

РАЗДЕЛ V. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО  
УЧЕТА, АУДИТА, ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА И СТАТИСТИКИ

doi 10.17072/1994-9960-2018-2-282-302

УДК 336.226

ББК 65.261.4

JEL Code H25

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ  
НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В ГРУППЕ КОМПАНИЙ****Михаил Анатольевич Городилов**ORCID ID: [0000-0002-4609-4888](https://orcid.org/0000-0002-4609-4888), Researcher ID: [N-9977-2016](https://orcid.org/N-9977-2016)Электронный адрес: [gorodilov59@yandex.ru](mailto:gorodilov59@yandex.ru)Пермский государственный национальный исследовательский университет  
614990, Россия, г. Пермь, ул. Букирева, 15**Татьяна Викторовна Коняева**ORCID ID: [0000-0002-4103-1669](https://orcid.org/0000-0002-4103-1669), Researcher ID: [V-5294-2017](https://orcid.org/V-5294-2017)Электронный адрес: [konyaeva.tv159@gmail.com](mailto:konyaeva.tv159@gmail.com)Пермский государственный национальный исследовательский университет  
614990, Россия, г. Пермь, ул. Букирева, 15

Неподдельный интерес к данному вопросу обусловлен прежде всего широкими возможностями оптимизации расходов и диверсификации инвестиционного портфеля за счет формирования финансово-промышленных групп. В силу высокой популярности различных форм объединения бизнеса вопросы оценки эффективности деятельности группы компаний, и в частности вопросы оценки налоговой нагрузки в рамках группы становятся особенно актуальными. Вместе с тем в современной научной литературе недостаточно внимания уделяется принципиальным особенностям оценки налоговой нагрузки группы компаний. Соответствующий подход не был предложен и на законодательном уровне. На основе сравнительного анализа существующих методических подходов расчета налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов авторами предложена собственная методика оценки налоговой нагрузки в группе компаний, учитывающая ряд принципиальных особенностей – различия в учетной политике компаний, функционирование в разных налоговых юрисдикциях, применение разных режимов налогообложения. Авторская методика включает три этапа. Первый этап предполагает расчет интегрального показателя налоговой (или общей фискальной) нагрузки. На втором этапе рассчитывается система частных показателей налоговой нагрузки и проводится факторный анализ влияния структуры налоговых платежей в группе, налоговых льгот, налоговых юрисдикций и иных факторов на рассматриваемые частные показатели. На третьем этапе при необходимости оценки эффективности функционирования в рамках группы компаний данные показатели рассчитываются по каждой компании в отдельности и сопоставляются с показателями, рассчитанными по группе в целом. Предложенная авторами система интегральных и частных показателей сформирована в соответствии с МСФО и включает перечень налоговых и прочих фискальных платежей (разница в понятиях обоснована), необходимых для включения в расчет общей фискальной нагрузки на бизнес. Перспективы дальнейших исследований авторы связывают с уточнением подходов к оценке доли налоговой нагрузки, возникающей вследствие наличия внутригрупповых оборотов, дополнением в модель факторов наличия прочих парафискальных платежей и расходов, сопутствующих исполнению налогоплательщиками своих законных обязанностей.

*Ключевые слова:* налоговая нагрузка, методика оценки, факторный анализ, группа компаний, учетная политика, фискальные платежи, парафискальная нагрузка, налоговые расходы, МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

## IMPROVEMENT OF METHODS FOR ESTIMATION OF TAX BURDEN IN A GROUP OF COMPANIES

### Mikhail A. Gorodilov

ORCID ID: [0000-0002-4609-4888](https://orcid.org/0000-0002-4609-4888), Researcher ID: [N-9977-2016](https://orcid.org/N-9977-2016)

E-mail: [gorodilov59@yandex.ru](mailto:gorodilov59@yandex.ru)

Perm State University

15, Bukireva st., Perm, 614990, Russia

### Tatyana V. Konyaeva

ORCID ID: [0000-0002-4103-1669](https://orcid.org/0000-0002-4103-1669), Researcher ID: [V-5294-2017](https://orcid.org/V-5294-2017)

E-mail: [konyaeva.tv159@gmail.com](mailto:konyaeva.tv159@gmail.com)

Perm State University

15, Bukireva st., Perm, 614990, Russia

The popularity of a complex business structure as a form of economic activity is currently increasing. It is caused by the fact that this form is considered to be the most convenient way to optimize costs and, furthermore, to diversify an investment portfolio due to the formation of financial and industrial groups. Due to high popularity of different forms of business associations the assessment of economic activity efficiency and, in particular the issues of tax burden assessment in a group of companies, are becoming more relevant and acute. However, fundamental features of tax burden assessment in a group of companies have not been considered enough in scientific environment. Moreover, an appropriate technique has not been suggested by Russian legislation system. In terms of a comparative analysis of the existing methods having been used to assess the tax burden on business entities the authors suggest an original method to assess this phenomenon in a group of companies. The method considers a set of principal features: differences in an accounting policy of this type of companies, operation in different tax jurisdictions, and the use of different tax regimes. The authors' method includes three stages. The first one suggests the calculation of an integral index of tax (or total fiscal) load. A set of particular indices of tax burden is calculated at the second stage. Also the factor analysis of the impact of a tax payment structure in a group, of tax remissions, tax jurisdictions and of other factors on the above-considered particular indices is conducted there. At the third stage if it is necessary to assess the operation efficiency within the terms of a group of companies, these indices are calculated for each company individually and are compared with those calculated for the whole group.

*Key words: tax burden, estimation procedure, factor analysis, a group of companies, accounting policy, fiscal payments, para-fiscal load, tax expenses, International Financial Reporting Standard 10 «Consolidated financial statements».*

### Введение

К вопросам оценки налоговой нагрузки в научном сообществе обращались многократно. Большая часть научных исследований последних лет, как отечественных, так и зарубежных, сосредоточена на рассмотрении налоговой нагрузки на макроуровне. Так, И.В. Горский в статье «К проблеме налоговой нагрузки в России» рассматривает её как характеристику налоговой политики государства [1]. М. Kastan, Z. Maschova используют показатель налоговой нагрузки для проведения сравнения предпринимательского климата между странами, входящими в состав Европейского союза [2], а В.К. Atrostic и J.R. Nunns анализируют подходы к оценке налоговой нагрузки в ретроспективе, при этом, как и

указанные ранее авторы, акцентируют внимание исключительно на отраслевых, региональных, страновых показателях [3]. Такое понимание налоговой нагрузки обусловлено четкими целями исследования – дать характеристику проводимым мероприятиям государства в области налоговой политики. Невозможно, однако, отрицать высокую аналитическую ценность показателя налоговой нагрузки и на внутрифирменном уровне, вопросы определения которой по сей день остаются дискуссионными, несмотря на всестороннее рассмотрение их такими учеными, как Е.С. Вылкова, А.В. Брызгалин, И.В. Горский, Е.В. Чипуренко, О.Ю. Кудрина и др.

Вместе с тем, на наш взгляд, в научной литературе недостаточно внимания уделяется особенностям, которые воз-

никают при попытке оценить налоговую нагрузку не отдельного хозяйствующего субъекта, а группы таких субъектов. Так, показатель налоговой нагрузки транснациональных корпораций (ТНК) и многонациональных компаний (МНК) рассматривается во многих научных трудах, однако его расчет остается весьма усредненным<sup>1</sup>, поскольку он выступает, как правило, одним из факторов эконометрической модели, а не результирующим показателем. Например, Т. Дуан и соавторы, исследуя корреляцию между уровнем публичности руководства компании и степенью использования этой компанией схем по уклонению от уплаты налогов, включают в модель следующие переменные: отношение совокупных налоговых расходов к прибыли до налогообложения; отношение уплаченных налогов к прибыли до налогообложения [4]. Р. McClure и соавторы используют аналогичную формулу расчета налоговой нагрузки при проверке одной из гипотез о том, что руководство компании меньше стремится уклоняться от уплаты налогов с полученной прибыли, если действует такая система начисления налогов на дивиденды, при которой часть налога на прибыль может уменьшать налог на выплаченные дивиденды [5].

Ценность ранее перечисленных и аналогичных им исследований может быть существенно выше при уточнении формулы расчета показателя налоговой нагрузки, которая даст возможность выявить факторы, оказывающие влияние на изменение показателя. В этой связи целью данной статьи является разработка методики оценки налоговой нагрузки группы компаний (как официально признанных группой в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», так и признающих себя группой добровольно).

Начнем с того, что к настоящему моменту в отечественной предпринимательской практике появилась и окончательно оформилась тенденция к дробле-

нию бизнеса, как искусственному, для получения необоснованной налоговой выгоды, так и экономически оправданному, цель которого может заключаться в обеспечении большей прозрачности бизнес-процессов для топ-менеджмента и конечных бенефициаров.

