} + \text{ДрН}}{\text{ОТ} + \text{СВ} + \text{П} + \text{НП}} \times 100\% \quad (17);$$

где: Нн - налоговая нагрузка организаций;

НДС - уплаченные суммы налога на добавленную стоимость;

Вндс - возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета;

ЕСН - уплаченный единый социальный налог;

СВ - страховые взносы на обязательное пенсионное страхование работников и от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

Нпр - уплаченный налог на прибыль организаций;

ДрН - другие уплаченные налоги (без налога на добавленную стоимость);

ОТ - расходы на оплату труда;

П - прибыль организаций (до налогообложения);

НП - налоговые платежи (без налога на добавленную стоимость).

В случае возникновения у организации задолженности по уплате налогов ее следует учесть при расчете налоговой нагрузки.

Иной подход определения налоговой нагрузки предложен М.И. Литвиным. Согласно этому подходу понятие «налоговая нагрузка» включает:

- количество налоговых платежей;
- структуру платежей;
- механизм взимания налогов.

При этом показатель налоговой нагрузки определяется как отношение всех налогов к сумме источника средств для их уплаты:

$$\text{НН} = \frac{\text{Сумма (НП + ВД)}}{\text{Сумма ИС}} \times 100\% \quad (18);$$

где Сумма (НП + ВД) - сумма начисленных налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды;

Сумма ИС - сумма источника средств для уплаты налогов.

В сумму налоговых платежей включаются все налоги, уплачиваемые организацией, с учетом налога на доходы физических лиц.

М.И. Литвин предлагает рассчитывать налоговую нагрузку по вышеперечисленным группам налогов в соотношении к соответствующему источнику уплаты, то есть с числом налогов и других обязательных платежей, а также со структурой налогов экономического субъекта и механизмом взимания налогов.

Общим показателем для всех налогов является добавленная стоимость, которая исчисляется следующим образом:

$$ДС = В - МЗ \quad (19);$$

$$\text{или } ДС = ОТ + НП + ВП + П + А \quad (20); \text{ где } ДС - \text{ добавленная стоимость.}$$

В отличие от Е.А. Кировой М.И. Литвин не исключает из добавленной стоимости амортизационные отчисления.

В данном случае предлагается налоговую нагрузку определять по всем налогам и источникам его уплаты.

$$НН = \frac{\sum Н}{\sum \text{ИСТ}} \quad (21);$$

где $\sum Н$ - сумма всех налогов;
 $\sum \text{ИСТ}$ - источники уплаты налогов.

Данная методика характеризует среднее значение налоговой нагрузки по всем видам налогов. Пороговое значение этого показателя соответствует 22%.

Предложенная М.И. Литвиным методика исчисления налогового бремени имеет практическую значимость, поскольку она позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и долю заработной платы, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции. Отрицательным моментом является то, что в состав налогов включен налог на доходы физических лиц, хотя организация выступает в роли налогового агента.

Более оптимальной, на наш взгляд, выглядит методика А. Кадушина и Н. Михайловой, которые предложили, по сути, количественную методику определения налоговой нагрузки экономического субъекта. В соответствии с ней специалистам предлагается оценивать налоговую нагрузку как долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной конкретным экономическим субъектом. При этом налоги соотносятся с источником их уплаты. С учетом замечаний и дополнений к ней (которые мы отразим ниже) эта методика вполне могла бы претендовать на базовую

Добавленная стоимость, по мнению указанных авторов, является источником дохода экономического субъекта и, следовательно, источником уплаты налогов. Поэтому целесообразно сравнивать каждый налог с источником уплаты.

Интегральный показатель, получающийся в процессе расчетов по рассматриваемой методике, позволяет усреднить оценку налоговой нагрузки для

различных типов производств, то есть обеспечивает сопоставимость налогового бремени для различных экономических субъектов. Сложение всех налогов здесь позволяет получить долю отчисляемой добавленной стоимости экономического субъекта в бюджет государства. Этот показатель одновременно является функцией типа производства по критерию доли в составе валовой выручки материальных, трудовых или амортизационных расходов.

