

Бородина Анна Сергеевна

**РАСЧЕТ И ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ
ПРЕДПРИЯТИЙ РЕАЛЬНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Гаврилов Виктор Владимирович

Официальные оппоненты: **Лаптев Сергей Вениаминович**
доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Липецкий государственный технический университет», кафедра «Бухгалтерский учет и финансы», заведующий кафедрой

Потапова Наталья Анатольевна

кандидат экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», кафедра «Бухгалтерский учет и налогообложение», доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования
«Кубанский государственный университет»

Защита состоится 21 апреля 2012 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета Д.212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 212 (www.gu-unprk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 20 марта 2012 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации 20 марта 2012 г. размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»: www.gu-unprk.ru и в сети Интернет Министерством образования и науки Российской Федерации по адресу: referat_vak@mon.gov.ru

Учёный секретарь
диссертационного совета

Коростелкина И.А.

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современной экономике России возрастает роль эффективного управления налоговыми платежами, успех которого зависит от наличия качественного инструментария не только собственно управления, но и налогового анализа. Использование показателей налоговой нагрузки для целей налогового анализа на предприятиях способно повысить качество налогового планирования, а, следовательно, высвободить дополнительные финансовые ресурсы и повысить конкурентоспособность предприятия.

Расчет показателей налоговой нагрузки позволяет получить информацию о влиянии налогообложения на финансово-хозяйственную деятельность предприятия, а оценка налоговой нагрузки позволяет определить степень такого влияния и направления оптимизации налогообложения, что особенно важно в условиях экономического кризиса. Если в стабильной экономике частые изменения налогового законодательства вызывают негативный эффект, то своевременные поправки, вносимые в период кризисных явлений, способны значительно ограничить экономический спад.

Исследование налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики особенно важно, так как именно эти предприятия, производящие материально-вещественные продукты, являются основой современной экономики. Совершенствование методов расчета и оценки налоговой нагрузки предприятий позволит аккумулировать дополнительные финансовые ресурсы и минимизировать налоговые риски, а следовательно, повысить их конкурентоспособность.

Актуальность выбранной темы объясняется отсутствием комплексного исследования сущности, функций, показателей налоговой нагрузки предприятия, а также необходимостью совершенствования методов ее расчета и оценки.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросы влияния налогообложения на деятельность предприятия получили развитие в работах зарубежных и российских ученых: Х. Адамс, К. Брауэр, А.В. Брызгалин, А. Вагнер, К. Гок, И.В. Горский, И.В. Дольдэ, О.Ю. Кудрин, Е. Кун, А. Лаффер, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова, И.А. Майбуров, В.Г. Пансков, А.Б. Паскачев, Б.М. Сабанти, О.С. Салькова, А. Синх, А. Смит, Д.Г. Черник, К.Ф. Шмелев, Т.Ф. Юткина и др.

Методические основы расчета и оценки налоговой нагрузки предприятий изложены в работах Н.В. Бондарчук, О.Ф. Бочаровой, Е.С. Вылковой, Г.В. Девликамовой, А.В. Игнатова, Е.А. Кировой, Д.А. Козлова, И.А. Коростелкиной, М.Н. Крейниной, А.И. Кадушина, С.В. Лаптева, М.И. Литвина, Н.Б. Михайловой, Т.К. Островенко, Л.В. Поповой, Н.А. Потаповой, Б.А. Теслюка и др.

Недостаточная разработанность проблемы и ее практическая значимость для производственных предприятий определили цель и задачи исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка теоретико-методологических положений по расчету и оценке налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики на основе комплексного подхода, реализующегося посредством многопараметральной оценки.

Поставленная цель предопределила необходимость решения следующих задач:

- систематизировать подходы к определению налоговой нагрузки предприятия и определить ее взаимосвязь с фискальной и парафискальной нагрузкой;
- классифицировать показатели налоговой нагрузки предприятия, определить функции и выявить факторы, влияющие на налоговую нагрузку предприятия;
- систематизировать методики расчета и оценки налоговой нагрузки производственного предприятия, провести их сравнительный анализ и разработать рекомендации по совершенствованию методики расчета и оценки налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики;
- разработать научно-методические рекомендации по оценке налоговой нагрузки производственного предприятия на основе комплексного подхода;
- провести экспертную оценку оптимальных значений показателей налоговой нагрузки производственного предприятия;
- определить направления повышения качества оценки налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики.

Объектом исследования является налоговая нагрузка предприятий реального сектора экономики и методы ее расчета и оценки.

Предмет исследования составляет совокупность экономических отношений, возникающих по поводу налоговой нагрузки предприятия.

Область исследований. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта номенклатуры специальностей научных работников (экономические науки) ВАК 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»: п. 2.5 «Налоговое регулирование секторов экономики» и п. 3.14 «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов».

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные научные труды ученых-экономистов по теории, методологии и организации системы налогообложения, законодательные и нормативные акты РФ, регламентирующие взимание налогов с производственных предприятий.

В процессе исследования применялись следующие методы: наблюдения, сравнения, группировки, анализа и синтеза, комплексного подхода, экспертной оценки, экономико-статистического, регрессионного анализа, что позволило обеспечить достоверность и обоснованность выводов и рекомендаций, предложенных в диссертации.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке теоретико-методологических положений, научно-методических рекомендаций и направлений повышения качества расчета и оценки налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики.

