

ТЕНДЕНЦИИ В ОЦЕНКЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Гребешкова Ирина Александровна,

старший преподаватель кафедры менеджмента и бизнес-аналитики,
Севастопольский государственный университет, г. Севастополь, Россия
irinagrebeschkova@mail.ru

Аннотация. Исследования в области оценки налоговой нагрузки организаций ведутся с момента формирования государственности и актуальны на современном этапе. Актуальность обозначенной проблематики заключается в сложности экономической и фискальной сущности интегрального критерия налоговой составляющей бизнеса, характеризуемого термином «налоговая нагрузка организации». С одной стороны – это непосредственно оценка менеджмента организации, с другой – оценка эффективности налогового регулирования в рамках налоговой политики государства. Причина постоянного интереса к оценке налоговой нагрузки организации заложена в сущности отношений, возникающих между государством и организацией по вопросу перераспределения средств организации с изъятием их части в пользу государства и эффективного использования в дальнейшем. Накопившийся объем знаний в области подходов к оценке налоговой нагрузки предопределил направления исследований, поэтому целью статьи является анализ тенденций в оценке налоговой нагрузки организаций и их систематизация. Выполнен анализ тенденций в оценке налоговой нагрузки организации, в рамках которого предложена классификация методик оценки налоговой нагрузки на начальном и современном этапах их разработки. На современном этапе методики классифицируются по следующим критериям: область применения, учет базы сравнения, виды показателей, учет переложения налогов и теневой составляющей, цель применения. Выявлены нерешенные проблемы, недостатки начального и современного этапов исследований в подходах оценки налоговой нагрузки организации. Основным недостатком разработанных методик является отсутствие обоснованности граничных (приемлемых) значений налоговой нагрузки организаций. В основе обоснованности граничных значений должны быть взаимосвязи налоговой нагрузки с критериями и показателями эффективности. На основе выявленных недостатков современных методик представлен авторский подход к оценке налоговой нагрузки организации на базе статистической связи между налоговой нагрузкой организации и обобщенным показателем эффективности. Результатом оценки налоговой нагрузки является установление граничных уровней налоговой нагрузки организации. При этом оценка граничных уровней выполняется с применением экономико-математического инструментария: регрессионного анализа и анализа методом главных компонент.

Ключевые слова: налоговая нагрузка организации; оценка налоговой нагрузки; методики оценки налоговой нагрузки; граничный уровень налоговой нагрузки.

Для цитирования: Гребешкова И.А. Тенденции в оценке налоговой нагрузки организаций. Вестник Финансового университета. 2017. Т. 21. Вып. 3. С. 189–193.

УДК 336.221.264

JEL H21; H22; H25

TRENDS IN ASSESSING THE TAX BURDEN OF ORGANIZATIONS

Irina A. Grebeschkova,

Senior lecturer of the Management and Business Analytics Department,
Sevastopol State University, Sevastopol, Russia
irinagrebeschkova@mail.ru

Abstract. The assessment of the tax burden on organizations has been under study since as early as the formation of the statehood and are still relevant nowadays. The indicated problems are important due to the economic and fiscal complexity of the integral criterion of the tax component of business characterized by the term “tax burden of the organization.” On the one hand, this is a direct assessment of the organization’s management, on the other hand, it is assessment of the tax regulation efficiency within the framework of the state’s tax policy. The reason for the permanent interest in assessing

the organization's tax burden concerns the nature of the relations arising between the state and the organization in the re-allocation of the organization's funds, with their part withdrawn in favor of the state and further efficient use.

The accumulated knowledge in the field of approaches to assessing the tax burden predetermined the direction of the research, therefore the purpose of the paper is to analyze trends in assessing the tax burden of organizations and their systematization.