Применение разбираемой методики позволяет сравнивать количественные изменения доли налогов в добавленной стоимости в зависимости от типа производства и его рентабельности. По формулам, предложенным в ней, изменяя переменные (материалоемкость, фондоемкость, трудоемкость и т.д.), можно получать долю налоговой нагрузки в добавленной стоимости экономического субъекта. При использовании рассматриваемой методики появляется возможность просчитать влияние повышения или понижения налоговых ставок, льгот на темпы развития экономического субъекта.

Таким образом, способ расчета, предложенный А.Кадушкиным и Н.Михайловой, позволяет определять налоговую нагрузку как функцию типа производства, изменяющуюся в зависимости от колебаний затрат на материальные ресурсы, оплату труда или амортизацию. Расчет добавленной стоимости производится по следующей формуле:

$$ДС = А + (ОТ + ВН) + НДС + Н_о + П \quad (22);$$

где ДС - добавленная стоимость

А - амортизация;

ОТ - оплата труда;

ВН - платежи во внебюджетные фонды, начисляемые на оплату труда;

НДС - налог на добавленную стоимость;

Н_о - налоги с оборота;

П - прибыль.

Выручка определяется как сумма добавленной стоимости и материальных затрат:

$$В = ДС + МЗ \quad (23);$$

С учетом изменений, произошедших в законодательстве (отмена ряда налогов с оборота), формула добавленной стоимости примет следующий вид:

$$ДС = А + (ОТ + ЕСН) + НДС + П \quad (24);$$

где ЕСН - единый социальный налог.

Согласно методике А. Кадушкина и Н. Михайловой вводятся структурные коэффициенты:

доля заработной платы в добавленной стоимости (включая начисления на заработную плату):

$$К_{от} = \frac{(ОТ + ЕСН)}{ДС} \quad (25);$$

удельный вес амортизации в добавленной стоимости:

$$K_a = \frac{A}{ДС} \quad (26);$$

удельный вес добавленной стоимости в валовой выручке:

$$K_o = \frac{ДС}{В} \quad (27);$$

В соответствии с действующей системой налогообложения организация уплачивает следующие основные налоги:

1) НДС (расчет производится по ставке 18%):

$$НДС = \frac{ДС}{118\%} \times 18\% = 0,153 ДС;$$

2) единый социальный налог (расчет по ставке 26%):

$$ЕСН = \frac{ДС}{126\%} \times 26\% = 0,206 ДС \times Кот;$$

3) налог на доходы физических лиц:

$$Нп = 0,13 \times \left(1 - \frac{0,26}{1,26}\right) \times Кот \times ДС = 0,103 ДС \times Кот;$$

4) налог на прибыль:

$$Нпр = 0,20 \times (1 - НДС - Кот - Ка) \times ДС = 0,20 ДС \times (0,847 - Кот - Ка).$$

Сумма основных налогов, уплачиваемых организацией, позволяет определить долю добавленной стоимости, расходуемую организацией на налоговые платежи, то есть налоговую нагрузку:

$$НН = НДС + ЕСН + Нп + Нпр \quad (28).$$

При подстановке коэффициентов формула примет следующий вид:

$$НН = ДС (0,322 + 0,109 Кот - 0,2 Ка) \quad (29).$$

Достоинством данной методики является то, что сумма налогов соотносится с добавленной стоимостью, то есть с источником дохода.

Недостатком метода, разработанного А. Кадушкиным и Н. Михайловой, является то, что в расчет включен налог на доходы физических лиц и не учитывается влияние таких налогов, как налог на имущество, платежи за пользование природными ресурсами, земельный налог.

Поэтому помимо коэффициентов, определяемых в соответствии со способом А. Кадушкина и Н. Михайловой (это коэффициент оплаты труда и коэффициент амортизации), в состав структурных коэффициентов необходимо ввести дополнительные коэффициенты:

1) удельный вес налогов, относимых на себестоимость продукции, за исключением единого социального налога (поскольку он уже включен в коэффициент оплаты труда), в добавленной стоимости:

$$K_{нсс} = \frac{Нсс}{ДС} \quad (30),$$

где Нсс - сумма налогов, относящихся на себестоимость продукции.