Научная новизна подтверждается следующими научными результатами, выносимыми на защиту:

– обоснована приоритетность использования термина «налоговая нагрузка» перед термином «налоговое бремя», сформулировано ее определение как совокупности показателей (отдельного показателя), характеризующих влияние регулярных обязательных платежей налогового характера, взимаемых в пользу государства, на финансовое положение предприятия, а также разграничены понятия «налоговая нагрузка», «фискальная нагрузка» и «парафискальная нагрузка» (п. 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

– классифицированы показатели налоговой нагрузки предприятия по признакам: способ расчета, масштабность определения, тип базового показателя, степень публичности и уровень определения, выделены функции налоговой нагрузки предприятия: информационная, аналитическая и контрольная и определены внешние и

внутренние факторы, оказывающие влияние на налоговую нагрузку предприятия (пп. 2.5, 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

– предложен авторский подход к расчету налоговой нагрузки предприятия реального сектора экономики, отличие которого состоит в применении совокупности абсолютных и относительных показателей и их градации по степени публичности, а также уточнен расчет показателя налоговой нагрузки производственного предприятия на оплату труда: предложено использовать в качестве базы расчета все выплаты сотрудникам (заработную плату, компенсационные выплаты, дивиденды и др.), а в числителе – платежи налогового характера, взимаемые с выплат сотрудникам и уплачиваемые предприятием как налогоплательщиком и как налоговым агентом (пп. 2.5, 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

– разработаны научно-методические рекомендации по оценке налоговой нагрузки производственного предприятия на основе комплексного подхода, включающего оценку следующих параметров: динамика, структура, соответствие заданным критериям и прочие параметры показателей налоговой нагрузки производственного предприятия (п. 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

– проведена экспертная оценка оптимальных значений показателей налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики; в результате регрессионного анализа установлена взаимосвязь между показателями деятельности предприятия и показателями налоговой нагрузки, а также предложены документарные формы представления информации об оценке налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики для внешних и для внутренних пользователей информации (пп. 2.5, 3.14 паспорта специальности 08.00.10);

– проведены расчет и оценка налоговой нагрузки производственных предприятий и определены направления повышения качества оценки налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики (пп. 2.5, 3.14 паспорта специальности 08.00.10).

Теоретическая значимость исследования состоит в развитии теоретико-методических представлений о налоговой нагрузке производственного предприятия, ее расчете и оценке, которые могут быть использованы как в дальнейших теоретических исследованиях, так и в работах прикладного характера, а также в процессе пре-

подавания учебных дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налоговый менеджмент» и «Налоговое планирование».

Практическая значимость исследования заключается в разработке методических рекомендаций, которые могут быть применены предприятиями и налоговыми органами для рационализации своих решений в сфере налогообложения.

Апробация и внедрение результатов работы. Основные результаты исследования по теме диссертации докладывались на международных, региональных и межвузовских научно-практических конференциях: «Актуальные проблемы экономики и управления: теория и практика» (г. Воронеж, 2008); «Совершенствование финансово-кредитных отношений» (г. Воронеж, 2008); «Управление, экономика, право и социально-культурные институты общества в условиях глобального финансово-экономического кризиса» (г. Липецк, 2009); «Актуальные проблемы экономической теории в условиях перехода российского народного хозяйства на инновационный путь развития» (г. Воронеж, 2009); «Российское общество на стадии модернизации: состояние, проблемы и перспективы» (г. Липецк, 2010); «Современные политэкономические проблемы экономического роста» (г. Воронеж, 2010); «Теория и практика функционирования финансовой и денежно-кредитной системы России» (г. Воронеж, 2010, 2011).

Содержащиеся в исследовании методики и практические разработки по расчету и оценке налоговой нагрузки производственных предприятий нашли применение в деятельности ООО «Новооскольский электродный завод», ООО «Новооскольская мебельная фабрика» и ООО «Новооскольский СКБМ». Научные разработки и методики используются в учебном процессе Воронежского государственного университета для методического обеспечения занятий.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в одиннадцати работах, в том числе трех научных статьях, рекомендованных ВАК России. Общий объем публикаций составляет 5,1 п.л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка используемой литературы, включающего 138 наименований, и 21 приложения. Диссертация изложена на 180 страницах основного текста, содержит 27 таблиц и 21 рисунок.

Во введении обосновываются выбор темы исследования, его цели и задачи, теоретическая и практическая значимость исследования, его предмет и объект, определяются теоретические и методологические основы налогообложения предприятия, формулируются положения, выносимые на защиту, и научная новизна работы.

В первой главе «Теоретические основы исследования налоговой нагрузки предприятия» раскрыта экономическая сущность налоговой нагрузки предприятия, проведен анализ показателей налоговой нагрузки предприятия и определены влияющие на нее факторы.

Во второй главе «Расчет и оценка налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики» разработаны методическое обеспечение и рекомендации по расчету и оценке налоговой нагрузки производственного предприятия.

В третьей главе «Практика расчета и оценки налоговой нагрузки предприятиями реального сектора экономики РФ» проведен расчет и оценка налоговой нагрузки предприятий реального сектора Белгородской области, а также определены направления повышения качества оценки налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики.

В заключении обобщены результаты исследования, сформулированы выводы и предложения научного и практического характера.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснована приоритетность использования термина «налоговая нагрузка» перед термином «налоговое бремя», сформулировано ее определение как совокупности показателей (отдельного показателя), характеризующих влияние регулярных обязательных платежей налогового характера, взимаемых в пользу государства, на финансовое положение предприятия, а также разграничены понятия «налоговая нагрузка», «фискальная нагрузка» и «парафискальная нагрузка»

В отечественной экономической литературе, наряду с налоговой нагрузкой используется множество понятий-синонимов, однако чаще всего применяются понятия «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя». Лексический анализ позволил сделать вывод о приоритете понятия «налоговая нагрузка». Автор предлагает следующее определение налоговой нагрузки.

Налоговая нагрузка – это совокупность показателей (показатель), характеризующих влияние регулярных обязательных платежей налогового характера, взимаемых в пользу государства, на финансовое положение предприятия. Под платежами налогового характера понимаются регулярные обязательные платежи в денежной форме, взимаемые в пользу государства, не предусматривающие какой-либо встречной выгоды для плательщика (т. е. безвозмездные).

