

# Методология и практический инструментарий моделирования налогового бремени: вопросы детерминации и методы расчета

В статье представлены результаты исследования экономического содержания дефиниций, определяющих уровень фискального давления на хозяйствующих субъектов и экономику в целом. Приведено авторское видение разграничения терминов «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя», детерминирован подход для практического моделирования налогового бремени и последующей его оценки при помощи различных методик.

**Л. А. ДЬЯЧКИНА**, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов Санкт-Петербургского университета экономики и финансов

Стремление снизить налоговое бремя вполне естественно для налогоплательщика, зачастую оно обусловлено не только желанием сэкономить финансовые ресурсы, но и необходимостью оставаться конкурентоспособным на рынке, где каждый производитель товаров, работ или услуг так или иначе оптимизирует свои налоги. Бывший канцлер ФРГ профессор Людвиг Эрхард писал: «Надо признать весьма справедливыми пожелания как всех граждан, так и хозяйственных сообществ, направленные на снижение налогового бремени» [4].

Современная экономическая наука находит не только теоретическое обоснование разделения понятий «налоговая оптимизация» и «налоговая минимизация», но и практические критерии<sup>1</sup> для разграничения действий по снижению налога законными способами и уклонению от его уплаты.

История изобилует примерами порой наивных, порой весьма находчивых способов законным путем снизить размер уплачиваемых налогов или смоделировать ситуацию так, чтобы формально обязанности платить налог не возникало. Так, поскольку единицей налогообложения в Киевской Руси был «дым», попытка избежать излишнего налогового

гнета стала одной из причин, сподвигнувшей предприимчивых крестьян топить бани по-черному.

Введение налога на окна в средневековой Англии привело к массовому закрытию фасадных окон, все они обернулись во двор, который закрывался. Результатом перехода от посощного налогообложения к податному в 1679 г. в России стало стремительное уменьшение количества дворов: заметно росли их размеры, а дворы родственников или соседей стали огораживать единым плетнем. Эти примеры традиционно приводятся в экономической литературе как законный «обход» налогов.

Современные приемы оптимизации довольно изобретательны и существенно изменились по структуре и способам организации, но концептуально преследуют ту же цель – снижение налогового бремени, установление его на приемлемом для бизнеса уровне, в том числе с учетом конкурентной среды и желаемой минимальной рентабельности.

Поскольку в научной и практической среде сформировалось известное разночтение в дефинициях «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя», определим экономическое содержание этих терминов и осуществим выбор наиболее подходящего для целей

<sup>1</sup> Например, пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы, установленные в ст. 54.1 НК, или самостоятельной оценки налоговых рисков для целей проведения системы планирования выездных налоговых проверок по приказу ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333@.

управления и оптимизации, а также способы его расчета.

*Налоговая (фискальная) нагрузка, налоговое (фискальное) бремя*, абсолютная налоговая (фискальная) нагрузка или налоговое (фискальное) бремя, а также *тяжесть налогообложения (фискального обложения)* – понятия, которые используются для сравнительного анализа уровня налоговых потерь (иногда – обязательств) бизнеса при его функционировании в конкретной стране или группе стран соизмеримо с показателями его финансово-хозяйственной деятельности.

Все перечисленные величины, а также их возможные аналоги не имеют регламентированно утвержденной методики расчета. Наиболее широко употребляемым считается расчет налоговой нагрузки, закрепленный в приказе ФНС от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, с соответствующей ежегодной публикацией среднетраслевых значений, придерживаться которых необходимо бизнесу во избежание попадания в зону налогового риска. Несмотря на спорность предложенной ФНС методики расчета, применение данного показателя в сравнительных целях может быть оправдано ввиду его эталонного характера и независимости интерпретации. Иными словами, если критерий оценки налогового риска определяется отклонением от некоего общего для всей отрасли показателя, такой подход относительно справедлив.

С другой стороны, соотнесение величины уплаченных налогов и взносов, определяемых кассовым методом по данным Казначейства, с выручкой предприятия, рассчитанной методом начисления и отражаемой в форме № 2, – является экономически абсурдным. Не имея представления о дебиторской задолженности, невозможно использовать показатель выручки для оценки справедливости доли перечисленных в бюджет фискальных платежей, равно как при соотнесении с показателями, определяемыми методом начисления, следует использовать величину именно начисленных налогов, для уплаты которых необходимы будут средства, «замороженные» в дебиторской задолженности.

Экономическая несостоятельность используемого показателя очевидна еще и с точки зрения

временной определенности соотносимых величин: оборот (выручка предприятия) берется за текущий (анализируемый) период, а фискальные платежи практически на четверть включают суммы, перечисляемые в бюджет за прошлый период, соответственно отражая прошлогодний результат деятельности предприятия, помимо этого, платежи текущего года могут содержать погашение накопленной задолженности или, напротив, авансовые платежи. Таким образом, соотношение величин, не связанных друг с другом по налоговой базе, налоговому периоду, измеряемых в разных «системах координат» и с разной методикой расчета, само по себе совершенно не информативно.

