



УДК 336.025  
ББК 65.261.4

## К ВОПРОСУ ОБ ОЦЕНКЕ НАЛОГОВЫХ УСЛОВИЙ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

*О.В. Фишер*

Аргументирована актуальность исследования оценки тяжести налогового бремени на российскую экономику в период модернизации государственного управления и перехода к инновационному типу экономического развития. Рассматриваются концептуальные подходы к исчислению показателей совокупной налоговой нагрузки как индикатора условий предпринимательской деятельности.

**Ключевые слова:** модернизация налоговой системы, налоговая политика, совокупная налоговая нагрузка, оценка налоговой нагрузки, налоговое управление.

Историческая практика налоговых преобразований свидетельствует о том, что модернизация налоговой системы – неизбежный этап поступательного реформирования фискальной системы каждого государства, обусловленная динамизмом процессов в экономике, изменением и закономерным развитием экономических систем.

Российские ученые и практики сходятся во мнении, что поиск оптимального для экономического роста и доходов бюджета государства, а также для оптимизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия уровня налогового бремени является одной из наиболее сложных и противоречивых проблем в современной практике налогообложения (см., например: [2, с. 54]).

Оценивая налоговую систему, нельзя не учитывать, что она представляет собой сложный эволюционный социальный феномен, тесно связанный с состоянием российской экономики [13, с. 29]. Задачи налоговой системы приобретают новую окраску в период преодоления кризисных экономических явлений с учетом политических, экономических и соци-

альных требований. В текущей ситуации приоритеты сферы налогообложения должны быть сосредоточены на обеспечении экономического роста и построения инновационной экономики.

Одним из приоритетных направлений налоговой политики Российской Федерации выступает обеспечение баланса интересов между государством и налогоплательщиками. Со стороны государства ожидается рациональное и эффективное использование финансовых ресурсов, сокращение процессно-функциональных расходов в организации работы фискальных органов, формирование налоговой системы, позволяющей увязать стратегические цели развития страны с имеющимися механизмами налогового воздействия. С другой стороны, предоставляя налогоплательщикам налоговые преференции, снижая общий уровень налоговой нагрузки, государство вправе рассчитывать на цивилизованное поведение субъектов предпринимательства – легализацию бизнеса, использование высвободившихся за счет снижения налоговой нагрузки ресурсов на социально-инвестиционное развитие [3, с. 114].

Предпринятые в течение последних лет преобразования позволили создать налоговую систему, которая адекватна состоянию российской экономики и в целом отвечает таким

фундаментальным принципам, как стабильность, предсказуемость, эффективность и сбалансированность. Сокращение числа налогов, упрощение законодательства, снижение ставок основных налогов, существенное преобразование стандартов взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками значительно облегчили условия предпринимательской деятельности.

Однако при сокращении налогового бремени и иных административных издержек, связанных налогообложением, приходится считаться с тем, что минимизация объема налоговых изъятий должна существенно повышать для субъектов налогообложения мотивацию развития производства при одновременном наполнении бюджета в объеме, достаточном для финансового обеспечения деятельности государства.

Налоговое бремя с общетеоретических позиций выражает денежные отношения, складывающиеся в процессе формирования совокупной цены государственных услуг в виде доли налоговых изъятий государством части добавленной стоимости. На макроэкономическом уровне налоговое бремя – это обобщающее понятие, характеризующее в относительной форме часть произведенного обществом продукта, перераспределяемого в доход государства посредством налоговых механизмов с учетом уровня общественно необходимых потребностей и конкретных задач налоговой политики государства. На микроуровне налоговое бремя отражает степень налогового давления на доходы различных категорий налогоплательщиков [2, с. 54].

Более двух столетий финансовая наука исследовала не только проблемы налогообложения и влияния налогов на процесс производства, но и, насколько это было возможно, исходя из уровня развития экономической теории, теории налогообложения и уровня развития статистики, предпринимала попытки решения вопроса определения тяжести налогообложения и его давления на экономику.