Следует разграничивать понятия «налоговая нагрузка», «фискальная нагрузка» и «парафискальная нагрузка», их сравнительная характеристика представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Сравнительная характеристика налоговой, фискальной и парафискальной нагрузок предприятия

Признак	Налоговая нагрузка	Фискальная нагрузка	Парафискальная нагрузка
Обязательные платежи, на основе которых рассчитываются показатели	НДС, акцизы, платежи во внебюджетные фонды, налог на прибыль организаций, водный налог, НДСП, специальные налоговые режимы, транспортный налог и др.	Платежи, включаемые в налоговую нагрузку + государственная пошлина, таможенная пошлина и др.	Платежи, включаемые в фискальную нагрузку + взносы в саморегулируемые организации, страховые взносы по ОСАГО и др.
Законодательное оформление	Да	Да	Да
Взимаются в пользу государства	Да	Да	Нет
Взимается в пользу негосударственных организаций	Нет	Нет	Да
Периодичность взимания	Регулярно	Нерегулярно	Нерегулярно

В отношениях между предприятиями и государственными органами нередко наблюдается оппортунистическое поведение со стороны должностных лиц последних, что приводит к увеличению транзакционных издержек предприятий. Следовательно, налоговая, фискальная и парафискальная нагрузки предприятия находятся не только в правовой (формальной) среде экономических отношений, но и в коррупционной (неформальной) среде (Рисунок 1).

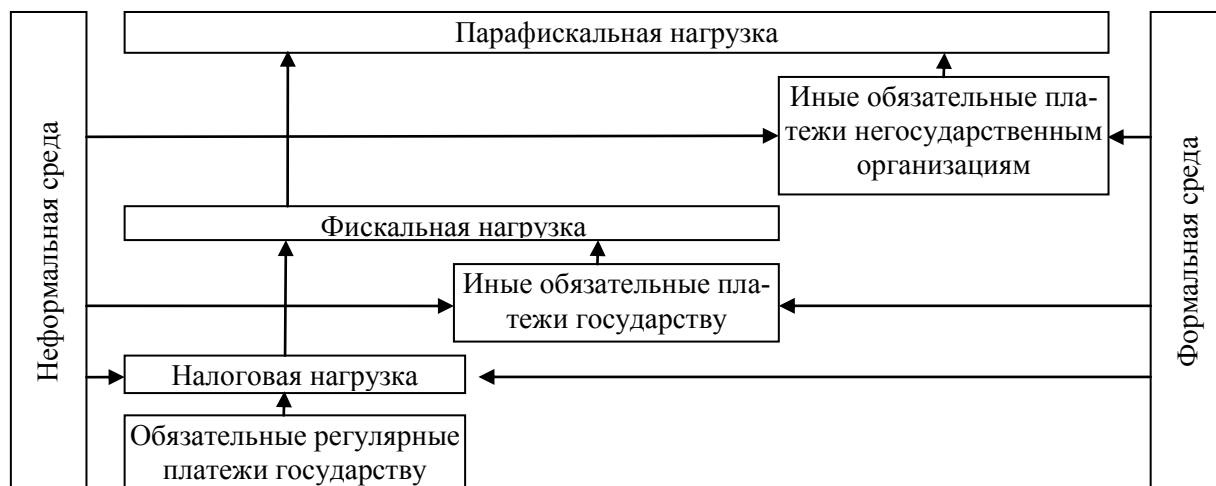


Рисунок 1 - Место налоговой нагрузки предприятия в системе обязательных платежей

Налоговая нагрузка характеризует влияние регулярных платежей налогового характера на финансово-хозяйственную деятельность предприятий и тесно взаимосвязана с фискальной и парафискальной нагрузкой, реальный уровень которых зависит не только от формальной среды экономических отношений, но и от неформальной.

2. Классифицированы показатели налоговой нагрузки предприятия по признакам: способ расчета, масштабность определения, тип базового показателя, степень публичности и уровень определения, выделены функции налоговой нагрузки предприятия: информационная, аналитическая и контрольная и определены внешние и внутренние факторы, оказывающие влияние на налоговую нагрузку предприятия

Налоговая нагрузка предприятия может быть представлена большим разнообразием количественных и качественных показателей, которые можно классифицировать по следующим признакам.

1. По способу расчета: абсолютные и относительные показатели.
2. По масштабности применения: общие (обобщающие) и частные (дополняющие) показатели.
3. По типу базового показателя: показатели результатов деятельности предприятия, показатели вида деятельности предприятия и показатели издержек предприятия.
4. По степени публичности: публичные и закрытые показатели.

5. По уровню определения показателя: показатели предприятия в целом, показатели экономического вида деятельности предприятия и показатели филиалов и обособленных подразделений.

Классификация показателей позволяет раскрыть возможности применения налоговой нагрузки предприятия, а функции – ее сущность. Налоговая нагрузка предприятия выполняет следующие функции.

1. Информационная функция позволяет рассматривать налоговую нагрузку предприятия как источник информации. В зависимости от используемых показателей можно получить различную информацию о налогообложении предприятия.

2. Аналитическая функция характеризует налоговую нагрузку предприятия как инструмент анализа влияния платежей налогового характера на финансовое состояние предприятия. В отличие от информационной функции налоговая нагрузка здесь выступает как количественная и качественная характеристика.

3. Контрольная функция заключается в использовании показателей налоговой нагрузки для целей текущего контроля за эффективностью налогового менеджмента.

Налоговая нагрузка подвергается воздействию различного рода факторов, которые следует подразделять на внешние и внутренние факторы. К внешним факторам относятся: экономические, политические, правовые (законодательные) и социальные. Внутренние факторы классифицированы на организационные и экономические (Рисунок 2).