При этом на макроуровне показатель «налоговой нагрузки на экономику» ввиду необходимости использования массива Big Data стран с разными финансовыми периодами<sup>2</sup> определяется показателем удельного веса фискальных поступлений, рассчитанных кассовым методом, в ВВП страны (tax-to-GDP ratio). По итогам 2022 г. налоговая нагрузка на экономику в странах ОЭСР в среднем составила 34%, от 16,9% (Мексика) до 46,1% (Франция) (рис. 1). В тот же год уровень налоговой нагрузки в Российской Федерации составлял 32,4% к ВВП.

Подобная методика позволяет сравнивать государство по доле налогов, выплачиваемых в течение года, как по показателю экономической активности и готовности хозяйствующих субъектов к уплате налогов. В глобальном смысле налоговая нагрузка на экономику характеризует налоговый климат в стране и ответственное налогообложение корпоративного сектора, но она неприменима к оценке налоговой нагрузки отдельного субъекта.

В российской литературе полемика разворачивается по вопросам корректного применения терминов «налоговая нагрузка» и «налоговое бремя». Принято считать, что «налоговая нагрузка» – это совокупность всех фискальных платежей, уплачиваемых налогоплательщиком, а «налоговое бремя» – относительная величина, частное от деления налоговой нагрузки на финансовый показатель деятельности предприятия [2]. При этом большинство ученых выбрали в качестве соотносимого с налогами финансового показателя не выручку,

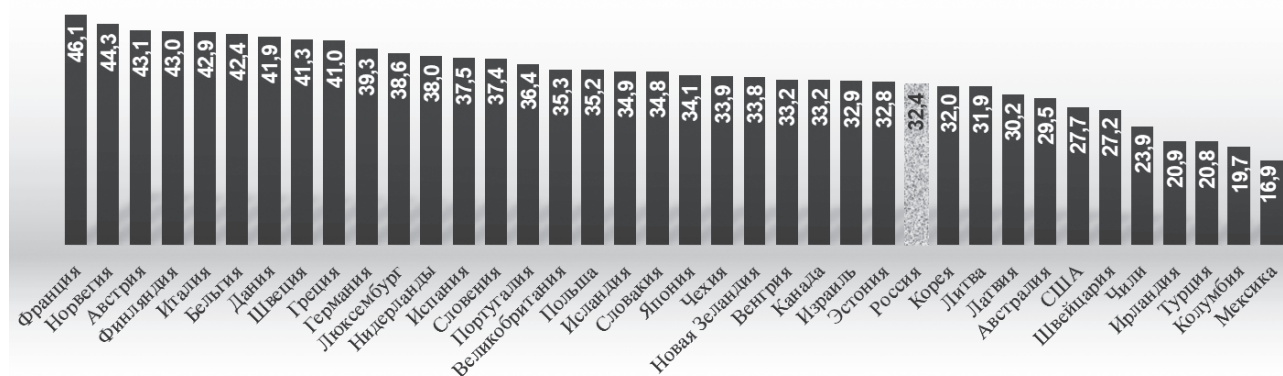
<sup>2</sup> Для большинства стран англосаксонской, или либеральной, модели экономического развития финансовый год завершается 5(6) апреля или 31 августа (1 сентября), что позволяет учесть платежи, причитающиеся за данный финансовый период, в том же календарном году. При этом отчетный год и календарный год в этих странах совпадают: таких в ОЭСР 35.

**Abstract.** The article presents the results of the study of the economic content of definitions that determine the level of fiscal pressure on business entities and on the economy as a whole. The article gives author's vision of differentiation of the terms «tax burden» and «tax burden», the approach for practical modeling of tax burden and its subsequent assessment by means of various methods is determined.

**Keywords.** Tax burden, tax load, tax incidence, calculation methods, tax management.

**Ключевые слова.** Налоговая нагрузка, налоговое бремя, методики расчета, управление налогообложением.

**Рис. 1. Налоговая нагрузка в странах ОЭСР и РФ, 2022 г., % ВВП**



Источник: составлено автором по данным OECD Tax Database.

не валовую прибыль и не капитал, а *добавленную стоимость*.