Based on the analysis of trends in the assessment of the tax burden of the organization, a classification of methodologies for assessing the tax burden at the initial and current stages of their development is proposed. At the current stage, the methodologies are classified according to the following criteria: scope of application, taking into account the comparison base, types of indices, tax shifting and the shadow component as well as the purpose of application. Unresolved problems, shortcomings of the initial and current stages of research concerning approaches to assessing the tax burden of the organization are revealed. The main drawback of the developed methodologies is the lack of justified boundary (acceptable) values of the tax burden of organizations. The justification of boundary values should be based on the relationship between the tax burden and the performance criteria and indices.

In view of the revealed shortcomings of modern methods, the author's approach to assessing the organization's tax burden is presented based on the statistical relationship between the organization's tax burden and the generalized performance index. The result of assessing the tax burden is the establishment of boundary levels of the tax burden. The assessment of boundary levels is carried out using economic and mathematical tools: regression analysis and analysis by the principal component method.

Keywords: tax burden of the organization; tax burden assessment; tax burden assessment methodologies; boundary level of the tax burden.

В России проблемами методологии и измерения налоговой нагрузки изначально занимались такие ученые, как К. Брауэр, П.П. Гензель, И. Горлов, П.В. Микеладзе, В.Н. Строгий, Г.Г. Соловей, К.Ф. Шмелев, А. Соколов, Н.И. Тургенев, Е. Кун и другие. По мнению М.Р. Пинской, русские ученые во многом следовали за научными открытиями Запада, отражая в то же время сугубо специфические особенности [1, с. 40]. Исследования проводились вплоть до 1930 г. С 1930 по 1985 г. этой проблемой в России практически не интересовались [2, с. 571].

Начиная с 90-х гг. XX в. проблематика оценки налогового бремени опять становится актуальной. С точки зрения И.В. Горского, вопрос о налоговой нагрузке организации является более сложным, чем вопрос налогового бремени экономики в целом и налогового бремени конкретного налогоплательщика в частности в виду ряда, с одной стороны, нерешенных, с другой стороны, спорных проблем [3, с. 194]. Наиболее существенными из них являются переложение налогов, необходимость учета теневого бизнеса, реализации принципа справедливости налогообложения.

На современном этапе исследований в области налоговой нагрузки можно выделить таких ученых, как Л.М. Архипцева, С.В. Барулин, А.В. Брызгалов, Е.С. Вылкова, В.П. Вишневский, Л.И. Гончаренко, И.В. Горский, Е.Н. Егорова, А.Б. Залесский, И.А. Майбуров, Л.Н. Лыкова, О.А. Мандрощенко, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, М.Р. Пинская, В.М. Пушкарева, Д.Г. Черник, Е.В. Чипуренко, И.Л. Юрзинова и другие. На сегодняшний день следует констатировать многообразие

трактовок понятия «налоговая нагрузка организации» и подходов к ее оценке в трудах ученых. По мнению И.В. Горского, «высокая обусловленность налогов конкретными историческими рамками не оставляет нам надежд на какие-то окончательные определения» [4, с. 33].

Сегодня существует более 50 методик оценки налоговой нагрузки организации, не считая интерпретации термина «налоговая нагрузка организации» с акцентом на количественный подход, в самом понятии которого закладывается формула для его расчета.

Если рассматривать в историческом плане развитие методик оценки налоговой нагрузки, то можно отметить, что первые подходы приходятся именно на 90-е гг. прошлого века. Одной из первых отечественных методик оценки налоговой нагрузки организации является работа Е.Н. Егоровой [5]. Автор называет показатель «полная ставка налогообложения добавленной стоимости» и предлагает формулу для ее расчета с обоснованием и аналитикой по Российской Федерации.

Следует также уточнить, что несмотря на развитие методологического аппарата, на сегодняшний день единой методики оценки налоговой нагрузки организации не существует. На этот факт указывает также В.Г. Пансков [6, с. 131].

Если рассматривать развитие методик оценки налоговой нагрузки организации поэтапно именно с момента их первого появления в научных трудах, то можно представить их классификацию изначально на *рис. 1*.