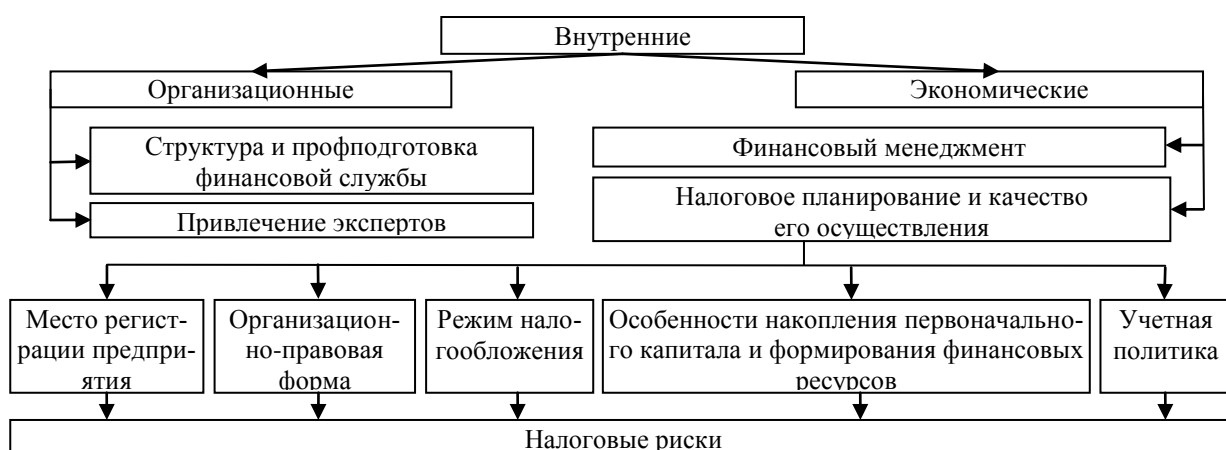


Рисунок 2 - Внутренние факторы налоговой нагрузки предприятия

Выявление внешних и внутренних факторов способствует совершенствованию планирования и снижению уровня налоговой нагрузки предприятия.

3. Предложен авторский подход к расчету налоговой нагрузки предприятия реального сектора экономики, отличие которого состоит в применении совокупности абсолютных и относительных показателей и их градации по степени публичности, а также уточнен расчет показателя налоговой нагрузки производственного предприятия на оплату труда: предложено использовать в качестве базы расчета все выплаты сотрудникам (зарботную плату, компенсационные выплаты, дивиденды и др.), а в числителе – платежи налогового характера, взимаемые с выплат сотрудникам и уплачиваемые предприятием как налогоплательщиком и как налоговым агентом

Для определения налоговой нагрузки предлагаем использовать две группы показателей: общие и частные. Общие показатели несут обобщенную информацию о влиянии налогообложения на деятельность предприятия. Частные показатели предназначены для анализа налоговой нагрузки по отдельным направлениям деятельности предприятия. Формулы расчета показателей приведены в таблице 2.

Таблица 2 - Показатели налоговой нагрузки производственного предприятия

№ п.п.	Наименование показателя	Формула расчета
Общие показатели		
1.	Начисленная абсолютная налоговая нагрузка	$АНН = НП_н + НДС_н + ПСФ_н + НИ_н + ТН_н + ЗН_н + ПрН_н,$ <p>где $АНН$ – начисленная абсолютная налоговая нагрузка; $НП_н$ – начисленная сумма налога на прибыль организаций; $НДС_н$ – начисленная сумма налога на добавленную стоимость (с учетом вычетов); $ПСФ_н$ – начисленная сумма взносов в ФСС РФ, ФОМС, ПФР, а также взносы на обязательное страхование от несчастных случаев; $НИ_н$ – начисленная сумма налога на имущество организаций; начисленная сумма транс- $ТН_н$ – портного налога; $ЗН_н$ – начисленная сумма земельного налога; $ПрН_н$ – прочие начисленные налоги (акцизы, водный налог и др.).</p>
2.	Фактически уплаченная абсолютная налоговая нагрузка	$АНН_у = НП_у + НДС_у + ПСФ_у + НИ_у + ТН_у + ЗН_у + ПрН_у + П_у + Ш_у,$ <p>где $АНН_у$ – уплаченная абсолютная налоговая нагрузка; $НП_у$ – уплаченная сумма налога на прибыль организаций; $НДС_у$ – сумма налога на добавленную стоимость уплаченная; $ПСФ_у$ – сумма уплаченных взносов в ФСС РФ, ФОМС, ПФР, а также взносы на обязательное страхование от несчастных случаев; $НИ_у$ – уплаченная сумма налога на имущество организаций; $ТН_у$ – уплаченная сумма транспортного налога; $ЗН_у$ – уплаченная сумма земельного налога; $ПрН_у$ – прочие уплаченные налоги (акцизы, водный налог и др.); $П_у$ – пени, уплаченные в связи с неуплатой платежей налогового характера; $Ш_у$ – штрафы, уплаченные в связи с нарушением налогового законодательства.</p>
3.	Налоговая нагрузка на доход	$НН_д = \frac{АНН}{Д},$ <p>где $НН_д$ – налоговая нагрузка на доход; $Д$ – доход предприятия, включающий доходы от реализации и внереализационные доходы.</p>
4.	Налоговая нагрузки на добавленную стоимость	$НН_дс = \frac{АНН}{ДС},$ <p>где $НН_дс$ – налоговая нагрузка на добавленную стоимость предприятия; $ДС$ – добавленная стоимость.</p>