Такая интерпретация противоречит методике ФНС и, строго говоря, даже этимологическому подходу. Исходя из определений, приводимых в толковых словарях, «бремя» толкуется как тяжесть, ноша или груз [3], то есть принципиальная с точки зрения лингвистики разница в словосочетаниях «налоговое бремя» или «налоговая нагрузка» отсутствует. Однако следуя выработанному подходу, можем акцентировать, что «налоговое бремя» является более емким, индивидуализированным и всегда относительным показателем, в то время как «налоговая нагрузка» характеризует, в том числе, абсолютные величины уплачиваемых налогов и больше подходит для макросравнений, не персонализированных до уровня конкретных субъектов хозяйственной деятельности. Сразу отметим, что семантически такой градации и сложности в идентификации терминов на международном уровне не существует. Английский аналог *tax burden* является обобщающим и наиболее точным определением налогового бремени, тогда как другие синонимы: *tax load* и *tax incidence* – малоупотребимы или имеют принципиально иное значение, чаще всего в контексте переложения бремени на носителя налога<sup>3</sup>.

Тем не менее главенствующим в данном дискурсе является именно наличие определения, а потому желательно выработать консенсус и закрепить данные понятия регламентным актом. Пока это не сделано на официальном уровне, путаница возникает даже при использовании названных терминов государственными органами (Минфином РФ или ФНС). При этом у официальных органов единства нет не только в терминах, но и в способе расчета обозна-

чаемых ими величин. Налогоплательщик, ориентируясь на руководство по самостоятельному определению налоговых рисков, получает разные значения *налоговой нагрузки* (далее – НН) – показателя, который используется налоговыми органами в качестве критерия контроля и порицания, при самостоятельном расчете и при использовании налогового калькулятора.

Кроме того, для оценки справедливого экономически обусловленного уровня налогового бремени следует учитывать в расчетах величину именно *исчисленных (а не уплаченных) обязательств*, но с учетом всех возможных налоговых преференций и льгот. Информацию об исчисленных обязательствах для расчета налогового бремени по отраслям или группам предпринимателей можно получить из данных налоговой статистики по каждому входящему в формулу налогу и фискальному платежу как показатель исчисленного налога по данным деклараций налогоплательщика и/или уведомлений налоговых органов.

Текущее, или «ситуативное», налоговое бремя не является объективной характеристикой, а отражает конкретные обстоятельства отдельных индивидуумов, как то: наличие задолженности покупателей или задержку финансирования из бюджета, препятствующие своевременной уплате налогов; предоставленные отсрочки по налогам наиболее пострадавшим отраслям; накопленную задолженность по фискальным платежам или суммы доначисленных по прошлым периодам налогов и пр. На текущие обязательства также влияют экономическая конъюнктура и макроэкономические показатели, такие как курс доллара США, экспортная цена на российскую нефть, чистые налоги на импорт и т. д. Такое ситуативное налоговое бремя, на наш взгляд, не

<sup>3</sup> В Collins Dictionary *tax burden* – величина налога, подлежащая уплате налогоплательщиком, исчисляемая в пропорции (в доле) от совокупного дохода, то есть это определено относительный показатель. *Tax incidence* означает распределяемое (на конечных потребителей или носителей налога) бремя, а *tax load* гораздо реже встречается в экономической литературе именно как показатель макроналоговой нагрузки, то есть как доля фискальных изъятий из ВВП, которая в конечном счете была внесена в бюджет страны.

должно применяться в качестве критерия для самостоятельной оценки налоговых рисков, даже если в среднем по отрасли искажения нивелируются объемами платежей.

Таким образом, единая методика расчета налоговой нагрузки или налогового бремени отсутствует. Справедливо, что для разных целей или субъектов анализа могут применяться разные подходы. Однако с точки зрения государственного налогового контроля и самостоятельной оценки налоговых рисков методику расчета налоговой нагрузки необходимо экономически обосновать и официально закрепить как инструмент мониторинга и контроля. Действующая методика Минфина РФ, не обновляемая в течение 17 лет, в большей степени направлена на расчет налоговой нагрузки не производителя и продавца, а покупателя.

Таргетированный показатель налогового бремени для управления налогообложением в корпорациях также требует экономически обусловленного расчета и может применяться в налоговом планировании при достижении задач финансового менеджмента. Для того чтобы решать проблемы оптимизации налогового бремени путем его моделирования, необходимо воздействовать на различные элементы, включенные в его расчет: ставки соответствующих налогов, их долю в общем расчете налогового бремени, коэффициенты, отражающие структуру добавленной стоимости и т. д. Для этих целей ряд авторов в разные периоды разработали многочисленные модели оценки влияния изменения множества факторов на уровень налогового бремени (табл. 1).

Для разных целей исследования и анализа применяются различные методики и формулы расчета налогового бремени (далее – НБ), в том числе для целей соотнесения принятой модели управления налогообложением с общедоступными критериями налогового риска, утвержденными приказом ФНС от 30.05.07 № ММ-3-06/333@, можно выполнить пошаговый алгоритм, не прибегая к теоретически обоснованным методикам.