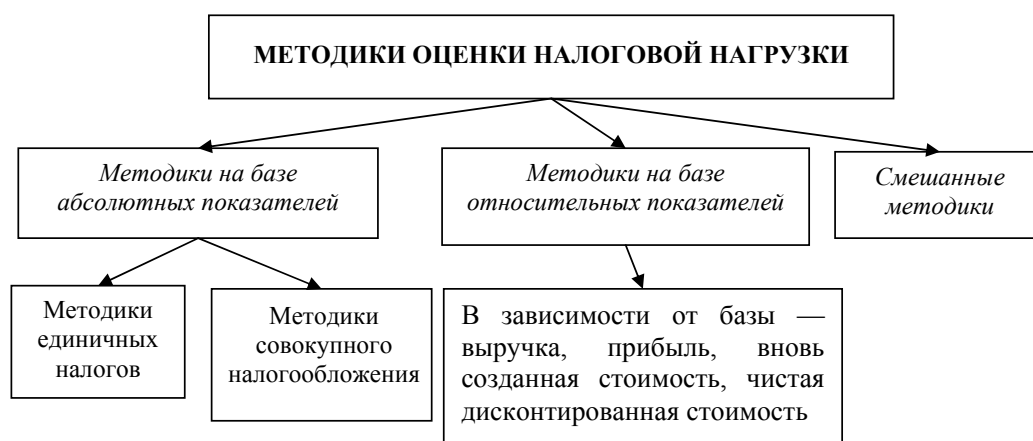


Рис. 1. Классификация методик оценки налоговой нагрузки на начальных этапах исследований

Источник: составлено автором.

Все методики можно классифицировать по виду обобщающего показателя в соответствии с общей теорией статистики. Проводя классификацию исследуемых методик, разделим их на три группы.

К первой группе отнесем методики, расчет налоговой нагрузки по которым осуществляется на базе абсолютных величин. Налоговая нагрузка в данном случае будет представлять собой сумму всех начисленных либо уплаченных налогов в денежном выражении. К этой группе следует отнести методики Е.А. Кировой, Г.В. Девликамовой и А.И. Кадушина, Н.Е. Михайловой.

Вторая группа представляет собой методики, расчет налоговой нагрузки по которым осуществляется на базе относительных показателей. Налоговая нагрузка будет представлять в данном случае сумму всех начисленных за анализируемый период налогов, приведенную к единой базе. К этой группе следует отнести методики Е.Н. Егоровой, М.И. Литвина, Д.В. Масловой, М.Н. Крейниной, Е.А. Кировой, В.П. Завгороднего, В.П. Вишневого, С.Г. Стешенко, В.А. Белостоцкой, Г.В. Девликамовой, Е.В. Балацкого, В.М. Мельник, О.С. Сальковой, А.В. Скрипник и Г.Г. Гендлер, а также методику департамента налоговой политики Министерства финансов Российской Федерации. Отнесение методики Е.А. Кировой и Г.В. Девликамовой как в первую, так и во вторую группы объясняется тем, что по своей сути данные методики являются смешанными.

При оценке налоговой нагрузки авторы методик используют как абсолютные, так и относительные показатели, которые дополняют друг друга. Поэтому выделим их в отдельную группу — смешанные методики.

Несмотря на многообразие подходов к оценке налоговой нагрузки организации, не решенными являются две проблемы.

— Первая проблема касается перечня налогов, которые необходимо учитывать при определении нало-

говой нагрузки организации: в основном полемика идет относительно необходимости учета НДС, акцизов, НДС/Л и социальных платежей, которые являются обязательными платежами неналогового характера.

Вопрос учета социальных платежей, в частности при расчете налоговой нагрузки организации, частично решен путем расчета показателя внутрироссийской «фискальной» нагрузки, отражающей уплату как налоговых, так и отдельных видов неналоговых платежей, представленных в Основных направлениях налоговой политики на 2016 г.¹ и запланированных в проекте Основных направлений налоговой политики на 2017 г.²

— Вторая проблема связана с использованием в качестве базы сравнения вновь созданной стоимости. Среди ученых есть разные мнения относительно методики расчета вновь созданной стоимости: основной вопрос — это необходимость учета или исключения амортизационных отчислений при исчислении вновь созданной стоимости. На наш взгляд, целесообразно исключать амортизационные отчисления, так как это возврат инвестированного капитала организации и их учет при расчете вновь созданной стоимости искажает статистику по ее созданию.