№ п.п.	Наименование показателя	Формула расчета
5.	Налоговая нагрузка на входящий денежный поток	$НН_{ДП_в} = \frac{P_{АНН}}{ДП_в},$ <p>где $НН_{ДП_в}$ – налоговая нагрузка на входящий денежный поток; $P_{АНН}$ – расчеты по абсолютной налоговой нагрузке; $ДП_в$ – входящий денежный поток по текущей деятельности.</p>
6.	Налоговая нагрузка на активы предприятия	$НН_{A_{сргод}} = \frac{АНН}{A_{сргод}},$ <p>где $НН_{A_{сргод}}$ – налоговая нагрузка на активы предприятия; $A_{сргод}$ – среднегодовая величина активов.</p>
7.	Налоговая нагрузка на чистую прибыль предприятия	$НН_{ЧП} = \frac{АНН}{ЧП},$ <p>где $НН_{ЧП}$ – налоговая нагрузка на чистую прибыль предприятия; $ЧП$ – чистая прибыль предприятия.</p>
8.	Налоговая нагрузка на рыночную стоимость компании	$НН_к = \frac{АНН_у + НП_з}{P_б},$ <p>где $НН_к$ – налоговая нагрузка на капитализацию (рыночную стоимость); $НП_з$ – задолженность предприятия по платежам налогового характера; $P_б$ – рыночная стоимость компании.</p>
Частные показатели		
1.	Налоговая нагрузка на выручку от основного вида деятельности	$НН_{Вр_т} = \frac{АНН_Т}{Вр_т},$ <p>где $НН_{Вр_т}$ – налоговая нагрузка на выручку от реализации товаров собственного производства; $АНН_Т$ – абсолютная налоговая нагрузка, связанная с производством и реализацией товаров собственного производства; $Вр_т$ – выручка от реализации товаров собственного производства.</p>
2.	Налоговая нагрузка на чистые активы	$НН_{ЧА_{сргод}} = \frac{АНН}{ЧА_{сргод}},$ <p>где $НН_{ЧА_{сргод}}$ – налоговая нагрузка на чистые активы; $ЧА_{сргод}$ – среднегодовая величина чистых активов.</p>
3.	Налоговая нагрузка на расходы предприятия	$НН_р = \frac{Н_р + ПН_р}{P},$ <p>где $НН_р$ – налоговая нагрузка на расходы предприятия; $Н_р$ – налоги, включаемые в состав расходов; $ПН_р$ – платежи налогового характера, относимые на расходы; P – расходы предприятия.</p>
4.	Налоговая нагрузка на расходы по оплате труда	$НН_{от} = \frac{\sum H_{от}}{OT},$ <p>где $НН_{от}$ – налоговая нагрузка на оплату труда работникам предприятия; $\sum H_{от}$ – сумма налогов и платежей налогового характера, уплачиваемых предприятием как налогоплательщиком, так и налоговым агентом и взимаемая с выплат в пользу работников; OT – сумма выплат работникам предприятия за выполненную работу, в т. ч. в виде заработной платы, арендных платежей, и др.</p>
5.	Налоговая нагрузка на имущество организации (основные средства)	$НН_и = \frac{H_и + H_т + H_з}{Cm_{и_{сргод}}},$ <p>где $НН_и$ – налоговая нагрузка на имущество предприятия; $H_и$ – сумма налога на имущество; $H_т$ – сумма транспортного налога; $H_з$ – сумма земельного налога; $Cm_{и_{сргод}}$ – среднегодовая стоимость имущества (основных средств).</p>

Градации показателей по степени публичности предполагает, что общие показатели могут быть доступны для внешних пользователей информации (налоговые органы, органы Росстата), а частные показатели – только для внутренних пользователей информации.

Расчет налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики предполагает использование известных показателей. С учетом современных особенностей экономической деятельности производственных предприятий предложена уточненная формула расчета показателя налоговой нагрузки на оплату труда, которая представлена в пункте 4 таблицы 2.

Методика ориентирована на получение полномасштабной информации об уровне налоговой нагрузки с учетом специфики предприятий реального сектора экономики.

4. Разработаны научно-методические рекомендации по оценке налоговой нагрузки производственного предприятия на основе комплексного подхода, включающего оценку следующих параметров: динамика, структура, соответствие заданным критериям и прочие параметры показателей налоговой нагрузки производственного предприятия

Под оценкой налоговой нагрузки предприятия следует понимать выявление значимости налоговой нагрузки, определяемой финансовым (налоговым) менеджером для целей налогового анализа. Расчет показателя налоговой нагрузки – это его исчисление с помощью соответствующей математической формулы. Оценка же подразумевает сопоставление полученных результатов с заданными параметрами.

Предлагается использовать комплексный подход к оценке налоговой нагрузки производственного предприятия. Он позволяет получить не только информацию о соответствии/несоответствии фактических показателей налоговой нагрузки заданным критериальным значениям, но и определить причины данных соответствий/несоответствий, потенциал налоговой оптимизации и направления оптимизации, а также позволяет использовать полученные результаты оценки для целей корпоративного налогового менеджмента (Рисунок 3).

Оценка должна осуществляться на следующих принципах.

1. Принцип полезности с позиции представлений пользователя, т. е. на основе результатов оценки пользователи могли бы принимать управленческие решения.

2. Принцип прозрачности, т. е. и методика, и результаты оценки должны быть прозрачны (понятны), логичны и информативны.

3. Принцип комплексного подхода, т.е. оценка является комплексной характеристикой, информирующей о фактическом влиянии налогообложения на финансово-хозяйственную деятельность предприятия, тенденциях такого влияния, возможностях планирования налоговой нагрузки предприятия.

4. Принцип адресности использования результатов оценки, т.е. результаты оценки общих и частных показателей налоговой нагрузки должны использоваться внутренними пользователями информации, а результаты расчета общих относительных показателей должны быть доступны для внешних пользователей информации.



Рисунок 3 - Схема комплексного подхода к оценке налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики

Процесс оценки налоговой нагрузки производственного предприятия в рамках комплексного подхода должен включать четыре этапа.

1. Сбор и обработка необходимой аналитической и статистической информации.

2. Расчет показателей налоговой нагрузки предприятия, включающий: расчет абсолютных и относительных показателей налоговой нагрузки.

3. Собственно оценка налоговой нагрузки предприятия по девяти параметрам:
 - 3.1) структура абсолютной налоговой нагрузки;
 - 3.2) динамика налоговой нагрузки абсолютных показателей;
 - 3.3) соответствие абсолютной налоговой нагрузки показателям налогового потенциала и фискальной нагрузки;
 - 3.4) распределение абсолютной налоговой нагрузки между источниками ее уплаты;
 - 3.5) динамика налоговой нагрузки относительных показателей;
 - 3.6) соответствие относительной налоговой нагрузки отраслевой налоговой нагрузке;
 - 3.7) влияние показателей деятельности предприятия на показатели относительной налоговой нагрузки;
 - 3.8) влияние налоговых рисков на относительные показатели налоговой нагрузки предприятия;
 - 3.9) соответствие относительных показателей налоговой нагрузки оптимальным значениям показателей налоговой нагрузки производственного предприятия.

4. Подготовка и оформление результатов оценки для пользователей информации об оценке.

Такой подход к оценке позволяет получить масштабную и объективную информацию о влиянии налогообложения на финансово-хозяйственную деятельность предприятия и о направлениях его оптимизации, которая позволяет принимать более обоснованные управленческие решения в сфере налогообложения.