Для больших организаций основная доля в налогах, относящихся на себестоимость, приходится на земельный налог;

2) доля налогов, относящихся к внереализационным расходам и уменьшающих прибыль организации до налогообложения (налог на имущество, рекламу и т.д.):

$$K_{нпр} = \frac{Нпр}{ДС'} \quad (32),$$

Где Нпр - сумма налогов, относящихся на внереализационные расходы.

Для больших организаций эти коэффициенты имеют существенное значение при определении налогового бремени, поскольку платежи за пользование природными ресурсами, налог на землю, налог на имущество занимают значительную долю в общей сумме налогов и, как правило, их уплата наиболее затруднительна для организации.

Далее расчет производится в соответствии с методикой А. Кадушкина и Н. Михайловой с учетом выше рассчитанного НДС и ЕСН и вносимых изменений:

Формула определения налога на прибыль корректируется на суммы налогов, относимых на себестоимость продукции и уплачиваемых из прибыли организации:

$$Нпр = 0,20 \times [ДС - НДС - (ОТ + ЕСН) - А - Нсс - Нпр] \quad (33).$$

При помощи структурных коэффициентов формулу определения налога на прибыль можно преобразовать следующим образом:

$$Нпр = 0,20 \times ДС \times (0,847 - Кот - Ка - Кнсс - Кнпр) \quad (34).$$

Общая налоговая нагрузка определяется как сумма подлежащих уплате налогов:

$$НН = НДС + ЕСН + Нпр + Нсс + Нпр \quad (35).$$

Из расчета исключен налог на доходы физических лиц.

При замене расчетных составляющих структурными коэффициентами формула налоговой нагрузки примет следующий вид:

$$НН = ДС \times (0,322 + 0,006K_{от} + 0,8K_{нсс} + 0,8K_{нпр} - 0,2K_a) \quad (36).$$

Таким образом, уточненная методика расчета имеет следующие преимущества:

- оценка уровня налогового бремени более объективна в результате включения сумм налогов, относимых на себестоимость продукции и уплачиваемых из прибыли организации;
- выведенная формула определения налоговой нагрузки позволяет более точно рассчитать сумму налоговых платежей, подлежащих уплате, и значительно снизить погрешность расчетов.

Для организаций имеет важное значение наличие реальных финансовых ресурсов, имеющихся в его распоряжении. Следует учитывать тот факт, что сумма выручки рассчитывается по методу начисления, в результате добавленная стоимость определяется исходя из объема отгруженной продукции. Но при этом образовавшаяся дебиторская задолженность хозяйствующего субъекта может иметь длительные сроки погашения. Таким образом, денежные средства, полученные реально от реализации продукции в текущем периоде, как правило, значительно меньше той суммы, которую организация должна получить, если бы ее дебиторы своевременно оплатили поставки продукции. В целях компенсации недополученных денежных средств организации вынуждены привлекать заемные средства в виде кредитов банков или накапливать кредиторскую задолженность.

В связи с вышеизложенным представляется целесообразным ввести еще один показатель налоговой нагрузки - коэффициент денежного изъятия, представляющий собой отношение начисленных налоговых платежей к реально полученным организацией финансовым ресурсам:

$$НН = \frac{НП}{ДС - КБ} \times 100\% \quad (37);$$

где НП - начисленные налоговые платежи в бюджет и вне- бюджетные фонды (без учета налога на доходы);

ДС - сумма денежных средств, полученных организацией за отчетный период;

КБ - заемные денежные средства (кредиты), привлеченные организацией в отчетном периоде.

Значения показателей ДС и КБ отражаются в форме № 4 «Отчет о движении денежных средств» бухгалтерской отчетности, представляемой организациями.

Заемные денежные средства следует исключать из общей суммы полученных денежных средств, поскольку они привлекаются лишь в целях преодоления недостаточности денежной массы в обращении, а не в результате ведения организацией производственного процесса.

Таким образом, полученная формула расчета позволяет определить удельный вес подлежащих уплате налогов в общем объеме полученной денежной массы от реализации продукции (работ, услуг) или имущества.