По нашему мнению, организацию предпринимательской деятельности в форме группы компаний следует признавать одним из многих вариантов управленческих решений, эффект и эффективность реализации которого должны быть оценены. Исследуя возможности оценки налоговой нагрузки в группе компаний, мы исходим из понимания, что ее снижение или увеличение есть часть экономического эффекта от реализации такого управленческого решения, но никак не самостоятельная его цель.

Значимость разработки самостоятельных подходов к оценке налоговой нагрузки в группе компаний, на наш взгляд, обусловлена и иными причинами. Функционирование в рамках группы компаний существенно повышает рискоспособность хозяйственной деятельности, в том числе возрастают риски нарушения действующего законодательства о налогах и сборах. Научно обоснованный подход к анализу налоговой нагрузки, при котором могут быть выявлены факторы ее роста и спрогнозировано будущее значение, может способствовать принятию топ-менеджментом и собственниками бизнеса взвешенных решений по оптимизации налоговой базы вместо импульсивных стремлений минимизировать налоговые платежи за счет самых легкодоступных, но не всегда законных способов.

Таким образом, проблема оценки налоговой нагрузки группы компаний актуальна как для научного, так и для профессионального сообщества. Мы предполагаем, что та информация, которая может быть получена после расчетов соответствующих интегральных и частных показателей налоговой нагрузки группы компаний, может быть интересна широкому кругу заинтересованных лиц: менеджменту компаний – для принятия тактических

<sup>1</sup> Рассчитывается как отношение общего объема налоговых платежей к выручке или прибыли от основной деятельности. Причины его изменения авторами далее не анализируются.

управленческих решений, собственникам бизнеса – для оценки экономического эффекта принятых управленческих решений, ученым – для формирования качественных статистических данных и проведения аналитических исследований.

Уточним, что в рамках одной статьи рассмотреть все нюансы и сложности оценки налоговой нагрузки группы компаний не представляется возможным. Поэтому в настоящем исследовании основное внимание уделено проблеме выбора интегральных и частных показателей для оценки налоговой нагрузки группы компаний.

В целом можно выделить следующие неразрешенные вопросы, препятствующие развитию комплексного подхода к оценке «тяжести налогообложения» в сложных бизнес-структурах: 1) выбор наиболее подходящих показателей для анализа и подходов к их интерпретации; 2) определение внутригрупповых оборотов, подлежащих исключению и отдельному рассмотрению с точки зрения влияния на уровень налоговой нагрузки группы компаний; 3) определение контура компаний, которые следует рассматривать как группу.

Итак, в рамках настоящей статьи мы рассмотрим, по существу, только первый блок вопросов, связанных с выбором показателей для оценки налоговой нагрузки группы компаний и их интерпретацией. Дополнительную сложность при идентификации данных для оценки налоговой нагрузки группы компаний будут формировать следующие учитываемые нами особенности:

- применение разных учетных политик;
- применение разных режимов налогообложения;
- функционирование в разных налоговых юрисдикциях;
- применение различного набора налоговых льгот, налоговых ставок и пр.

Формирование системы показателей расчета налоговой нагрузки группы компаний целесообразно начать с изучения методических подходов к анализу

налоговой нагрузки, имеющихся в современной отечественной и зарубежной литературе.

### **Анализ методических подходов расчета налоговой нагрузки**

Обобщая представленные в научной литературе методики расчета и анализа налоговой нагрузки, следует заметить, что при всем их многообразии, несовершенстве и противоположности подходов современным экономистам удалось выработать и доказать несколько очень важных положений.

Во-первых, большинством исследователей признано, что косвенные налоги (НДС, акцизы) и/или налоги, по которым хозяйствующий субъект выступает налоговым агентом (НДФЛ), также влияют и на его налоговую нагрузку, хотя имеются и альтернативные точки зрения:

1. Вопрос о включении в расчет налоговой нагрузки НДФЛ традиционно является дискуссионным [6]. Некоторые авторы (в частности, И.А. Коростелкина), справедливо утверждая, что степень переложения косвенных налогов на налогового агента зависит от соотношения спроса и предложения на рынке, предлагают учитывать эластичность спроса и предложения при включении в расчет налоговой нагрузки НДС и НДФЛ [7].

Данное предложение видится нам сложно реализуемым в рамках расчета налоговой нагрузки на уровне самого хозяйствующего субъекта, поскольку он может не располагать необходимыми для оценки рынка данными.

2. В современных условиях мы не можем с полной уверенностью говорить о необходимости учета НДС в составе налоговой нагрузки компании-продавца ввиду стартующих экспериментов<sup>1</sup> по уплате НДС покупателями. Вполне возможно, что в скором времени все существующие методики оценки налоговой нагрузки, преду-

<sup>1</sup> Проект Федерального закона № 274631-7 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

смаатривающие включение в расчет НДС, необходимо будет пересмотреть.

В действующих условиях мы считаем уместным учитывать НДС<sup>1</sup> и акцизы при оценке налоговой нагрузки экономического субъекта и оставлять на его усмотрение вопрос их включения в расчет НДС<sup>2</sup>.

Во-вторых, в общих чертах выработан единый подход к расчету частных показателей налоговой нагрузки на основе соотношения суммы начисленного налога с источником его уплаты (М.И. Литвин [8], Т.К. Островенко [9])<sup>3</sup>. Изучая предлагаемые в научной литературе показатели для характеристики источников уплаты налогов и сборов, С.А. Иванова, Е.А. Кириченко отмечают, однако, и ряд недостатков такого подхода. Так, ввод классификации налогов по источнику уплаты не сопровождается раскрытием точного содержания классификационных групп ввиду отсутствия конкретных признаков, в соответствии с которыми тот или иной налог отнесен к определенной группе [10].

В-третьих, признана необходимость использования показателей, формируемых методом начисления, поскольку налоговая база по большинству из существующих на сегодняшний день налогов также формируется по начислению (по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета<sup>4</sup>). Другими словами, даже сумма уплаченных налогов (дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и

сборам») имеет в своей основе сумму, рассчитанную от показателя по начислению. Это, однако, не означает, что показатели, характеризующие фактическое движение денег, абсолютно бесполезны для целей анализа.

В-четвертых, российскими учеными обосновано использование показателей вновь созданной (добавленной) стоимости и условной прибыли в интегральных показателях налоговой нагрузки [11; 12; 13]. Вместе с тем единый подход к расчету указанных показателей так и не был сформирован.

Несмотря на перечисленные выше положения, исследователи вопросов оценки налоговой нагрузки на микроуровне предлагают достаточно разнообразные показатели и даже системы показателей, которые основываются на данных, сформированных либо методом начисления, либо кассовым методом. Основное правило, которым должен руководствоваться исследователь при выборе показателей, – это правило сопоставимости данных (при использовании в одной формуле расчета и при сравнении между периодами, экономическими субъектами и т.д.).

Отдельного внимания заслуживает обзор подходов к расчету налоговой нагрузки, имеющих в отечественном законодательстве. Позиции Налогового департамента Министерства финансов РФ, а также Федеральной налоговой службы России представляют интерес и будут рассмотрены далее. Кроме того, если в научной среде о налоговой нагрузке именно группы компаний говорят редко, то в законодательстве данная норма уже появилась<sup>5</sup>, хотя и действует ограниченно<sup>6</sup>. Ряд организаций наделяется правом образовывать консолидированную группу налогоплательщиков (КГН), исчислять и уплачивать налог на прибыль с совокупной прибыли организаций, входящих в такую группу. Вместе с тем указанная норма дей-

<sup>1</sup> Заметим, что НДС учитывается даже в расчете налоговой нагрузки по методике Федеральной налоговой службы России.

<sup>2</sup> Интересно, что методика Федеральной налоговой службы России по расчету среднеотраслевых значений налоговой нагрузки учитывает также и поступления от НДС (см. комментарии к приложению № 3 к приказу Федеральной налоговой службы России от 30.05.2007 №ММ-3-06/333@: Расчет произведен с учетом поступлений по налогу на доходы физических лиц).

<sup>3</sup> См. также: Крейнина М. Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки. М.: ДИС, 1997. 210 с.

<sup>4</sup> Приказ Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

<sup>5</sup> См. п. 1 ст. 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) (ред. от 19.02.2018).

<sup>6</sup> Мораторий на создание консолидированной группы налогоплательщиков продлен до 2019 г. в целях устранения недостатков системы.

ствует только для крупнейших организаций, совокупный объем выручки от реализации которых должен составлять не менее 100 млрд руб. в год, и касается исключительно налога на прибыль.

Мы также не рассматриваем взаимосвязанность лиц по Налоговому кодексу РФ, аффилированность по Гражданскому кодексу РФ, а также законопроект «О холдингах», который так и не был принят после отмены Федерального закона «О финансово-промышленных группах» от 30.11.1995 № 190-ФЗ, и ряд других нормативно-правовых актов, поскольку, как было указано ранее, весь спектр связанных с данной темой вопросов не может быть освещен в рамках одной статьи. Кроме того, самостоятельного исследования заслуживает и определение контура компаний, которые необходимо рассматривать как группу.