*Пример* – одна из методик расчета и оценки НН, используемая прежде всего при проведении налоговых экспертиз, предполагает последовательность действий:

- 1) сбор информации об исполнении налогоплательщиком обязанности по исчислению и декларированию налогов и данных о величине его фактических фискальных платежей за конкретный налоговый период;
- 2) определение выручки за соответствующий налоговый период;
- 3) расчет налоговой нагрузки по методике, используемой в приказе ФНС РФ от 30.05.07 № ММ-3-06/333@;

4) идентификация хозяйствующего субъекта по сфере деятельности в контексте указанного приказа ФНС;

5) соотнесение полученного результата с установленным значением.

Однако тот же алгоритм можно расширить еще на ряд последовательных действий, особенно если предположить, что рекомендованная налоговыми органами методика не совершенна<sup>4</sup> и не является абсолютно однозначной, а потому допустимо использовать альтернативные формулы, предлагаемые в научной литературе.

При сравнении различных методик расчета НБ важно отметить наиболее часто встречающиеся в них спорные места, а именно: вопрос учета налога на доходы физических лиц (НДФЛ) при определении уровня налогового бремени. Многие авторы не учитывают НДФЛ, аргументируя это тем, что налоговый агент уплачивает налог из средств работника, а не из собственных. Однако согласно упомянутому приказу ФНС сумма уплаченного НДФЛ включается в расчет общепринятого показателя налоговой нагрузки.

Данный подход не лишен логики и служит оправданием для инвариантности понятий НН и НБ в зависимости от субъекта и цели исследования. Отметим, что основной задачей показателя НН для оценки налоговых рисков является повышение налоговой лояльности налогоплательщиков и борьба с теневыми доходами, в том числе выплачиваемыми «в конвертах». В этом смысле уплаченный НДФЛ свидетельствует о том, насколько ответственен налогоплательщик в зарплатной политике и готов ли он нести дополнительное бремя на каждый нетто-рубль, выплачиваемый его работникам, не сильно озабоченным происхождением и легитимностью средств (особенно тем из них, кто получает зарплату в наличной форме).

Следуя этой же логике, то есть рассматривая «цену» чистой заработной платы, выдаваемой работникам, в расчет НН необходимо включать и страховые взносы, напрямую связанные с фондом оплаты труда, однако ФНС выделяет значение фискальной нагрузки по страховым взносам справочно и не включает ее в показатель именно «налоговой нагрузки», принципиально различая данные понятия.

Вторым дискуссионным вопросом при расчете налогового бремени оказался учет косвенных налогов. Чаще всего их исключают приверженцы расчета эффективных ставок по прямым налогам.

Наконец, третьим и наиболее важным является вопрос о базе соотнесения, или финансовом показателе предприятия, универсально учитывающем вклад или результат деятельности именно данного лица. Упрощенно для этих целей используется

<sup>4</sup> Долгие годы серьезной критике методику ФНС подвергает РСПП, настойчиво предлагая отказаться от нее как от экономически несостоятельной и необоснованной.

выручка (по Росстату – оборот) предприятия без учета косвенных налогов. Однако чаще всего предлагается использовать один из следующих интегральных показателей:

- выручка от реализации без учета косвенных налогов;
- выручка с учетом внереализационных доходов;
- добавленная стоимость или вновь созданная стоимость;
- балансовая прибыль, собственный капитал (собственный капитал в обороте) и пр.

Отсюда разнообразные вариации расчета коэффициента, который учитывал бы величину налогового изъятия из финансового показателя деятельности, т. е. отношение суммы начисленных (уплаченных) налогов и сборов к величине: выручки, чистой прибыли или добавленной стоимости.

Вариации по расчету налогового бремени традиционно делят на аддитивные и мультипликативные.

Первые учитывают самостоятельное влияние каждого показателя в совокупной характеристике налогового бремени, в то время как второй способ расчета призван учесть мультипликативный эффект от одновременного действия всех анализируемых.

Смысловое наполнение определений налогового бремени для предприятий и предлагаемый его расчет приведены в *табл. 1*.

Наиболее полной и всеобъемлющей, на наш взгляд, является методика М. Литвина, позволяющая учесть все налоговые обязательства компании. Следуя вышеприведенной аргументации, включение в методику расчета НДС, причитающегося к уплате за сотрудников организации, не является ее недостатком, а, напротив, позволяет учесть «выбеление» экономики и налоговое бремя работодателя на каждый чистый рубль заработной платы. Вместе с тем в данной методике не учтены налоговый щит и налоговая экономия на отдельных налогах, образующаяся при исчислении других фискальных платежей. Классический пример: исчисленные с ФОТ страховые взносы уменьшают базу по налогу на прибыль. С другой стороны, у страховых взносов разнонаправленное влияние на НДС: сами по себе страховые взносы увеличивают добавленную стоимость как прямой элемент налоговой базы, но через агрегированное влияние на прибыль уменьшают базу по НДС в части измененного показателя прибыли.