Как было отмечено, развитие методологического аппарата привело к еще большему разнообразию подходов на современном этапе и классификация, предложенная на начальном этапе на рис. 1, с нашей точки зрения, претерпела некоторые изменения.

¹ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 г. и на плановый период 2017 и 2018 гг. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/ (дата обращения: 21.06.2016).

² Проект Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годы. URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=116206 (дата обращения: 28.10.2016).



Рис. 2. Современная классификация методик оценки налоговой нагрузки организации

Источник: составлено автором.

Эти изменения касаются отражения в современных методиках следующих моментов, которые ранее не рассматривались:

- методики стали носить как отраслевой, так и универсальный характер. Особенно много появилось подходов к оценке налоговой нагрузки организаций сельскохозяйственной отрасли и нефтепереработки;
- появились подходы в оценке налоговой нагрузки с учетом теневой составляющей хозяйственной деятельности организации;
- есть, но они не многочисленны, методики оценки налоговой нагрузки с учетом факта переложения налогов. Но, на наш взгляд, это достаточно абстрактная оценка, которая больше носит субъективный характер, так как возникает проблема оценки переложения налогов при условии широкого ассортимента товаров или услуг организации. Следовательно, в таком случае будет происходить усреднение расчетов налоговой нагрузки;
- методики, которые только появлялись в момент становления рыночных отношений в Российской Федерации, представляли собой исключительно расчет одного единственного показателя (частные методики). Впоследствии методики оценки налоговой нагрузки стали наполняться как относительными показателями, так и абсолютными, делая акцент в оценке влияния налогов на определенное направление деятельности: производство, снабжение, реализацию. На сегодняшний день есть методики, применяемые в основном в рамках экономического анализа, которые представляют собой

комплексный подход к оценке налоговой нагрузки. В последние годы авторы методик подчеркивают, что их разработки не только носят оценочный характер, но и используются для анализа динамики налоговой нагрузки организации.

При всем многообразии подходов к оценке налоговой нагрузки организации для них характерен недостаток, который не дает ответы на следующие вопросы: приемлемо ли данное значение налоговой нагрузки для организации? позволяет ли оно организации осуществлять свою деятельность и быть эффективным поставщиком налоговых платежей? будет ли оно таковым в перспективе? Целью применения методик, помимо оценки и анализа динамики, должна быть диагностика налоговой нагрузки.

Современная классификация методик оценки налоговой нагрузки представлена на рис. 2.

С учетом выявленных недостатков предложена методика оценки налоговой нагрузки организации на базе обобщенного показателя эффективности. Цель методики заключается в установлении граничных уровней налоговой нагрузки организации.

Оценку граничных уровней налоговой нагрузки с целью ее государственного регулирования целесообразно выполнять для отрасли, так как наблюдается дифференциация отраслей по показателю налоговой нагрузки. Оценка выполняется на основе выборочных данных организаций определенной отрасли в четыре этапа.

На первом этапе выполняется оценка налоговой нагрузки и показателей рентабельности организаций с учетом отраслевой специфики. На втором этапе

ввиду многообразия показателей рентабельности методом главных компонент оценивается обобщенный показатель эффективности, который является линейной комбинацией полученных на первом этапе показателей рентабельности организаций, входящий в выборку [7]. На третьем этапе методом регрессионного анализа выполняется оценка статистической связи между обобщенным показателем эффективности деятельности и налоговой нагрузкой. На четвертом этапе определяется граничный (приемлемый) уровень налоговой нагрузки, под которым следует понимать диапазон значений налоговой нагрузки, который обеспечивает положительное значение обобщенного показателя эффективности.