**Интегральные показатели налоговой нагрузки: понятие, виды и возможности применения**

Представляется, что для выбора исходных данных и системы показателей необходимо определиться с целями анализа, т.е. с тем, что необходимо оценить – уровень обязательств хозяйствующего субъекта перед государством или уровень реально потраченных денежных средств (или иного имущества, имущественных прав) для выполнения этих обязательств. С этих позиций в отношении понятия «налоговая нагрузка» можно выделить две принципиально отличающиеся друг от друга точки зрения, и обе они, как мы полагаем, вполне жизнеспособны.

Первая точка зрения основывается на трактовке налоговой нагрузки как основного вида финансового обременения хозяйствующего субъекта или группы хозяйствующих субъектов и описывается в работах Н.В. Бондарчук [14] и М.Е. Грачевой [15].

Нам необходимо определиться с понятием «обременение», которое до настоящего времени не отражено в отечественном гражданском законодательстве и, кроме того, не получило четкой научной

дефиниции. Исследователь правовой природы ограничений и обременений права собственности В.А. Микрюков указывает на то, что налоговые обременения по своей правовой природе являются именно ограничениями, но не обременениями [16].

Различие между указанными понятиями состоит в том, что обременение представляет собой перераспределение части правомочий в пользу третьих лиц. Ограничения же лишь сужают границы прав собственника. Таким образом, обязанности собственника по уплате налогов (так называемые налоговые обременения) являются ничем иным, как ограничениями права собственности, поскольку таким обязанностям корреспондируют лишь возникающие в силу закона права административных органов и должностных лиц.

По нашему мнению, утверждая, что налоги финансово обременяют хозяйствующие субъекты, акцентируется внимание на том, что налоги ограничивают их деятельность в силу обязанности хозяйствующих субъектов уплачивать налоги, и в этом смысле налоговая нагрузка представляет собой объем налоговых обязательств хозяйствующего субъекта.

Относительные показатели налоговой нагрузки сторонники данного подхода (Н.В. Бондарчук [14], М.Е. Грачева [15] и др.) предлагают рассчитывать на основе данных, сформированных по методу начисления, как в числителе, так и в знаменателе дроби:

$$НН = \frac{НО}{ФР}, \quad (1)$$

где НН – налоговая нагрузка;

НО – сумма налоговых обязательств, начисленных за период;

ФР – показатель финансового результата за период.

В знаменателе указанной формулы расчета налоговой нагрузки может использоваться ряд показателей, отражающих финансовый результат деятельности компании, применение которых неизменно обсуждается в исследовательской среде. Достоинства и недостатки этих показателей приведены в табл. 1.

Таблица 1

**Анализ возможности применения показателей финансовых результатов  
организации для расчета налоговой нагрузки отдельно взятой компании  
и группы компаний**

Наименование рассчитываемого показателя	Формула расчета налоговой нагрузки*	Достоинства подхода	Недостатки подхода	Применимость в рамках одной компании / группы компаний
Показатель налоговой нагрузки, рассчитываемый по методике Налогового департамента Министерства финансов РФ	$НН = \frac{НУ}{ВР + ВД}$	Сопоставимость показателей (выручка в разных периодах и по разным компаниям формируется на основе одних и тех же принципов и всегда по методу начисления)	Сам по себе, данный показатель недостаточно эффективен для исследования причин изменения налоговой нагрузки. Знаменатель учитывает вне-реализационные доходы, которые могут негативно повлиять на интерпретацию полученных результатов (особенно, если это единичные операции, например, реализация имущества)	Различий при использовании показателя для анализа в рамках одной компании или группы компаний не выявлено
Показатель общей налоговой нагрузки, который по аналогии с коэффициентом затратоемкости, позволяет рассчитать долю налоговых обязательств в выручке от реализации и характеризует объем налоговых обязательств, приходящийся на 1 рубль реализованной продукции	$НН = \frac{НО}{ВР}$	Сопоставимость показателей (выручка в разных периодах и по разным компаниям формируется на основе одних и тех же принципов и всегда по методу начисления)	Сам по себе данный показатель недостаточно эффективен для исследования причин изменения налоговой нагрузки	Удобно применять при сравнении как в рамках одной компании между периодами, так и внутри группы компаний за один период. Если в числителе дроби сумму начисленных налогов представить в виде суммы по каждому налогу, то, руководствуясь простейшей логикой, можно выявить налог, в наибольшей степени влияющий на тяжесть налоговой нагрузки экономического субъекта. Аналогичным путем можно выявить компанию группы, налоговая нагрузка которой в большей степени влияет на налоговую нагрузку группы компаний в целом
Показатель объема налоговых обязательств на 1 рубль маржинальной прибыли	$НН = \frac{НО}{МП}$	Достоинства подхода выделить не удалось ввиду его ограниченной применимости	Такой подход ограниченно применим ввиду возможного включения налоговых обязательств как в переменные расходы (например, налог на добычу полезных ископаемых), так и в постоянные расходы (например, налог на имущество организаций)	Различий при использовании показателя для анализа в рамках одной компании или группы компаний не выявлено
Показатель объема налоговых обязательств на 1 рубль прибыли от продаж	$НН = \frac{НО}{Пр}$	Достоинства подхода выделить не удалось ввиду его ограниченной применимости	1. На формирование данных показателей прибыли влияют не все из установленных законодательством РФ налоги (следовательно, показатель не может быть выбран в качестве интегрального). 2. Не учитывается общая структура расходов, влияющих на тот или иной показатель прибыли (может быть сделан ошибочный вывод об увеличении тяжести налоговой нагрузки при снижении прибыли, обусловленном совсем иными, неналоговыми, причинами).	Различий при использовании показателя для анализа в рамках одной компании или группы компаний не выявлено

Наименование рассчитываемого показателя	Формула расчета налоговой нагрузки*	Достоинства подхода	Недостатки подхода	Применимость в рамках одной компании / группы компаний
			3. Сложность в интерпретации результатов расчета (например, в случае если вместо прибыли предприятием был получен убыток)	
Показатель объема налоговых обязательств на 1 рубль чистой прибыли	$НН = \frac{НО}{ЧП}$	Возможность учесть налог на прибыль	Недостатки аналогичны предшествующему подходу	Различий при использовании показателя для анализа в рамках одной компании или группы компаний не выявлено
Показатель объема налоговых обязательств на 1 рубль ВСС (УП)	$НН = \frac{НО}{ВСС}$ или $НН = \frac{НО}{УП}$ . $ВСС = ВР - МЗ - Ам + ВнД - ВнР$ [17]. $УП = ВСС - ТЗ$	В этом случае налоговая нагрузка не искажается за счет влияния изменения материальных затрат и амортизации	1. Вновь созданная стоимость включает в себя расходы на оплату труда, страховые взносы, неналоговые платежи, тем самым представляя собой еще один вариант показателя прибыли (выручка за минусом материальных расходов). В таком случае недостатки этого подхода аналогичны предшествующим подходам. 2. С точки зрения бухгалтерского учета часть налоговых обязательств переносится на себестоимость продукции в составе амортизации (если налоги и сборы были включены в первоначальную стоимость амортизируемого имущества). Таким образом, частично они будут исключены из ВСС (в части, отнесенной на расходы через механизм амортизации), но при этом полностью учтены в числителе. В этом случае числитель и знаменатель окажутся не сопоставимы	Поскольку на показатель ВСС влияет размер амортизации, при расчетах в рамках одной компании необходимо обеспечивать применение одного и того же способа начисления амортизационных расходов. Данный способ должен учитывать, чтобы амортизационные расходы были приблизительно равномерно распределены в течение срока полезного использования, хотя даже это необходимо отдельно обосновывать. В рамках группы компаний должно соблюдаться единство применяемых методов начисления амортизации всеми участниками группы и примерно равная структура амортизируемого имущества. Соответственно сравнивать страховую организацию и производственное предприятие в рамках финансово-промышленной группы нецелесообразно. Поэтому УП, в теории, действительно является более точным показателем, чем ВСС
Показатель доли начисленных налоговых обязательств в себестоимости продаж	$НН = \frac{НО}{С}$	Имеется четкая логика в соотношении отдельного вида затрат с общим объемом затрат, можно осуществить анализ и проследить изменение структуры себестоимости между периодами или несколькими участниками группы	1. В числителе дроби можно учесть только налоги, прямо относимые на себестоимость (т.е. данный коэффициент нельзя принять за интегральный показатель налоговой нагрузки). 2. Числитель и знаменатель не сопоставимы, т.к. себестоимость учитывает только затраты, перенесенные на реализованную продукцию (если использовать себестоимость выпуска, часть налоговых обязательств, тем не менее, может остаться в составе незавершенного производства (в зависимости от сферы деятельности организации, это может быть транспортный налог, налог на добычу полезных ископаемых [18], налог на имущество), а в числителе учиты-	При правильной интерпретации показатель может успешно применяться для расчета налоговой нагрузки. При этом для решения проблемы несопоставимости числителя и знаменателя в числителе следует учитывать только те суммы налогов, которые перенесены на себестоимость реализованной продукции через механизм амортизации и с учетом остатка части налогов в незавершенное производство. Однако в этом случае: 1) показатель уже не будет отражать общую нагрузку, а будет показывать именно долю налогов, отнесенных на себестоимость; 2) показатель будет абсолютно несопоставим ни между периодами, ни между компаниями, т.к. возможно искажение в части распределения налогов, относимых на счет