Подчеркнем, что именно такая характеристика необходима для принятия решений в области управления налогообложением корпораций в соответствии с целями и задачами корпоративного налогового менеджмента.

При расчете уровня эффективного (действительного) налогового бремени, по нашему мнению, наиболее справедливо и экономически целесообразно соотносить налоги с созданной (полученной) добавленной стоимостью. Поэтому предлагается использовать усовершенствованную методику А. Кадуш-

кина, Н. Михайловой и Е. Кировой, где все показатели, выраженные через добавленную стоимость и удельный вес в ней, позволят объективно оценить, какая часть добавленной стоимости расходуется компанией на налоговые платежи, при этом учесть разнонаправленное влияние основных слагаемых добавленной стоимости как на искомый итоговый показатель, так и на другие слагаемые:

$$ДС = А + ФОТ + СВ + НДС + П + пр., \quad (1)$$

где ДС – добавленная стоимость, А – амортизация, ФОТ – фонд оплаты труда, СВ – страховые взносы, П – прибыль, пр. – прочие затраты, величиной которых в общем случае можно пренебречь, а показатель П последовательно уменьшается на ФОТ, СВ, А и др.

$$НБ = \frac{НДС \cdot K_{дс} + СВ \cdot K_{фот} + НДСФЛ \cdot K_{фот} \cdot \left(1 - \frac{СВ_r}{(1 - СВ_r)}\right) + ДС + НП \cdot (1 - K_{фот} - K_a - K_{пр} - НДС_{дс})}{ДС}, \quad (2)$$

где В – выручка, СВ<sub>r</sub> – ставка страховых взносов; K<sub>a</sub>, K<sub>фот</sub>, K<sub>пр</sub>, K<sub>дс</sub> – структурные коэффициенты добавленной стоимости:

$$K_{дс} = \frac{ДС}{В} \quad (3)$$

– удельный вес добавленной стоимости в валовой выручке с НДС;

$$K_{фот} = \frac{ФОТ + СВ}{ДС} \quad (4)$$

– доля фонда оплаты труда со страховыми взносами в добавленной стоимости;

$$K_a = \frac{А}{ДС} \quad (5)$$

– удельный вес амортизации в добавленной стоимости;

$$K_{пр} = \frac{пр}{ДС} \quad (6)$$

– удельный вес прочих затрат в добавленной стоимости.

В более сложном варианте можно учесть еще и налог на имущество, величина которого будет иметь обратную зависимость от суммы амортизации. Однако учитывая, что все большее количество объектов недвижимости облагаются по кадастровой стоимости, этот вариант формулы на данном этапе не имеет приоритетного значения.

Согласно действующей системе налогообложения для указанных структурных коэффициентов можно рассчитать значение их доли относительно добавленной стоимости (ДС):