Поэтому суть предложенной методики заключается в установлении граничных уровней налоговой нагрузки организации на основе статистической связи налоговой нагрузки и обобщенного показателя эффективности деятельности организации как линейной комбинации ее показателей рентабельности. Методика позволяет также оценить, находится ли организация в диапазоне налоговой нагрузки, обеспечивающем ее развитие, или этому не способствует.

Предложения и рекомендации по государственному регулированию налоговой нагрузки организаций должны способствовать функционированию организаций в рамках приемлемого диапазона.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Пинская М.Р. Основы теории налогов и налогообложения: монография. М.: Издательство «Палеотип», 2004. 216 с.
2. Вылкова Е., Романовский М. Налоговое планирование. СПб.: Питер, 2004. 634 с.
3. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003. 288 с.
4. Горский И.В. О признаках налога в Налоговом кодексе Российской Федерации // Финансы. 2004. № 9. С. 33–35.
5. Егорова Е.Н. Оценка полной ставки налогообложения добавленной стоимости в России и зарубежных странах // Экономика и математические методы. 1996. Т. 32. № 2. С. 38–48.
6. Пансков В.Г. Налоговая нагрузка на экономику: нужен налоговый маневр // Экономика. Налоги. Право. 2016. № 5. С. 130–138.
7. Гребешкова И.А. Построение обобщенного показателя эффективности деятельности предприятия методом главных компонент / В книге: Экономическое прогнозирование: модели и методы // Материалы IX Международной научно-практической конференции / под общей ред. В.В. Давниса, В.И. Тиняковой. Воронеж: Воронежский государственный университет, 2013. С. 130–132.

REFERENCES

1. Pinskaya M.R. Osnovy teorii nalogov i nalogooblozheniya: monografiya [Principles of Taxes and Taxation Theory: monograph]. Moscow, Paleotyp publishing house, 2004, 216 p. (in Russian).
2. Vylkova E., Romanovskiy M. Nalogovoye planirovaniye [Tax planning]. St. Petersburg, Peter Publishing House, 2004, 634 p. (in Russian).
3. Nalogovaya politika Rossii: problemy i perspektivy / pod red. I.V. Gorskogo [Tax Policy of Russia: Problems and Prospects / Ed. I.V. Gorsky]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2003, 288 p. (in Russian).
4. Gorskiy I.V. O priznakakh naloga v Nalogovom kodekse Rossiyskoy Federatsii [On Tax Characteristics in the Tax Code of the Russian Federation]. *Finansy — Finances*, 2004, no. 9, pp. 33–35 (in Russian).
5. Yegorova E.N. Otsenka polnoy stavki nalogooblozheniya dobavlennoy stoimosti v Rossii i zarubezhnykh stranakh [Assesment of the Full Value Added Tax Rate in Russia and Abroad]. *Ekonomika i matematicheskiye metody — Economics and Mathematical Methods*, 1996, vol. 32, no. 2, pp. 38–48 (in Russian).
6. Panskov V.G. Nalogovaya nagruzka na ekonomiku: nuzhen nalogovyy manyovr [The Tax Burden on the Economy: a Tax Maneuver is Needed]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo — Economics. Taxes. Law*, 2016, no. 5, pp. 130–138 (in Russian).
7. Grebeshkova I.A. Postroyeniye obobshchennogo pokazatelya effektivnosti deyatel'nosti predpriyatiya metodom glavnkh komponent. V knige: Ekonomicheskoye prognozirovaniye: modeli i metody [Construction of a Generalized Index of the Company Performance by the Method of Main Components. In the Book: Economic Forecasting: Models and Methods]. *Materialy IX Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii. Pod obshchey redaktsiyey V.V. Davnisa, V.I. Tinyakovoy — Proceedings of the IX International Scientific and Practical Conference. Under the general editorship of V.V. Davnis, V.I. Tinyakova, Voronezh: Voronezh state University 2013*, pp. 130–132 (in Russian).