Наименование рассчитываемого показателя	Формула расчета налоговой нагрузки*	Достоинства подхода	Недостатки подхода	Применимость в рамках одной компании / группы компаний
			ваются суммы начисленных налогов в полном объеме (по данным декларации), а не только тех, что отнесены на себестоимость)	25 «Общепроизводственные расходы»

\* В формулах использованы следующие обозначения: НН – налоговая нагрузка; НУ – сумма уплаченных налогов; НО – сумма начисленных налоговых обязательств по данным налоговых деклараций; ВР – выручка от реализации товаров (работ, услуг) по данным отчета о финансовых результатах; ВД – внереализационные доходы (прочие доходы по данным отчета о финансовых результатах); МП – маргинальная прибыль; Пр – прибыль от продаж товаров (работ, услуг) по данным отчета о финансовых результатах (или прибыль до налогообложения); ЧП – чистая прибыль по данным отчета о финансовых результатах; ВСС – вновь созданная стоимость (или УП – условная прибыль, представляющая собой расчетную прибыль, которую получило бы предприятие в условиях отсутствия налоговых платежей); МЗ – сумма материальных затрат за исследуемый период; Ам – начисленная в исследуемом периоде амортизация; ВнД – внереализационные доходы (прочие доходы по данным отчета о финансовых результатах); ВнР – внереализационные расходы (прочие расходы по данным отчета о финансовых результатах); ТЗ – расходы на оплату труда; С – себестоимость продаж по данным отчета о финансовых результатах.

Итак, по результатам вышеприведенного анализа имеющихся в научной литературе подходов единственным показателем, который можно беспрепятственно применять в интегральных показателях налоговой нагрузки группы компаний, является выручка от реализации продукции, что может быть подтверждено следующими доводами:

1. Данный показатель менее всего подвержен изменениям в зависимости от корректировки условий учетной политики и профессионального суждения бухгалтера, поскольку, во-первых, вполне возможно предусмотреть одинаковые для всех участников группы принципы признания выручки даже при осуществлении ими разных видов экономической деятельности, и, во-вторых, даже если для целей налогового учета компании признают выручку кассовым методом (при применении специальных режимов налогообложения), они так или иначе не освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности «по начислению». В действительности исключения составляют лишь индивидуальные предприниматели, для которых такой обязанности не предусмотрено законом.

2. Показатель выручки от реализации отвечает требованиям сопоставимо-

сти при сравнении компаний разных сфер деятельности.

3. Выручка может быть определена в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Такой подход обеспечивает учет справедливой стоимости – наиболее точное отражение реального размера выручки, снижает трудоемкость подготовительных работ, так как крупные бизнес-структуры, организованные в форме группы, и без того уже составляют консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

С учетом вышеизложенного формула интегрального показателя налоговой нагрузки, по нашему мнению, должна принять следующий вид:

$$НН = \frac{НО}{ВР_{\text{по МСФО}}}, \quad (2)$$

где НН – налоговая нагрузка;

НО – сумма начисленных налоговых обязательств по данным налоговых деклараций;

ВР<sub>по МСФО</sub> – выручка от реализации товаров (работ, услуг), рассчитанная в соответствии с требованиями МСФО или определенная исходя из данных консолидированной финансовой отчетности.

С применением терминологии МСФО налоговая нагрузка группы компаний может быть рассчитана по формуле

$$TB = \frac{\sum_{i=1}^n (Tax - IE)}{\sum_{i=1}^n R - IE}, \quad (3)$$

где TB (tax burden) – налоговая нагрузка;  
Tax – объем начисленных налогов и сборов по каждой компании  $i=1 \dots n$ ;  
n – количество компаний в группе;  
R (revenue) – выручка от реализации;  
IE (intercompany eliminations) – исключаемые внутригрупповые обороты.

Таким образом, особенностью расчета налоговой нагрузки группы компаний по формуле (3) является то, что в числителе дроби отражается сумма всех начисленных по каждой компании налогов и сборов, а в знаменателе – сумма показателей выручки от реализации по каждой компании группы за вычетом внутригрупповых оборотов (далее – ВГО).

Отдельный вопрос составляют способы исключения ВГО из числителя дроби.

Использование данных именно налоговых деклараций в числителе дроби обусловлено необходимостью элиминирования ВГО по косвенным налогам. Таким образом, например, зачет «входящего» НДС (при одинаковой ставке 18%) при внутренних операциях реализации в группе никак не влияет на расчет, поскольку из декларации по НДС берутся данные по налогу к уплате в бюджет уже за вычетом данных сумм.

Однако так поступить нельзя в ситуации, когда нужно элиминировать влияние внутригруппового налога с разными ставками. Таким образом, сложность представляет не столько само по себе исключение ВГО в абсолютном выражении, сколько определение влияния собственно внутригрупповых операций на общую налоговую нагрузку группы компаний. Считаем наиболее подходящим метод факторного анализа, однако данный вопрос может и должен быть предметом отдельных исследований.

Другая точка зрения на способ расчета налоговой нагрузки экономического субъекта основывается на том, что налоговая нагрузка характеризует фактический уровень денежного изъятия, т.е. объем фактически уплаченных налогов. К пред-

ставителям данного подхода следует отнести С.В. Резвущкина [19], Л.Н. Лаптеву и А.В. Лаптеву [20].

При применении указанной методики для оценки налоговой нагрузки рассчитывается коэффициент денежного изъятия, который показывает долю денежных средств, направленных на уплату налогов в общем объеме поступивших в организацию собственных денежных средств за определенный период:

$$K = \frac{НП}{ДС - КБ}, \quad (4)$$

где K – коэффициент денежного изъятия в связи с уплатой налогов и сборов;

НП – налоговые платежи;

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

КБ – заемные денежные средства, привлеченные организацией в отчетном периоде.

В данном случае под поступившими денежными средствами (в знаменателе дроби) понимается, по существу, сумма положительных денежных потоков от операционной и инвестиционной деятельности (или же совокупный денежный поток за вычетом поступлений денежных средств по финансовой деятельности).

Описанный подход совпадает с логикой МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств». Сами налоговые денежные потоки (Tax cash flow) МСФО (IAS) 7 предлагает классифицировать как денежные потоки от операционной деятельности (Cash flows from operating activities), поскольку часто такие потоки возникают в периоде, отличном от того, в котором имели место денежные потоки по лежащей в их основе операции, и в связи с этим их сложно идентифицировать и отнести к конкретному денежному потоку.

Тогда коэффициент денежного изъятия приобретает следующий вид в рамках одной компании:

$$K = \frac{CF_{tax}}{CF_{oper}}, \quad (5)$$

где  $CF_{tax}$  (tax cash flow) – денежный поток по уплате налогов и сборов;

$CF_{oper}$  (cash flows from operating activities) – денежный поток от операционной деятельности.

Для группы компаний коэффициент денежного изъятия рассчитывается по формуле

$$K = \frac{\sum_{i=1}^n CF_{\text{tax}}}{\sum_{i=1}^n CF_{\text{oper}} - IE}, \quad (6)$$

где  $n$  – количество компаний в группе;  
 $IE$  – исключаемые внутригрупповые обороты (ВГО).

Таким образом, коэффициент денежного изъятия следует, по нашему мнению, интерпретировать как долю денежных средств, отвлеченных от операционной деятельности в пользу исполнения обязательств перед бюджетом. И если бы экономический субъект не был обязан уплатить определенную сумму налогов и сборов в бюджет, то он мог бы направить ее на финансирование текущей и/или инвестиционной деятельности<sup>1</sup>, что в определенном смысле позволяет регулировать движение денежных средств. Такой подход одинаково применим как для одной компании, так и для группы компаний.

В целом, выбор системы показателей для расчета налоговой нагрузки зависит от того, какое содержание вкладывается в данное понятие. Если в задачи исследователя входит оценка уровня налоговых обязательств хозяйствующего субъекта (или их группы), то следует выбирать показатели, сформированные по методу начисления. В свою очередь, для оценки уровня отвлечения денежных средств из оборота, что особенно важно в рамках управления денежными потоками в группе компаний, – показатели, сформированные кассовым методом.