$$НДС = 20\% \cdot \frac{ДС}{120} \% = 0,167ДС,$$

## Вариации расчета «налогового бремени» у разных авторов

Авторы	Формула*	Порядок расчета	Характеристика
Департамент Минфина РФ (ФНС РФ)	$НБ = \frac{\sum_{i=1}^n H_i}{V_{общ}} \cdot 100\%$ , где $\sum_{i=1}^n H_i$ – сумма всех уплаченных налогов, $V_{общ}$ – общая выручка	Сумма налогов (без страховых взносов) / сумма выручки от реализации + внереализационные доходы (без НДС и акцизов). В расчете участвует НДСФЛ	Методика характеризует налоговую нагрузку реализованной продукции
Всемирный банк	$НБ = \frac{\sum_{j=1}^n H_j}{ВВП} \cdot 100\%$ , где НБ – налоговая нагрузка на экономику, $\sum_{j=1}^n H_j$ – сумма всех налогов, уплачиваемых в стране	Отношение суммы уплачиваемых в стране налогов (без учета СВ) к ВВП	Макроэкономический показатель, используемый для сравнения налоговой нагрузки по странам
РСПП	$ФНН = \frac{\sum_{i=1}^n H_i - НДСФЛ + СВ}{(ДС - А)} \cdot 100\%$ , где ФНН – фискальная налоговая нагрузка, НДСФЛ – НДСФЛ, СВ – страховые взносы, ДС – добавленная стоимость, А – амортизация	Сумма налогов в консолидированный бюджет РФ без НДСФЛ, но со страховыми взносами / валовая добавленная стоимость без амортизации	ФНН – относительный показатель – соотношение суммы фискальных платежей и суммы источников для их уплаты
А. Кадушин, Н. Михайлова	$НН = \frac{H_c}{ЧД} \div \frac{ЧП}{ЧД'}$ , где $H_c$ – сумма налогов в совокупном объеме, ЧА – чистые активы, ЧП – чистая прибыль	(Налоги + СВ) / вновь созданная стоимость в виде чистой прибыли	Доля отдаваемой в бюджет ЧП, созданной конкретным экономическим субъектом
М. Н. Крейнина	$НБ = \frac{В - C_p - П_ч}{В - C_p} \cdot 100\%$ , где В – выручка от реализации, $C_p$ – себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) за вычетом косвенных налогов, $П_ч$ – чистая прибыль	Отношение фактических издержек как разницы между прибылью до налогообложения и чистой прибылью к источнику уплаты налога	Сопоставление налога и источника его уплаты, где интегральным показателем выступает прибыль. Определение эффективной ставки налога на прибыль
Е. Кирова	$Д_n = \frac{НП + СВ}{ВСС} \cdot 100\%$ , где $Д_n$ – относительная налоговая нагрузка, НП – налоговые платежи, ВСС – вновь созданная стоимость	$Д_n = АНН \div ВСС$ , где АНН – абсолютная налоговая нагрузка, АНН = НП + СВ + НДС, где НДС – недоимка, ВСС = В – МЗ – А + ВД – ВР или $ВСС = ОТ + НП + СВ + П$ , где В – выручка от реализации (с НДС), МЗ – материальные затраты, А – амортизация; ВД/ВР – внереализационные доходы / расходы; ОТ – оплата труда; П – прибыль	На величину ВСС не влияют уплачиваемые налоги, в расчет включаются все налоги. НДСФЛ не учитывается. Отношение налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет, ко вновь созданной стоимости (относительная налоговая нагрузка)
М. И. Литвин	$T = \frac{ST}{TY} \cdot 100\%$ , где Т – налоговая нагрузка, ST – сумма всех налогов и взносов, TY – размер источника средств уплаты налога	Отношение суммы налогов и других обязательных платежей (структура налоговых обязательств экономического субъекта) к размеру источника их уплаты (выручка, прибыль в процессе ее формирования или распределения, доход работника)	Позволяет определить долю налогов в выручке организации, прибыли и заработной плате, амортизации, налогов и чистой прибыли в каждом рубле созданной продукции
Т. К. Островенко	$НН = \frac{НИ}{Источник}$ , где НИ – налоговые издержки	Соотношение налоговых издержек и соответствующей группы по источнику покрытия	Мультипликативная модель, для обобщенных выводов

\* Показатели даны в соответствии с терминологией, используемой авторами.

**Источник:** составлено автором.

$$СВ = 30\% \frac{ДС}{130} \% \cdot K_{фот} = 0,231ДС \cdot K_{фот}, \text{ при } СВ_r = 30\%,$$

$$НДСФЛ = 0,13 \cdot \left(1 - \frac{0,3}{1,3}\right) \cdot ДС \times K_{фот} = 0,1ДС \cdot K_{фот},$$

$$\begin{aligned} НП &= 0,20 \cdot (1 - НДС - K_{фот} - K_a - K_{пр}) \cdot ДС = \\ &= 0,2ДС \cdot (0,833 - K_{фот} - K_a - K_{пр}) \end{aligned}$$

Подставим полученные значения в формулу (2) и получим ее практический вид для действующих в настоящее время ставок в РФ:

$$\begin{aligned} НБ &= \frac{0,167ДС + 0,231ДС \cdot K_{фот} + 0,1ДС \cdot K_{фот} + \\ &+ 0,2ДС \cdot (0,833 - K_{фот} - K_a - K_{пр})}{ДС} \end{aligned} \quad (7)$$

Далее рассмотрим один из вариантов моделирования налогового бремени в корпоративной струк-

## Показатели деятельности Компании X на основной системе налогообложения

Показатель	Значение	Доля в ДС
Продажная цена с учетом НДС за шт., руб.	4 260 750	
Объем продаж, шт.	80	
Выручка, руб.	340 860 000	
НДС с выручки, руб.	56 810 000	
Выручка без НДС, руб.	284 050 000	
Отпускная цена завода-изготовителя за шт., руб.	3 705 000	
Общая стоимость приобретения нефтепродуктов, руб.	296 400 000	
НДС со стоимости приобретения, руб.	49 400 000	
Валовая прибыль, руб.	37 050 000	
Затраты на приобретение нефтепродуктов без НДС, руб.	247 000 000	
Накладные расходы, руб., в т. ч.:	13 000 000	
зарплата*	9 500 000	0,28
страховые взносы по ставке 30%	2 850 000	
амортизация оборудования	150 000	0,00
прочие общехозяйственные расходы	500 000	0,01
Сумма НДС к уплате, руб.	7 410 000	
Облагаемая база по налогу на прибыль, руб.	24 050 000	
Сумма налога на прибыль, руб.	4 810 000	
Общая величина уплачиваемых налогов (+НДФЛ – СВ)	13 455 000	
Чистая прибыль, руб.	19 240 000	
НН к ВР без НДС (по методике ФНС)	4,7%	

\* Сумма НДФЛ, исчисленного и удержанного работодателем, – 1 235 тыс. руб.