1. Конституция Российской Федерации: офиц. текст.—М.: Приор, 2005.—32 с.
2. Налоговый кодекс РФ часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ
3. Александров И. М. Налоги и налогообложение: Учебник. — М.: «Дашков и К», 2004.
4. Аронов А. В. Налоги и налогообложение. 2-е изд.- 2004.
5. Боброва А.В., Головецкий Н.Я. Организация и планирование налогового процесса.- изд. «Экзамен», 2005.
6. Боброва А.В. О критерии оптимального налогового бремени // Общество и экономика. — 2005. - № 11 — 12. — С. 160 — 175.
7. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Брызгалин В. В. Методы налоговой оптимизации. — М.: Аналитика-Пресс, 2004.
8. Вылкова Е., Романовский М. Налоговое планирование.- М.: Юристъ, 2005.
9. Данина И.Н. Налоговая нагрузка организации: показатели и методика оценки (на материалах Чувашской Республики): Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. - М., 2005.
10. Дадашев А. З., Кирина, Л. С. Налоговое планирование в организации. Учебно-практическое пособие. — М.: Книжный мир, 2004.
11. Евстигнеев Е. Н., Налоги и налогообложение. 2-е изд.- Питер, 2006
12. Злобина Л. А., Стажкова М. М. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта: Учебное пособие для студентов.- М.: Академический проект, 2004.
13. Ильин А.В. Налоговая нагрузка в России // Финансы. — 2004. - № 12. — С. 14 — 19.
14. Источники: www.minfin.ru; www.gks.ru; www.nalog.ru; Национальные счета России в 2000-2007 годах. Стат. сб. М., 2008. - С. 10.
15. Кадушин А.Н., Михайлова Н.М. Насколько сильно налоговое бремя в России // Финансы. — 2005. - № 7. — С. 15 — 21
16. Камалиев Т.Ш. Налоговая нагрузка и методы ее расчета// Налоговый вестник. — 2009. - № 8.
17. Киров Е.С., Фокин Ю.Т. Налоговая нагрузка: проблемы и пути решения // Экономист. — 1998. - № 5. — С. 32 — 37.
18. Кирова Е.А. Налоговая нагрузка: как ее определять?//Финансы.—2009.- №4.
19. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. - 1998. - № 9. - С. 27- 35.
20. Коваль Л.С. Налоговое планирование: оптимизация налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта // Право и экономика. — 2005. - № 9.
21. Козлов Д.А. Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия // Финансовый менеджмент. - 2002. - № 1. - С. 28 - 34.
22. Кучеров И.И. Налоговое право России / И.И. Кучеров. - М. : ЮрИнфор, 2005. — 214 с.
23. Лазутина Д.В. Налоговая нагрузка и методы ее расчета: Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. - Тюмень, 2005.

24. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. – 1998. - № 5. – С. 55 – 59.
25. Литвин М.И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. - 1998. - № 5. - С. 29-31.
26. Лукаш Ю.А. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Учебник для вузов. - М.: Кн. мир, 2006.
27. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Филина Ф.Н.М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2009. — 424 с.
28. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевского. - 4-е изд., испр. и доп. - СПб: Питер, 2007.
29. Островенко Т.К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы// Аудиторские ведомости. – 2001. - № 9.
30. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. - М.: МЦФЭР, 2007.
31. Пансков В.Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе / В.Г. Пансков // Финансы. - 1998. - № 11. - С. 17 - 25.
32. Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2004. – 240 с.
33. Пасько О.Ф.. Определение налоговой нагрузки на организацию // Налоговый вестник. – 2004. - № 6.
34. Петров А.В. Налоговая экономия: реальные решения. – М. : Бератор-Паблишинг, 2006. – 680 с.
35. Приложение № 3 к приказу ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@ «О внесении изменений в приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок».
36. Романовский М.В., Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. 4-е изд.- СПб.: Питер, 2004.
37. Савченко В.Я. О методике определения налоговой нагрузки// Финансы. – 2005. - № 7. – С. 24 - 33.
38. Сердюков А.Э., Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л. Налоги и налогообложение: учебник для вузов.- Питер, 2005
39. Теслюк Б.А. Оценка налогового бремени предприятия // Финансовый менеджмент. – 2004. - № 3. – С. 55 – 62.
40. Трошин А.В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы. - 2000. - № 5. - С. 44 - 46.
41. Черник Д.Г. и др. Налоги и налогообложение. Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2007.
42. Юрченко В.Р. Регулирование налоговой нагрузки как фактора развития производства: Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. - М., 2007.