#### Обоснование системы частных показателей налоговой нагрузки

**П**роблема расчета частных показателей многократно рассматривалась в исследовательской среде, однако бесконечное разнообразие вариантов и их компиляция не позволяют в рамках настоящей работы обобщить все существующие в литературе подходы. Вместе с тем можно отметить,

что рассматриваемые системы частных показателей, как правило, строятся на сопоставлении каждого налога с источником его уплаты. Несмотря на то что в теории признано существование нескольких таких источников – выручки, себестоимости и прибыли, мы сознательно уходим от такого сопоставления.

По нашему мнению, использование одинаковой базы в знаменателе интегрального и частных показателей способствует достижению сопоставимости данных. Предлагаем использовать в знаменателе дроби и в том и в другом случае показатель выручки от реализации, сформированный по правилам МСФО.

При разработке системы частных показателей налоговой нагрузки необходимо определиться также и с тем, какие налоги и сборы рассматривать в числителе.

Помимо предусмотренных Налоговым кодексом РФ налогов и сборов, экономические субъекты в обязательном порядке совершают еще ряд платежей, предусмотренных действующим законодательством. Однако данные платежи, вероятно вследствие их бесконечного разнообразия, никогда ранее не рассматривались на предмет необходимости или хотя бы возможности (а равно и целесообразности) включения их в расчет налоговой нагрузки. В частности, это касается следующих платежей:

1. Обязательные платежи, которые по своей правовой природе являются или могут быть приравнены к фискальным платежам.
2. Парафискальные платежи.
3. Отдельные виды сопутствующих налоговых расходов, которые по своему усмотрению несет хозяйствующий субъект, самостоятельно оценивая их целесообразность.

Что касается *обязательных платежей, которые по своей правовой природе являются или могут быть приравнены к фискальным платежам*, то существенную роль в выделении данной группы обязательных платежей сыграло постановление Конституционного суда РФ от

<sup>1</sup> Тогда в расчетной формуле в знаменателе необходимо добавить показатель  $CF_{\text{invest}}$  – денежный поток от инвестиционной деятельности.

28.02.2006 № 2-П, в котором была проанализирована правовая природа отчислений операторов связи в резерв универсального обслуживания населения в соответствии с требованиями Федерального закона от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи».

Фискальные неналоговые сборы в соответствии с указанным постановлением представляют собой обязательные в силу закона публичные платежи в бюджет, которые отличаются от налогов хотя бы тем, что последние служат для обеспечения расходов публичной власти и не носят целевой характер, в то время как неналоговые фискальные платежи характеризуются четкой отраслевой спецификой и осуществляются, как правило, группой субъектов предпринимательской деятельности, которых объединяет общая заинтересованность в развитии инфраструктуры отрасли.

Их «неналоговый» характер, как указывает Торгово-промышленная палата РФ, заключается лишь в формальном закреплении вне Налогового кодекса РФ. Ревизия параллельной налоговой системы, проведенная Торгово-промышленной палатой РФ в 2015 г., позволила выявить более 50 видов таких публичных платежей, которые (и мы поддерживаем эту позицию) необходимо учитывать в расчете общей фискальной нагрузки<sup>1</sup>.

В обзоре Торгово-промышленной палаты РФ термины «фискальный платеж» и «налоговый платеж» рассматриваются как идентичные по содержанию, что не совсем соответствует позиции Конституционного суда РФ. В целом же спор о соотношении таких понятий сегодня не решен и действующим законодательством. Так, в частности, судья Конституционного суда РФ А.Л. Кононов, выражая особое мнение к определению Конституционного суда РФ от 08.04.2004 № 133-О, со ссылкой на С.Д. Шаталова отмечает следующее: задача корректного законодательного определения налога, равно как и сбора, по-прежнему остается нерешенной, поскольку

указанные формальные признаки во многих случаях не позволяют различить налоги, сборы и, что самое главное, – некие иные обязательные платежи<sup>2</sup>.

Мы же придерживаемся мнения, что наиболее достоверный термин для этой категории обязательных платежей – это «фискальный платеж», что сразу позволяет выделить те платежи, которые законодатель не стремится учитывать при оценке нагрузки на бизнес.

Вторым видом платежей, включенных в расчет налоговой нагрузки, являются *парафискальные платежи*. В этой группе можно рассматривать, например, обязательное страхование ответственности, третейские сборы, платежи нотариусам, расходы на обязательную сертификацию продукции и т.п.

В их основе лежат частнопроводимые механизмы регулирования, поэтому мы считаем нецелесообразным ставить их в один ряд с обязательными публичными платежами. Несмотря на то что они представляют собой расходы на выполнение требований законодательства РФ, их величина во многом зависит от выбранного поставщика услуг и рыночных механизмов ценообразования.

Нам видится возможным вариант расчета отдельной «парафискальной» нагрузки по таким расходам. Их можно рассматривать с точки зрения тяжести предусмотренных законом обязательств при ведении экономическим субъектом хозяйственной деятельности в конкретной отрасли.

Анализ нагрузки по расходам на обязательное страхование ответственности имеет ряд особенностей. Наступление страхового случая не гарантировано, однако если это происходит, то страхователь освобождается от последующих финансовых затрат. Для целей анализа тяжести расходов, которые в той или иной отрасли экономический субъект обязан нести в соответствии с законом, расходы на страхо-

<sup>1</sup> См.: Налоговая реформа: ревизия «параллельной налоговой системы». М.: Издание Торгово-промышленной палаты РФ, 2015. 120 с.

<sup>2</sup> Определение Конституционного суда РФ от 08.04.2004 № 133-О. URL: <http://sbornik-zakonov.ru/116515.html> (дата обращения: 19.11.2017).

вание можно учитывать в части фактически признанных расходов и корректировать их при наступлении страхового случая [21].

Специалисты *Ernst&Young*<sup>1</sup> предлагают включать в понятие налоговой нагрузки *отдельные виды сопутствующих налоговых расходов, которые по своему усмотрению несет хозяйствующий субъект, самостоятельно оценивая их целесообразность*. Включение в расчет иных налоговых затрат позволяет сформировать величину совокупных издержек, связанных с выполнением организацией обязанности по уплате обязательных платежей.

В частности, к таким расходам можно отнести:

1. Дополнительные затраты на работу с претензиями налоговых органов (юридические консультации, оплата сверхурочных часов сотруднику).

2. Проценты по кредитам, привлеченным для своевременной уплаты налоговых платежей.

3. Расходы на содержание подразделения, зона ответственности которого – исчисление и уплата налогов.

4. Расходы на проведение налогового аудита.

5. Расходы на установку контрольно-кассовой техники и услуги операторов фискальных данных.

6. Расходы на оплату услуг по предоставлению доступа к системам подготовки и подачи отчетности в электронном виде.

7. Расходы на оплату услуг по предоставлению доступа к системам проверки контрагентов на предмет их добросовестности, как того требует принцип осмотрительности при выборе контрагентов и т.п.

Вышеперечисленные расходы совершенно справедливо можно признать

сопутствующими, их можно и нужно контролировать, но для целей анализа налоговой нагрузки они не имеют значения.

Далее мы предприняли попытку обобщить все предусмотренные законом налоги, сборы и иные обязательные платежи, которые обоснованно могут быть признаны формирующими собственно налоговую и общую фискальную нагрузку.

Итак, налоговую нагрузку формируют следующие виды налогов и сборов:

– НДС.

– акцизы.

– НДФЛ (на усмотрение экономического субъекта, по причинам, описанным выше).

– налог на прибыль.

– сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

– водный налог.

– государственные пошлины (поименованные в Налоговом кодексе РФ).

– налог на добычу полезных ископаемых.

– транспортный налог.

– налог на игорный бизнес.

– налог на имущество организаций.

– земельный налог.

– торговый сбор.

– страховые взносы.

В состав собственно налоговых платежей мы включили страховые взносы. Конституционный суд РФ выразил собственное мнение относительно фискального характера страховых взносов в постановлении №7-П от 24.02.1998: содержание и характер норм о порядке регистрации плательщиков страховых взносов, о порядке и сроках уплаты страховых взносов, о мерах ответственности плательщиков и о полномочиях государственных внебюджетных фондов сближают страховые взносы с налоговыми платежами<sup>2</sup>.

Исключение, на наш взгляд, составляют взносы, уплачиваемые в Фонд социального страхования, поскольку при

<sup>1</sup> Способы управления налоговыми затратами. URL: [www.buhgalteria.ru/article/n41965](http://www.buhgalteria.ru/article/n41965) (дата обращения: 19.11.2017).

<sup>2</sup> Постановление Конституционного суда РФ от 24.02.1998 № 7-П. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18002/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18002/) (дата обращения: 19.11.2017).