**Источник:** составлено автором.

туре и рассчитаем по представленным в табл. 1 методикам показатели НБ для отдельно взятого предприятия до и после мероприятий по управлению налоговой нагрузкой.

**Пример.** Компания X обслуживает нефтехимический перерабатывающий холдинг (НХПХ), являясь структурой материально-технического снабжения, и имеет наработанную базу поставщиков. Основным сырьевым компонентом, приобретаемым через Компанию X, являются продукты нефтепереработки, поставляемые в автоцистернах. В год компания поставляет 80 автоцистерн, средняя стоимость содержимого одной автоцистерны у завода-изготовителя с доставкой до склада покупателя составляет 3 705 тыс. руб. с НДС. Компания X перепродает нефтепродукты в НХПХ с наценкой 15% транзитом, без разгрузки на свой склад. Основные показатели деятельности Компании X приведены в табл. 2.

Из этих данных следует, что, работая с НХПХ на условиях договора поставки, Компания X на общей системе налогообложения уплачивает налоги, включая НДФЛ и взносы, на сумму 16 305 тыс.

руб., а налоговая нагрузка по методике ФНС (без СВ) достигает 4,7%.

Компания X принимает решение об изменении договорной политики и заключает с НХПХ агентский договор на закупку нефтепродуктов, оставляя наценку в виде вознаграждения агента в размере 15% от стоимости закупаемых нефтепродуктов без НДС. Вознаграждение агента является его выручкой и составляет в этом случае 37 050 тыс. руб., что дает возможность Компании X перейти со следующего налогового периода на специальный налоговый режим в виде УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». НДС завода-изготовителя передается НХПХ на основании перевыставляемых агентом счетов-фактур. Потери завода НХПХ в абсолютном выражении составили только сумму НДС с вознаграждения агента, т. е. 7 410 тыс. руб. Новые показатели деятельности Компании X приведены в табл. 3.

Из нее видим, что абсолютная экономия на налогах (АЭн) имеет положительное значение и составила:

Таблица 3

## Показатели деятельности Компании X после заключения агентского договора

Показатель	Значения для УСН «Д – Р»	Доля в ДС
Валовая прибыль (вознаграждение агента), руб.	37 050 000	
Накладные расходы, руб., в т. ч.:	13 000 000	
зарплата	9 500 000	0,30
страховые взносы по ставке 30%	2 850 000	
амортизация оборудования	150 000	0,00
прочие общехозяйственные расходы	500 000	0,01
Сумма НДС к уплате, руб.	0	
Облагаемая база по единому налогу, руб.	24 050 000	
Ставка единого налога (Д – Р, в Санкт-Петербурге), %	7	
Сумма единого налога, руб.	1 683 500	
Минимальный налог, руб.	370 500	
Общая величина уплачиваемых налогов, руб. (по ФНС)	2 918 500	
Чистая прибыль, руб.	22 366 500	
Изменение абсолютной НН с учетом потерь НХПХ	3 126 500	
НН к ВР (по методике ФНС)	7,9%	

Источник: составлено автором.

Таблица 4

## Значение показателя налогового бремени по разным методикам

Автор методики	Значение показателя, %		Изменение (+/-)
	до перехода на УСН	После	
Минфин РФ (ФНС)	4,7	7,9	3,2
РСПП и Е. Кирова	40,8	12,3	-28,6
М. И. Литвина	41,3	42,4	1,2
Т. К. Островенко	36,3	41,9	5,7
М. Н. Крейнина	20,0	7,0	-13,0
Методика по формуле 7.2.7	36,8	14,7	-22,1

Источник: составлено автором.

$A_{Эн} = 16\,305 - 5\,768,5 - 7\,410 = 3\,126,5$  тыс. руб.

При этом формально налоговая нагрузка по методике ФНС возросла почти в 2 раза, что не даст повода налоговым органам упрекнуть компанию X в намеренном снижении налоговой нагрузки. Однако очевидно, что при тех же исходных данных компания достигает и роста рентабельности по валовой прибыли (с 52 до 60%) и существенной экономии в относительных показателях налогового бремени, расчет которых по альтернативным методикам подтверждает этот вывод.

Рассчитаем изменение показателя налогового бремени для Компании X по разным методикам и сведем результаты в табл. 4.