5. Проведена экспертная оценка оптимальных значений показателей налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики; в результате регрессионного анализа установлена взаимосвязь между показателями деятельности предприятия и показателями налоговой нагрузки, а также предложены документарные формы представления информации об оценке налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики для внешних и для внутренних пользователей информации

Для оценки налоговой нагрузки предприятия расчетные показатели налоговой нагрузки сопоставляются с интервалами оптимальных значений показателей, полученными в результате экспертной оценки. В качестве экспертов выступили 36 сотрудников 28 российских организаций. Результаты экспертной оценки представлены в таблице 3.

Таблица 3 - Оптимальные значения показателей налоговой нагрузки производственного предприятия, %

№ п.п.	Наименование показателя	Доверительный интервал
Общие показатели		
1.	Налоговая нагрузка на доход предприятия	0–10
2.	Налоговая нагрузка на добавленную стоимость предприятия	10–30
3.	Налоговая нагрузка на входящий денежный поток предприятия	0–10
4.	Налоговая нагрузка на активы предприятия	0–30
5.	Налоговая нагрузка на чистую прибыль предприятия	50–200
6.	Налоговая нагрузка на капитализацию	0–10
Частные показатели		
7.	Налоговая нагрузка на выручку от реализации товаров собственного производства	0–15
8.	Налоговая нагрузка на чистые активы предприятия	40–100
9.	Налоговая нагрузка на расходы предприятия	0–20
10.	Налоговая нагрузка на оплату труда работникам предприятия	20–50
11.	Налоговая нагрузка на имущество (основные средства) предприятия	0–15

Интервалы оптимальных значений налоговой нагрузки (доверительные интервалы) предприятий реального сектора экономики целесообразно использовать в качестве критериальных значений показателей налоговой нагрузки в процессе ее оценки.

В результате апробации предложенного многопараметрального подхода к оценке налоговой нагрузки установлена зависимость линейного вида между показателями налоговой нагрузки и финансово-хозяйственной деятельности предприятий реального сектора экономики, результаты регрессионного анализа представлены в таблице 4.

Таблица 4 - Результаты регрессионного анализа

№ п.п.	Результативный признак	Факторный признак	Наличие линейной зависимости
Взаимосвязь показателей эффективности деятельности предприятия и показателей относительной налоговой нагрузки (НН)			
1.	Рентабельность продаж	НН на доходы	Да
2.	Рентабельность основной деятельности	НН на доходы	Да
3.	Рентабельность основной деятельности	НН на расходы	Да
4.	Абсолютная ликвидность	НН на входящий денежный поток	Нет
5.	Фондоотдача	НН на имущество	Нет
6.	Производительность труда	НН на оплату труда	Да
Взаимосвязь относительных показателей налоговой нагрузки (НН) и их базовых показателей			
Общие показатели налоговой нагрузки			
1.	НН на доходы	Доходы	Нет
2.	НН на добавленную стоимость	Добавленная стоимость	Нет
3.	НН на входящий денежный поток	Входящий денежный поток	Нет
4.	НН на активы	Активы	Да
5.	НН на чистую прибыль	Чистая прибыль	Нет
Частные показатели			
6.	НН на выручку	Выручка от реализации	Нет
7.	НН на чистые активы	Чистые активы	Нет
8.	НН на расходы	Расходы	Нет
9.	НН на расходы по оплате труда	Расходы на оплату труда	Да
10.	НН на имущество организации	Среднегодовая стоимость имущества	Да

В таблице 5 приведены результаты оценки влияния показателей деятельности предприятия на показатели относительной налоговой нагрузки на основе регрессионного анализа.

Таблица 5 - Оценка влияния показателей деятельности предприятия на показатели относительной налоговой нагрузки (НН) на основе регрессионного анализа, %

№ п.п.	Результативный признак	Факторный признак	Коэффициент детерминации,	Значение результативного признака при изменении факторного признака на 1
1.	Рентабельность продаж	НН на доходы	60,50	1,01
2.	Рентабельность основной деятельности	НН на доходы	59,95	1,16
3.	Рентабельность основной деятельности	НН на расходы	54,55	3,93
4.	НН на активы предприятия	Активы	69,19	2,42
5.	НН на расходы по оплате труда	Расходы на оплату труда	67,51	- 1,84
6.	НН на имущество организации	Среднегодовая стоимость имущества	82,66	- 1,54

Результаты оценки влияния показателей деятельности предприятия на показатели относительной налоговой нагрузки позволяют более качественно осуществлять краткосрочное и долгосрочное налоговое планирование на предприятиях реального сектора экономики, однако следует отметить, что результаты оценки индивидуальны для каждого предприятия.

Полученные результаты расчета и оценки налоговой нагрузки предложено оформлять в документарном виде. Информация об оценке налоговой нагрузки предприятия, предназначенная для внешних пользователей информации, может иметь вид таблицы 6.

Таблица 6 - Форма раздела налогового паспорта организации, содержащего информацию о налоговой нагрузке, %

№ п.п.	Наименование показателя налоговой нагрузки (НН)	Расчетное значение показателя за 2011 г.	Значение отраслевого показателя за 2011 г.	Доверительный интервал оптимального значения показателя
1.	НН на доход предприятия	10,74	2,3	0–10
2.	НН на добавленную стоимость предприятия	27,27	–	10–30
3.	НН на входящий денежный поток предприятия	9,91	–	0–10
4.	НН на активы предприятия	31,43	2,8	0–30
5.	НН на чистую прибыль предприятия	95,17	32,0	50–200
6.	НН на капитализацию	–	–	0–10

Для внутренних пользователей информации требуется более детальная и полномасштабная информация о налоговой нагрузке предприятия, поэтому предлагается составлять отчет об оценке налоговой нагрузки предприятия, который должен включать следующие разделы: термины и понятия; методика определения налоговой нагрузки; методика оценки налоговой нагрузки; результаты оценки налоговой нагрузки предприятия (показатели налоговой нагрузки и их оценка); выводы и рекомендации.

Предложенные документарные формы, позволяющие улучшить изложение, восприятие и предоставление информации об оценке налоговой нагрузки производственных предприятий.