наступлении страхового случая выплата производится работодателем (занятому населению), далее полностью или частично расходы возмещаются работодателю за счет средств Фонда. В этом смысле именно страховые взносы в Фонд социального страхования нельзя считать исключительно фискальными. Между тем доля страховых взносов, уплачиваемых в Фонд социального страхования, может составлять до 10%, а иногда и 30% общей суммы страховых взносов (в зависимости от класса профессионального риска по взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний). Ввиду ее существенности ее нельзя исключать из рассмотрения. При расчете налоговой нагрузки по страховым взносам необходимо учитывать сумму, подлежащую к перечислению в бюджет, т.е. разницу между начисленными страховыми суммами и суммами к возмещению из средств фонда.

В этом случае возможна ситуация, когда сумма к возмещению из Фонда социального страхования больше, чем сумма к уплате. Например, если сумма ежемесячных пособий сотрудникам, находящимся в отпуске по уходу за ребенком до 1,5 лет, превышает размер начисленных страховых взносов с заработной платы всех сотрудников за месяц (по ставке 2,9%). В этом случае нагрузка по страховым взносам в Фонд социального страхования в рассматриваемом месяце будет равна нулю.

Заметим также, что позиция о необходимости включения в расчет налоговой нагрузки страховых взносов превалирует и в российской, и в зарубежной [22] научной среде<sup>1</sup>. Такого мнения, в частности, придерживается М. Вебеşelea, изучая восприятие экономических субъектов в области налогообложения в Румынии [23], I. Szarowská при рассмотрении вопросов теории и практики оценки налоговой нагрузки в странах ЕС [24] и др. [25; 26].

Принимая во внимание все вышеперечисленное, считаем целесообразным

для расчета общей фискальной нагрузки прибавлять к установленным налогам и сборам следующие виды обязательных фискальных платежей:

- природопользовательские отчисления.
- отчисления за предоставление прав в сфере электросвязи.
- отчисления операторов связи общего пользования в резерв универсального обслуживания.
- градостроительные отчисления и взносы.
- автодорожные взносы.
- природоохранные взносы<sup>2</sup>.
- диспетчерские взносы.
- взносы на обеспечение сохранности накоплений.
- взносы на капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном жилом доме (в части, зачисляемой в региональный фонд).
- компенсационные административные пошлины (не поименованные в Налоговом кодексе РФ).
- ввозная и вывозная таможенные пошлины, защитные пошлины (специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины) при ввозе товаров.
- отчисления иностранных лиц за пользование путями сообщения.
- отчисление (пошлина) за поддержание в силе патента.
- плата для сбора средств на выплату вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях;
- отчисления предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные и ядерноопасные производства и объекты, в специальные резервные фонды Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом».

<sup>2</sup>См., например, Постановление Правительства Пермского края от 12 января 2016 г. № 3-п «Об утверждении порядка взимания платы за сброс загрязняющих веществ в системы канализации населенных пунктов Пермского края с предприятий и организаций, отводящих сточные воды и загрязняющие вещества в системы канализации населенных пунктов Пермского края».

<sup>1</sup> См., например, Манэс А. Основы страхового дела: сокр. пер. с нем. М.: Изд. центр СО «Анкил», 1992. 112 с.

– взносы и отчисления организациям саморегулирования и иным профессиональным объединениям, имеющим исключительные полномочия в определенной сфере деятельности<sup>1</sup>, только для отраслей, для которых членство в СРО является обязательным.

Необходимость учета данных платежей при расчете общей фискальной нагрузки обосновывалась ранее.

Далее рассмотрим порядок расчета частных показателей налоговой нагрузки, для чего считаем целесообразным использовать формулы, приведенные в табл. 2.

В приведенной таблице учтены все установленные российским законодатель-

ством налоги, сборы и иные обязательные платежи, перечислены наиболее существенные факторы, которые могут оказать влияние на динамику налоговой нагрузки. Тем не менее мы допускаем, что в ходе дальнейших исследований могут быть выявлены и иные факторы.

В целом нами предпринята попытка выделить источники получения данных для расчета интегральных и частных показателей налоговой нагрузки, определить особенности оценки налоговой нагрузки в группе компаний, идентифицировать все виды обязательных платежей, которые необходимо включить в расчет налоговой нагрузки<sup>2</sup>.

Таблица 2

**Абсолютные и относительные частные показатели налоговой нагрузки**

Абсолютный показатель	Анализ изменения абсолютного показателя	Относительный показатель	Факторы, влияющие на изменение относительного показателя
<i>Частные показатели налоговой нагрузки<sup>3</sup></i>			
Сумма начисленного за период налога, сбора, госпошлины, страховых взносов	Сравнение темпов роста налоговых обязательств и темпов роста соответствующих расходов (в составе которых рассматриваемый налог признается)	$ТВ = \frac{\sum_{i=1}^n (Tax - IE)}{\sum_{i=1}^n R - IE}$ Указанная формула предлагалась нами и ранее для расчета интегрального показателя налоговой нагрузки	1. Изменение налоговой базы (кроме государственной пошлины): – для НДС, НДФЛ (на усмотрение субъекта), налога на прибыль, налога на имущество, земельного налога рассчитывается влияние изменения налоговой базы только в стоимостном выражении; – для остальных налогов и сборов (налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, транспортный налог, сбор за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, налог на игорный бизнес) рассчитывается отдельно влияние изменения налоговой базы в натуральном выражении и в стоимостном (при необходимости, например, для налога на добычу полезных ископаемых)*. 2. Изменение налоговой ставки (кроме государственной пошлины)*. 3. Изменение налоговых льгот*. 4. Изменение выручки от реализации в стоимостном выражении**. 5. Изменение объема реализации в натуральном выражении, структуры реализации, продажных цен**. 6. Изменение объема внутригрупповых операций в стоимостном выражении**

<sup>1</sup> См. О саморегулируемых организациях: Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016).

<sup>2</sup> Вместе с налоговой нагрузкой обеспечивают расчет показателя общей фискальной нагрузки.

<sup>3</sup> Налоги, сборы, государственные пошлины и страховые взносы, прямо поименованные в Налоговом кодексе РФ.

Абсолютный показатель	Анализ изменения абсолютного показателя	Относительный показатель	Факторы, влияющие на изменение относительного показателя
<b>Фискальная нагрузка по прочим обязательным публичным платежам<sup>1</sup></b>			
Сумма начисленного обязательно-го публичного платежа	Сравнение темпов роста обязательств и темпов роста соответствующих расходов (в составе которых рассматриваемый платеж признается)	$\frac{\sum_{i=1}^n \text{Public payments}}{\sum_{i=1}^n R - IE}$ где Public payments – публичный платеж	В данном случае целесообразно проводить анализ только по периодическим обязательным платежам: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Изменение натуральной базы для расчета и уплаты обязательного платежа.</li> <li>2. Изменение обязательного платежа в стоимостном выражении.</li> <li>3. Изменение выручки от реализации в стоимостном выражении**.</li> <li>4. Изменение объема реализации в натуральном выражении, структуры реализации, продажных цен**.</li> <li>5. Изменение объема внутригрупповых операций в стоимостном выражении**</li> </ol>

\* В случае действия этих факторов показатель начисленного налога (сбора) в числителе дроби принимает вид  $(НБ \cdot НС) - НЛ$ , где НБ – налоговая база; НС – налоговая ставка; НЛ – налоговые льготы.

\*\* В случае действия этих факторов показатель выручки в знаменателе дроби принимает вид  $\sum_{i=1}^n (Q \cdot p) - IE$ , где Q – объем реализации в натуральном выражении; p – продажная цена единицы конкретного товара (работы, услуги).

На основании вышеизложенного разработаем алгоритм авторской методики оценки налоговой нагрузки в группе компаний.

#### Алгоритм оценки налоговой нагрузки в группе компаний

**И**сходя из понимания налоговой нагрузки как уровня налоговых обязательств, в ее оценке мы опираемся на показатели, сформированные по методу начисления. При этом интегральный и частные показатели должны иметь одинаковый базовый показатель в знаменателе для обеспечения сопоставимости расчетных данных – показатель выручки от реализации.

Оценка налоговой нагрузки крупных холдинговых структур, которые признаются группой в соответствии с международными<sup>1</sup> и российскими<sup>2</sup> правилами, должна производиться с использованием данных консолидированной финансовой отчетности и индивидуальной отчетности по МСФО. Для компаний, добровольно признающих себя группой и (или) не обя-

занных составлять консолидированную финансовую отчетность на основании Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ, основным «поставщиком» данных для расчета показателей налоговой нагрузки может являться система управленческого учета.

В зависимости от целей анализа можно рассчитывать показатели собственно налоговой нагрузки и нагрузки по прочим обязательным платежам. Однако предпочтительнее анализировать общую фискальную нагрузку на бизнес.

Предлагаемый нами алгоритм оценки налоговой нагрузки в группе компаний состоит из следующих этапов.

Этап 1. Расчет интегрального показателя налоговой (или общей фискальной) нагрузки предлагается производить по ранее предложенной формуле (3).

Для проведения анализа изменения данного показателя факторная модель должна включать в себя ВГО как отдельную переменную, влияние которой возможно оценить.