Интерпретируя полученные результаты, можем отметить следующее: различные методики демонстрируют разные значения показателей налогового бремени, причем методика ФНС показала себя как самая неадекватная. В соответствии с правилами расчета налоговой нагрузки по приказу ФНС РФ от 30.05.07 № ММ-3-06/333@ налоговая нагрузка на компанию даже возросла, что, очевидно, противоречит и абсолютным значениям изменения налоговой нагрузки, и относительным показателям в сравнении с добавленной стоимостью. Методики РСПП и Е. Кировой при имеющихся исходных данных дали одинаковый результат, и он вполне валидный. Методика М. Н. Крейниной ожидаемо дала эффективную ставку налога, которая ввиду

отсутствия каких-либо льгот и разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью абсолютно соответствует ставке налога на прибыль (единого налога при режиме УСН).

Методики М. И. Литвина и Т. К. Островенко показали рост налоговой нагрузки, что в данном случае показывает, сколь важен индивидуальный подход, и отражает нерелевантность данных методик, основанных на источнике налога, при существенном изменении или искажении структуры себестоимости. Мы имеем наглядный пример, когда сработал эффект базы, а именно: значение себестоимости как источника уплаты страховых взносов. Себестоимость на общем режиме была существенно выше и включала в себя стоимость реализуемых запасов. Соответственно, при переходе на УСН налоги из выручки стали равны нулю, а доля налогов в себестоимости существенно возросла. Из положительного отметим, что данные методики удобно использовать для оценки изменения налоговой нагрузки группы лиц, не корректируя подход из-за разных ставок, льгот и освобождений.

И наконец, последняя методика, скорректированная на ставку единого налога, применяемого в рамках УСН, показала наиболее ожидаемый результат. Он очевидно более надежный и объективный, чем по методике РСПП, которая не учитывает влияния на налоговое бремя предприятия НДС, что несправедливо. Кроме того, по методике РСПП в числителе участвуют абсолютные суммы налогов, что не позволяет провести факторный анализ и выяснить влияние того или иного элемента добавленной стоимости и уровень налоговой ставки по нему на общую величину налогового бремени. Последний же результат помог учесть все эти изменения, в том числе – исключение из слагаемого НДС, согласно сокращению самой величины добавленной стоимости, что позволяет говорить о безусловном преимуществе последнего метода при сравнении разных режимов налогообложения. Мы также получили достаточно высокую оценку эффективности предпринятого моделирования – снижение налоговой нагрузки на 22 п. п., что стало успешным результатом проведенных мероприятий. Из минусов данной методики следует отметить ее

определенную трудоемкость и необходимость проведения дополнительных расчетов.

Использование предложенной методики позволит хозяйствующим субъектам оценивать результаты оптимизации и моделирования своего налогового бремени в зависимости от выбранного способа управления налогообложением и центра приложения своих усилий – конкретных налогов, в отношении которых производится управление.

Проведенный анализ позволяет сделать следующие выводы. Во-первых, исследование различными методиками налогового бремени дает очень несхожие результаты, что говорит о возможности и необходимости дальнейшего усовершенствования данного инструмента анализа при управлении корпоративным налогообложением.

Во-вторых, амплитуда колебаний налогового бремени в зависимости от выбранного метода или от приложенных усилий по его моделированию говорит о невозможности применения одного универсального метода в разных жизненных финансово-хозяйственных ситуациях. Для разных фокус-групп, при различной организации корпоративной структуры требуется применять разные методики, в том числе пренебрегая точностью расчетов в пользу более простых методик, построенных на оценке абсолютных показателей.

И наконец, более сложные, последние из рассмотренных нами методики позволяют оценить удельный вес различных налогов в структуре налогового бремени предприятия и сделать вывод о том, для каких отраслей какие налоги являются более значимыми и обременительными.

Еще раз отметим, что принятие решения о выборе конкретного метода оценки должно происходить индивидуально для каждой компании с расчетом нескольких вариантов. Практика самостоятельной оценки изменения налогового бремени, к сожалению, не имеет широкого распространения. На наш взгляд, каждое управленческое решение должно быть проанализировано в контексте влияния на изменение налогового бремени, что в конечном счете позволит лучше отслеживать свою финансовую устойчивость, платежеспособность, изменение рентабельности и угрозу возникновения налоговых рисков.

### Список литературы

1. *Гулякова А. А.* Инструментарий организации корпоративного налогового менеджмента : автореф. ... канд. экон. наук, 2010. – 25 с.
2. *Коростелкина И. А.* Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов // *Международный бухгалтерский учет. Налоги и налогообложение.* – 2014. – № 32. – С. 41–51.
3. *Ушаков Д. Н.* Толковый словарь современного русского языка. – М. : Аделант, 2014. 800 с.
4. *Эрхард Л.* Благосостояние для всех / пер. с нем. – М. : Начала-Пресс, 1991. 336 с.
5. Compare your country [Электронный ресурс] / Revenue Statistics. – Режим доступа: <https://www.compareyourcountry.org/tax-revenues>.
6. The OECD Tax Database [Электронный ресурс] ОЭСР. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/>.
7. Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс] – Режим доступа: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).