6. Проведены расчет и оценка налоговой нагрузки производственных предприятий Белгородской области и определены направления повышения качества оценки налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики

Расчет и оценка налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики РФ проводились на основе учетно-аналитических данных десяти предприятий деревообрабатывающей, металлургической, пищевой и строительной промышленности Белгородской области. Основные результаты расчета показателей налоговой нагрузки производственных предприятий приведены в таблице 7.

Таблица 7 - Показатели относительной налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики Белгородской обл. в 2011 г., %

Название организации	Показатели налоговой нагрузки (НН)									
	Общие					Частные				
	НН на доходы предприятия	НН на добавленную стоимость	НН на вход. денежный поток	НН на активы предприятия	НН на чистую прибыль	НН на выручку от реализации	НН на чистые активы	НН на расходы	НН на оплату труда	НН на имущество
Металлургическое производство										
НЭЗ	9,2	30,4	3,5	27,3	355,7	9,2	54,7	3,4	26,9	10,3
Осколсельмаш	10,2	26,2	5,2	14,5	179,6	10,1	37,2	10,6	23,8	5,9
Пищевое производство										
СХХК	5,2	25,3	5,2	8,8	9,2	5,3	48,4	5,4	33,8	3,1
НХК	5,1	29,1	4,9	13,9	113,3	5,2	26,6	5,5	31,6	3,4
Вехи	5,1	29,6	4,9	15,8	144,2	5,1	69,3	5,3	32,4	3,7
ПР Шараповский	4,3	29,6	2,9	11,6	162,8	4,4	33,5	4,5	31,3	15,0
Производство изделий из дерева										
НМФ	6,1	32,3	5,3	24,1	88,34	6,1	94,6	6,7	28,7	4,5
Акация	10,06	28,16	8,3	26,9	127,2	10,1	96,1	10,1	33,5	3,5
Строительство										
НСКБМ	14,6	27,8	9,2	17,4	99,7	14,8	83,7	18,0	22,8	3,2
Комбинат ЖБИ	17,6	30,2	7,9	20,5	114,4	14,9	60,5	20,5	18,2	3,1

На основе расчета показателей налоговой нагрузки проведена ее многопараметральная оценка. Результаты оценки налоговой нагрузки производственных предприятий приведены в таблице 8.

Таблица 8 - Результаты оценки налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики Белгородской обл. в 2011 г.

№ п.п.	Этап оценки	Результат оценки
1.	Оценка структуры абсолютной НН	В налоговой нагрузке преобладают три вида платежей налогового характера: НДС, налог на прибыль организаций, а также взносы во внебюджетные фонды. Имущественные налоги большинства предприятий не превышают 5 % от начисленной АНН.
2.	Оценка динамики абсолютных показателей НН	Разрывы между начисленной и уплаченной НН в период 2008–2009 гг. обусловлены кризисными явлениями в экономике. По ряду предприятий металлургической отрасли и строительства выявлена положительная тенденция снижения темпа роста начисленной абсолютной налоговой нагрузки.
3.	Оценка соответствия АНН показателям налогового потенциала и фискальной нагрузки	Показатель фискальной нагрузки превышает показатель начисленной абсолютной налоговой нагрузки на всех исследуемых предприятиях не более чем на 10 %, что свидетельствует о достаточном влиянии периодических платежей на деятельность предприятия. Показатель начисленной АНН практически совпадает с показателем налогового потенциала предприятия, что свидетельствует о возможности оптимизации.
4.	Оценка распределения АНН между источниками ее уплаты	Выявлены два основных источника уплаты платежей налогового характера: расходы предприятия и цена продукции. У отдельных предприятий с высокой рентабельностью к основным источникам следует отнести прибыль предприятия.
5.	Оценка динамики относительных показателей НН	Темпы роста показателей возрастают в период кризисных явлений в экономике. Установлена разнонаправленность трендов НН на выручку от основного вида деятельности и НН на оплату труда.
6.	Оценка соответствия относительной НН отраслевой налоговой нагрузке	Показатели налоговой нагрузки предприятий пищевой промышленности соответствуют отраслевым значениям. Показатели НН предприятий металлургической, деревообрабатывающей и строительной отраслей превысили отраслевые значения.
7.	Оценка влияния показателей деятельности предприятия на показатели относительной НН	Установлена в результате регрессионного анализа линейная зависимость между: показателем налоговой нагрузки на доходы предприятия и показателями рентабельности; налоговой нагрузкой на оплату труда и производительностью труда; налоговой нагрузкой на расходы по оплате труда и расходами по оплате труда; налоговой нагрузкой на имущество организации и стоимостью имущества.
8.	Оценка влияния налоговых рисков на относительные показатели НН	Тренды динамики налоговых рисков и уровня начисленной абсолютной налоговой нагрузки сопоставлены. Высокие налоговые риски наблюдались у ООО «СХХК», которые приводят к увеличению налоговой нагрузки.
9.	Оценка соответствия относительных показателей НН оптимальным показателям НН	Показатели налоговой нагрузки соответствуют доверительным интервалам, кроме показателя НН на чистую прибыль. Соответствие показателей НН интервалам оптимальных значений не зависит от отраслевой принадлежности предприятия.

Определены направления повышения качества оценки налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики (Таблица 9).

Таблица 9 - Направления повышения качества оценки налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики

Направление	Содержание
Общие рекомендации	
Совершенствование законодательства в области налогообложения	<ol style="list-style-type: none"> 1. Законодательно закрепить понятие налоговой нагрузки предприятия. 2. Законодательно закрепить форму и порядок предоставления налогового паспорта организации. 3. Законодательно закрепить раздел налогового паспорта, содержащий информацию о налоговой нагрузке предприятия. 4. Организовать публикацию статистических данных о налоговой нагрузке предприятий по отраслям и величине предприятий.
Совершенствование корпоративного налогового менеджмента	<ol style="list-style-type: none"> 1. Повышение квалификации специалистов. 2. Информационное обеспечение персонала в области налогообложения. 3. Применение аутсорсинга в области налогообложения.
Рекомендации для производственных предприятий	
Совершенствование расчета налоговой нагрузки	<ol style="list-style-type: none"> 1. Применять методики определения налоговой нагрузки предприятия, учитывающие особенности производственных предприятий. 2. Производственным предприятиям следует использовать в оценке налоговой нагрузки следующие показатели: налоговую нагрузку на расходы предприятия, налоговую нагрузку на расходы по оплате труда и налоговую нагрузку на имущество организации (основные средства). 3. Предприятиям, уплачивающим штрафы и пени, следует особое внимание уделять налоговым рискам, способным привести к увеличению налоговой нагрузки.
Совершенствование оценки налоговой нагрузки	<ol style="list-style-type: none"> 1. С целью повышения качества оценки налоговой нагрузки необходимо проводить оценку на основе комплексного подхода. 2. Результаты оценки налоговой нагрузки предприятия представлять в форме отчета.