Этап 2. Расчет частных показателей налоговой нагрузки осуществляется на основании формул табл. 2 и с учетом приведенных в ней рекомендаций для реализа-

<sup>1</sup> МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

<sup>2</sup> О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ.



ции факторного анализа влияния структуры налоговых платежей в группе, налоговых льгот, налоговых юрисдикций и иных факторов на рассматриваемые частные показатели.

Этап 3. При необходимости оценки эффективности функционирования в рамках группы компаний следует рассчитывать указанные показатели по каждой компании в отдельности, а затем сравнивать их с показателями, рассчитанными по группе в целом (соблюдая при этом требование сопоставимости данных).

Таким образом, предложенная методика оценки налоговой нагрузки в группе компаний позволяет элиминировать влияние свойственных объединениям бизнеса факторов на сопоставимость анализируемых данных. Реализация данной методики, вследствие применения идентичных подходов к расчету, позволяет избежать несопоставимости и пересчета данных при сравнении интегрального и частных показателей налоговой нагрузки группы и в равной степени применима для всех организаций и их объединений, функционирующих в российской налоговой юрисдикции.

### Заключение

**В** настоящем исследовании предпринята попытка изучить подходы к расчету показателей налоговой нагрузки, оформившиеся в отечественной и зарубежной научной среде. Выделены два принципиально разных способа расчета интегрального показателя: 1) налоговая нагрузка, рассчитанная по данным, сформированным методом начисления; 2) уровень денежного изъятия фирмы в связи с уплатой налогов, сборов и иных обязательных платежей, рассчитанный кассовым методом. Выбор способа расчета налоговой нагруз-

ки зависит от поставленных целей исследования. Вместе с тем решению задачи анализа влияния факторов на изменение налоговой нагрузки в большей степени отвечают показатели, сформированные методом начисления, основываясь на котором разработана авторская методика расчета интегрального и системы частных показателей налоговой нагрузки.

Результаты проведенного исследования представляют ценность как для теории, так и для практики налогового анализа. В развитие теоретической стороны вопроса предлагается более широкий перечень фискальных платежей для включения в расчет налоговой и общей фискальной нагрузки на бизнес. Для удовлетворения потребностей профессионального сообщества предложена поэтапная методика расчета и анализа показателей налоговой нагрузки, а также модели для проведения факторного анализа.

Подчеркнем, что предложенная методика в определенной степени не совершенна: она не содержит подходов к оценке доли налоговой нагрузки, возникающей вследствие наличия внутригрупповых оборотов, и не рассматривает факторный анализ налога на прибыль при включении в модель факторов наличия прочих паракфискальных платежей и расходов, сопутствующих исполнению налогоплательщиками своих законных обязанностей. Кроме того, мы осознанно не рассматривали позицию государства по вопросу оценки тяжести налоговой нагрузки, поскольку рассмотрение налоговой нагрузки на макроуровне выходит за рамки настоящего исследования и заслуживает отдельного внимания.

Решение обозначенных в статье проблемных вопросов составляет перспективы дальнейших авторских исследований.

### Список литературы

1. Горский И.В. К проблеме налоговой нагрузки в России // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 1. С. 121–126.
2. Kastan M., Machova Z. Tax burden in EU countries – a comparative study // Bulletin of the Transilvania University of Brasov. 2010. № 3. P. 263–270.

3. *Atrostic B.K., Nunns J.R.* Measuring tax burden: A Historical perspective // Fifty years of economic measurement: The jubilee of the conference on research in income and wealth, 12–14 May 1988. Chicago: University of Chicago Press, 1991. P. 343–420.
4. *Duan T., Ding R., Hou W., Ziyang J.Z.* The burden of attention: CEO publicity and tax avoidance // Journal of Business Research. December 29, 2017. URL: <https://ssrn.com/abstract=3103947> (дата обращения: 19.11.2017).
5. *McClure R., Lanis R., Wells P., Govendir B.* The impact of dividend imputation of corporate tax avoidance // Journal of Corporate Finance. 2018. №48. P. 492–514. doi: 10.1016/j.jcorpfin.2017.10.007.
6. *Rogers J., Philippe C.* The Tax burden of typical workers in the EU 28. Paris Bruxelles: Institut Économique Molinari Publ., 2015. 11 p.
7. *Коростелкина И.А.* Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 32. С. 41–51.
8. *Литвин М. И.* Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. 1998. № 5. С. 29–31.
9. *Гребнев Г.Д., Островенко Т.К.* Проблемы оптимизации налоговых издержек, налоговой нагрузки и рентабельности бизнеса в коммерческих организациях // Вестник Оренбургского государственного университета. 2013. № 8. С. 170–174.
10. *Иванова С.А., Кириченко Е.А.* Определение источника уплаты налогов и сборов // Вопросы современной науки и практики. 2008. № 3 (13). С. 181–188.
11. *Кадушин А.Н., Михайлова Н.М.* Насколько сильно налоговое бремя в России // Финансы. 2005. № 7. С. 15–21.
12. *Климова Н.В.* Методические аспекты оценки налоговой нагрузки коммерческих организаций // Научный электронный архив (электронный научный журнал). URL: <http://econf.rae.ru/article/6073> (дата обращения: 19.11.2017).
13. *Кирова Е. А.* Налоговая нагрузка: как ее определять? // Финансы. 2009. № 4. С. 29–33.
14. *Бондарчук Н.В.* Анализ налоговой нагрузки // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. 2009. № 8 (35). С. 19–25.
15. *Бондарчук Н.В., Грачева М.Е., Ионова А.Ф., Карпасова З.М., Селезнева Н.Н.* Финансово-экономический анализ для целей налогового консультирования. М.: Информбюро, 2009. 304 с.
16. *Микрюков В.А.* Ограничения и обременения гражданских прав. М.: Статут, 2007. 255 с.
17. *Мороз В.В.* Определение налоговой нагрузки на предприятии // Бизнес в законе. 2012. № 4. С. 129–132.
18. *Нуртдинова Г.А.* Взаимосвязь налоговой нагрузки и цен на продукцию нефтегазовой отрасли // Финансы и кредит. 2009. № 48. С. 50–54.
19. *Резвушкин С.В.* Налоговое бремя и налоговая нагрузка // Международный научный журнал «Инновационная наука». 2016. № 12–1. С. 174–175.
20. *Лаптева Л.Н., Лаптева А.В.* Интегральные показатели налоговой нагрузки // Экономика и управление: прошлое, настоящее, будущее: материалы международной заочной научно-практической конференции. Ч. I, 15 мая 2012 г., Новосибирск: Сибирская ассоциация консультантов, 2012. 144 с. URL: <https://sibac.info/conf/econom/xiii/27951> (дата обращения: 19.11.2017).
21. *Кузнецова О.Н.* Налоговая нагрузка на предприятие и способы ее оптимизации // Вестник Брянского государственного университета. 2012. № 3 (1). С. 34–36.
22. *Fynchina H.* Tax burden of economic sectors in Kyrgyz Republic // Sosyoekonomi. 2008. № 2. P. 179–189.
23. *Bebeșelea M.* Empirical study on the perception of the economic entities on the taxation in Romania // Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology. 2012. Vol. 2. Iss. 3 June. URL: <http://www.scientificpapers.org/economics/empirical-study-on-the-perception-of-the-economic-entities-on-the-taxation-in-romania/> (дата обращения: 19.11.2017).
24. *Szarowska I.* Theory and practice of tax burden in the European Union // Proceedings of the 12th International Conference on Finance and Banking, 28–29 Oct. 2009. Karviná: Silesian university in Opava, 2010. P. 224–234.
25. *Sikwila N.M., Karedza G., Mungadza A.* Tax collection constraints, and tax burden on the urban informal sector enterprises: Evidence from Bulawayo, Zimbabwe // Mediterranean Journal of Social Sciences. 2016. Vol. 7. № 6. P. 79–86. doi: 10.5901/mjss.2016.v7n6p79.

26. Wang S., Ma L., Lu B. Research on evaluation of the level of tax and fee burden of private enterprises in China //BioTechnology. An Indian Journal. 2014. Vol.10. Iss. 21. URL: <http://www.tsijournals.com/articles/research-on-evaluation-of-the-level-of-tax-and-fee-burden-of-private-enterprises-in-china.pdf> (дата обращения: 19.11.2017).

Статья поступила в редакцию 29.11.2017

### Сведения об авторах

Городилов Михаил Анатольевич – доктор экономических наук, доцент, и.о. декана экономического факультета, заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет (Россия, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15; e-mail: gorodilov59@yandex.ru).

Коняева Татьяна Викторовна – ассистент кафедры учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет (Россия, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15; e-mail: konyaeva.tv159@gmail.com).

### References

1. Gorskii I.V. К проблеме налоговой нагрузки в России [To the problem of the tax burden in Russia]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo* [Economics. Taxes. Law], 2015, no. 1, pp. 121–126. (In Russian).
2. Kastan M., Machova Z. Tax burden in EU countries – a comparative study. *Bulletin of the Transilvania University of Brasov*, 2010, no. 3, pp. 263–270.
3. Atrostic B.K., Nunns J.R. Measuring tax burden: A historical perspective. *Fifty years of Economic Measurement: The Jubilee of the Conference on Research in Income and Wealth, 12–14 May 1988*. Chicago, University of Chicago Press, 1991, pp. 343–420.
4. Duan T., Ding R., Hou W., Ziyang J.Z. The burden of attention: CEO publicity and tax avoidance. *Journal of Business Research*, January, 2018. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3103947> (accessed 19.11.2017).
5. McClure R., Lanis R., Wells P., Govendir B. The impact of dividend imputation of corporate tax avoidance. *Journal of Corporate Finance*, 2018, no. 48, pp. 492–514. doi: 10.1016/j.jcorpfin.2017.10.007.
6. Rogers J., Philippe C. *The Tax burden of typical workers in the EU 28*. Paris – Bruxelles, Institut Économique Molinari Publ., 2015. 11 p.
7. Korostelkina I.A. Metodika rascheta nalogovoi nagruzki ekonomicheskikh sub"ektov [Economic entities' tax burden calculation methodology]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* [International Accounting], 2014, no. 32, pp. 41–51. (In Russian).
8. Litvin M. I. Nalogovaya nagruzka i ekonomicheskie interesy predpriyatii [Tax burden and economic interests of the enterprises]. *Finansy* [The Finance], 1998, no. 5, pp. 29–31. (In Russian).
9. Grebnev G.D., Ostrovenko T.K. Problemy optimizatsii nalogovykh izderzhkek, nalogovoi nagruzki i rentabel'nosti biznesa v kommercheskikh organizatsiyakh [The problem of optimization of tax costs, tax burden and profitability of the business in commercial organizations]. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta* [Vestnik of Orenburg State University], 2013, no. 8, pp. 170–174. (In Russian).
10. Ivanova S.A., Kirichenko E.A. Opredelenie istochnika uplaty nalogov i sborov [Assessment of the source of payment of taxes and collections]. *Voprosy sovremennoi nauki i praktiki* [Problems of Contemporary Science and Practice], 2008, no. 3(13), pp. 181–188. (In Russian).
11. Kadushin A.N., Mikhailova N.M. Naskol'ko posil'no nalogovoe bremya v Rossii [How far is the tax burden in Russia]. *Finansy* [The Finance], 2005, no. 7, pp. 15–21. (In Russian).
12. Klimova N.V. Metodicheskie aspekty otsenki nalogovoi nagruzki kommercheskikh organizatsii [Methodical aspects of estimation of tax burden of commercial organizations]. *Nauchnyi elektronnyi arkhiv* [Scientific Electronic Archive]. Available at: <http://econf.rae.ru/article/6073> (accessed 19.11.2017). (In Russian).
13. Kirova E. A. Nalogovaya nagruzka: kak ee opredelyat'? [Tax burden: How is it determined?]. *Finansy* [The Finance], 2009, no. 4, pp. 29–33. (In Russian).

14. Bondarchuk N.V. Analiz nalogovoi nagruzki [Tax burden analysis]. Vestnik Rossiiskogo gosudarstvennogo torgovo-ekonomicheskogo universiteta [Herald of Russian State University of Trade and Economics], 2009, no. 8(35), pp. 19–25. (In Russian).
15. Bondarchuk N.V., Gracheva M.E., Ionova A.F., Karpasova Z.M., Selezneva N.N. *Finansovo-ekonomicheskii analiz dlya tselei nalogovogo konsul'tirovaniya* [Financial and economic analysis for tax consulting purposes]. Moscow, Informbyuro Publ., 2009. 304 p. (In Russian).
16. Mikryukov V.A. Ogranicheniya i obremeneniya grazhdanskikh prav [Restrictions and encumbrances of civil rights]. Moscow, Statut Publ., 2007. 255 p. (In Russian).
17. Moroz V.V. Opredelenie nalogovoi nagruzki na predpriyatii [The definition of tax burden at an enterprise]. *Biznes v zakone* [Business in Law], 2012, no. 4, pp. 129–132. (In Russian).
18. Nurtdinova G.A. Vzaimosvyaz' nalogovoi nagruzki i tsen na produktsiyu nef-tegazovoi otrasli [The relationship between the tax burden and prices of oil and gas industry]. *Finansy i kredit* [Finance and Credit], 2009, no. 48, pp. 50–54. (In Russian).
19. Rezvushkin S.V. Nalogovoe bremya i nalogovaya nagruzka [Tax burden and tax load]. *Mezhdunarodnyi nauchnyi zhurnal «Innovatsionnaya nauka»* [International Scientific Journal "Innovative Science"], 2016, no. 12-1, pp. 174–175. (In Russian).
20. Lapteva L.N., Lapteva A.V. Integral'nye pokazateli nalogovoi nagruzki [The tax burden integral indicators]. *«Ekonomika i upravlenie: proshloe, nastoyashchee, budushchee»: Materialy mezh-dunarodnoi zaochnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii. Chast' I, 15 maya 2012 g.* [Economics and Management: Past, Present, Future: Proceedings of the International Correspondence Scientific and Practical Conference. Part I, 15 May 2012]. Novosibirsk, Sibirskaya assotsiatsiya konsul'tantov Publ., 2012. Available at: <https://sibac.info/conf/econom/xiii/27951> (accessed 19.11.2017). (In Russian).
21. Kuznetsova O.N. Nalogovaya nagruzka na predpriyatie i sposoby ee optimizatsii [The tax burden on the enterprise and ways of its optimization]. Vestnik Bryanskogo gosudarstvennogo universiteta [The Bryansk State University Herald], 2012, no. 3(1), pp. 34–36. (In Russian).
22. Fynchina H. Tax Burden of Economic Sectors in Kyrgyz Republic. *Sosyoekonomi*, 2008, no. 2, pp. 179–189.
23. Bebeșelea M. Empirical study on the perception of the economic entities on the taxation in Romania. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, 2012, no. 3. Available at: [http://www.scientificpapers.org/wpcontent/files/1281\\_Bebeselea\\_Mihaela\\_EMPIRICAL\\_STUDY\\_ON\\_THE\\_PERCEPTION\\_OF\\_THE\\_ECONOMIC\\_ENTITIES\\_ON\\_THE\\_TAXATION\\_IN\\_ROMANIA.pdf](http://www.scientificpapers.org/wpcontent/files/1281_Bebeselea_Mihaela_EMPIRICAL_STUDY_ON_THE_PERCEPTION_OF_THE_ECONOMIC_ENTITIES_ON_THE_TAXATION_IN_ROMANIA.pdf) (ac-cessed 19.11.2017).
24. Szarowska I. Theory and practice of tax burden in the European Union. *Proceedings of the 12th International Conference on Finance and Banking*, 28–29 October 2009. Karviná, Silesian University in Opava, 2010, pp. 224–234.
25. Sikwila N.M., Karedza G., Mungadza A. Tax collection constraints, and tax burden on the urban informal sector enterprises: Evidence from Bulawayo, Zimbabwe. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2016, vol. 7, no. 6, pp. 79–86. doi: 10.5901/mjss.2016.v7n6p79.
26. Wang S., Ma L., Lu B. Research on evaluation of the level of tax and fee burden of private enterprises in China. *BioTechnology. An Indian Journal*, 2014, vol. 10, no. 21. Available at: <http://www.tsijournals.com/articles/research-on-evaluation-of-the-level-of-tax-and-fee-burden-of-private-enterprises-in-china.pdf> (accessed 19.11.2017).

The date of the manuscript receipt: 29.11.2017

#### Information about the Authors

Gorodilov Mikhail Anatolyevich – Doctor of Economic Sciences, Head of the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Perm State University (15, Bukireva st., Perm, 614990, Russia; e-mail: gorodilov59@yandex.ru).

Konyaeva Tatyana Viktorovna - Assistant at the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Perm State University (15, Bukireva st., Perm, 614990, Russia; e-mail: konyaeva.tv159@gmail.com).

**Просьба ссылаться на эту статью в русскоязычных источниках следующим образом:**

Городилов М.А., Коняева Т.В. Совершенствование методики оценки налоговой нагрузки в группе компаний // Вестник Пермского университета. Сер. «Экономика» = Perm University Herald. Economy. 2018. Том 13. № 2. С. 282–302. doi: 10.17072/1994-9960-2018-2-282-302

**Please cite this article in English as:**

Gorodilov M.A., Konyaeva T.V. Improvement of methods for estimation of tax barden in a group of companies. *Vestnik Permskogo universiteta. Seria Ekonomika = Perm University Herald. Economy.* 2018, vol. 13, no. 2, pp. 282–302. doi: 10.17072/1994-9960-2018-2-282-302