Представленные рекомендации способствуют не только повышению качества оценки налоговой нагрузки производственных предприятий, но и расширению практики применения налоговой нагрузки как инструмента налогового анализа.

ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

1. Автором обоснован приоритет использования термина «налоговая нагрузка» и предложено авторское определение налоговой нагрузки предприятия.

2. Разграничены понятия «налоговая нагрузка», «фискальная нагрузка» и «парафискальная нагрузка».

3. Выявлены функции, выполняемые налоговой нагрузкой предприятия как совокупностью показателей.

4. Классифицированы показатели налоговой нагрузки предприятия по признакам.

5. Обоснованы внешние и внутренние факторы, влияющие на налоговую нагрузку предприятия.

6. Разработан авторский подход к расчету налоговой нагрузки производственного предприятия, а также уточнена формула расчета показателя налоговой нагрузки производственного предприятия на оплату труда.

7. Разработаны научно-методические рекомендации по оценке налоговой нагрузки предприятия.

8. Предложены документарные формы представления информации об оценке налоговой нагрузки для внешних и для внутренних пользователей информации.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК России:

1. Бородина А.С. Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия [Текст] / А.С. Бородина // *Налоги и налогообложение*. – 2011. – № 9. – С. 5–14 (1,1 п.л.).

2. Бородина А.С. Налоговая нагрузка предприятия: сущность, функции, факторы и показатели [Текст] / А.С. Бородина // *Налоги и налогообложение*. – 2011. – № 6. С.5–15 (1,2 п.л.).

3. Бородина А.С. Налоговая нагрузка производственного предприятия: методика определения [Текст] / А.С. Бородина // *Вестн. ВГУ*. – 2010. – № 2. – С. 189–194 (1 п.л.).

Публикации в других изданиях:

1. Бородина А.С. К вопросу о налоговой нагрузке металлургической отрасли в период экономического кризиса [Текст] / А.С. Бородина // *Теория и практика функционирования финансовой и денежно-кредитной системы России: Междунар. науч-практ. конф. (шестое заседание) (8-9 декабря 2010 г.)*. – Воронеж : ИПЦ «Научная книга», 2011. – с. 81-84 (0,3 п.л.).

2. Бородина А.С. Антикризисные мероприятия налоговой политики государства [Текст] / А.С. Бородина // *Теория и практика функционирования финансовой и денежно-кредитной системы России: Междунар. науч-практ. конф. (пятое заседание 25.11.2009)*. – Воронеж: Научная книга, 2010. – С. 120-125 (0,3 п.л.).

3. Бородина А.С. Налоговая нагрузка как инструмент стимулирования производственного сектора экономики России [Текст] / А.С. Бородина // *Российское общество на стадии модернизации: состояние, проблемы и перспективы: IV Междунар. науч-практ. конф. (20 мая 2010 г., г. Липецк): в 2 ч. / под общ. Ред. С.В. Лаптева, А.Д. Моисеева*. – Воронеж: Изд-во «ВГПУ», 2010. – Ч. II. – С. 129-131. (0,2 п.л.).

4. Бородина А.С. Налоговая нагрузка и ее функции в условиях выхода из экономического кризиса [Текст] / А.С. Бородина // *Современные политэкономические про-*

блемы экономического роста: материалы Междунар. науч-практ. конф. (18-19 фев. 2010 г., г. Воронеж): в 2 ч.: Ч. 1 / [под ред. И.Т. Корогодина, В.В. Гаврилова]. – Воронеж: Научная книга, 2010. С.59-61 (0,2 п.л.).

5. Бородина А.С. К вопросу о налоговой нагрузке в экономике России [Текст] / А.С. Бородина // Актуальные проблемы экономической теории в условиях перехода российского народного хозяйства на инновационный путь развития: Междунар. науч-практ. конф. / Под ред. И.Т. Корогодина, В.В. Гаврилова: в 2 ч.: Ч.1. – Воронеж: Воронежский государственный университет, 2009. – С. 49-51 (0,2 п.л.).

6. Бородина А.С. Роль налоговой нагрузки в ликвидации мирового финансового кризиса [Текст] / А.С. Бородина // Управление, экономика, право и социально-культурные институты общества в условиях глобального финансово-экономического кризиса: III Междунар. науч-практ. конф. (5 мая 2009 г., г. Липецк) : В 2-х частях / Под ред. С.В. Лаптева, А.Д. Моисеева. – Воронеж: Институт ИТОУР, 2009. Часть I. – с. 14-17 (0,3 п.л.).

7. Бородина А.С. Налоговая нагрузка на коммерческие банки [Текст] / О.В. Качур, А.С. Бородина // Совершенствование финансово-кредитных отношений: сб. ст. Междунар. науч-практ. Конф. (третье издание) (28.11.2007 г.). – Воронеж: Изд-во «Истоки», 2008. – С.138-140. (0,2 п.л.).

8. Бородина А.С. К вопросу о налоговом бремени в банковском секторе [Текст] / А.С. Бородина // Актуальные проблемы экономики и управления: теория и практика: тез. док. I Междунар. студ. науч-практ. конф.: в 3 т. – Воронеж: ИПЦ Воронеж. гос. ун-т, 2008. – Т. II. – С. 138. (0,06 п.л.).

Заказ №630 от «13» марта 2012 г. Тир. 150 экз.
Отпечатано на множительной технике
Экономического факультета ВГУ
394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д.40