Оценивая налоговое давление на экономику или налоговое бремя актора, большинство экономистов единодушны в том, что речь идет об уровне изъятия части дохода налогоплательщиков, ведущих предпринимательскую деятельность. При этом отличаются, как правило,

уровни обобщения – макро- или микроуровень – и трактовка дохода хозяйствующих субъектов (выручка, валовая прибыль, чистая прибыль и т. п.). В действительности же всех участников экономических отношений – государство (в лице органов власти различных уровней и органов местного самоуправления), хозяйствующих субъектов (в лице руководителей предприятий (организаций), частных предпринимателей и физических лиц) – интересует лишь, какая часть добавленной стоимости изымается или будет изъята в бюджет. Это определяет политику органов власти в области государственного управления экономикой, в том числе налоговую политику и политику отдельных хозяйствующих субъектов по организации и ведению бизнеса.

На законодательном уровне закреплено понятие совокупной налоговой нагрузки как «расчетный суммарный объем денежных средств, подлежащих уплате в виде ввозных таможенных пошлин (за исключением особых видов пошлин, вызванных применением мер по защите экономических интересов Российской Федерации при осуществлении внешней торговли товарами в соответствии с законодательством Российской Федерации), федеральных налогов (за исключением акцизов, налога на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации) и взносов в государственные внебюджетные фонды (за исключением взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации) инвестором, осуществляющим инвестиционный проект на день начала финансирования инвестиционных проектов» [10].

Учитывая использование на законодательном уровне термина «налоговая нагрузка», для оценки влияния налогового фактора на экономику и хозяйствующие субъекты целесообразно использовать интегральный показатель «налоговой нагрузки», который включает: количество налогов и других обязательных платежей; структуру налогов; механизм взимания налогов; показатель налоговой нагрузки на предприятие.

Налоговая нагрузка может быть определена как на макроуровне (международные системы, национальные хозяйства), мезоуровне (субъекты, округа, районы, отрасли и т. д.), так и микроуровне (холдинг, предприятие, индивидуальные частные предприниматели) [16, с. 10], микроуровне (домохозяйства, физические лица).

Соответственно, на макроуровне экономический смысл показателя налоговой нагрузки состоит в том, чтобы показать, какая часть ВВП государства перераспределяется с помощью налогов, а также средний уровень изъятия дохода субъектов в целом за конкретный период времени (в основном за год).

Показатель налоговой нагрузки на мезоэкономическом уровне характеризует средний уровень изъятия дохода субъектов в границах территории (субъекта Российской Федерации).

Налоговая нагрузка на мини- и микроуровне позволяет оценить не средний (по стране, региону, отрасли), а конкретный уровень изъятия доходов отдельно взятых налогоплательщиков за конкретный период времени (например, месяц, квартал, год), действующих в конкретной отрасли на определенной территории субъекта.

Коэффициент налоговой нагрузки на мини- и микроуровне, как правило, имеет вид (1) (см., например: [5; 6; 7; 14, с. 479–490; 15, с. 45]):

$$NN = \frac{SN}{SC} \times 100\%, \quad (1)$$

где  $NN$  – налоговая нагрузка в процентах;  
 $SN$  – сумма уплачиваемых налогов;  
 $SC$  – сумма источников средств для уплаты налогов.

Величина налоговой нагрузки зависит от вида и формы осуществления деятельности хозяйствующего субъекта, режима налогообложения, организационно-правовой формы и специфики налогового и бухгалтерского учета, закрепленных в учетной политике.

Чтобы совместить различные толкования налоговой нагрузки в структуре единого концептуального подхода к построению налоговой системы государства, необходимо выразить налоговую нагрузку в количественном выражении по отношению к некоторому интегральному показателю.

Основные направления исследования проблемы тяжести налогообложения в зависимости от объекта такого исследования схематично представлены на рисунке 1.

Государственными органами власти (Министерством финансов) оценка налоговой нагрузки обычно проводится на макро- и мезоэкономическом уровнях. Первый предполагает исчисление тяжести налогообложения в целом по стране и отраслям национальной экономики, второй характеризует распределение налоговой нагрузки в отдельных регионах страны. И почти не проводится, не считая специальных исследований, оценка налогового бремени разных социальных групп, по отдельным предприятиям или группам однородных предприятий различных отраслей или видов деятельности.

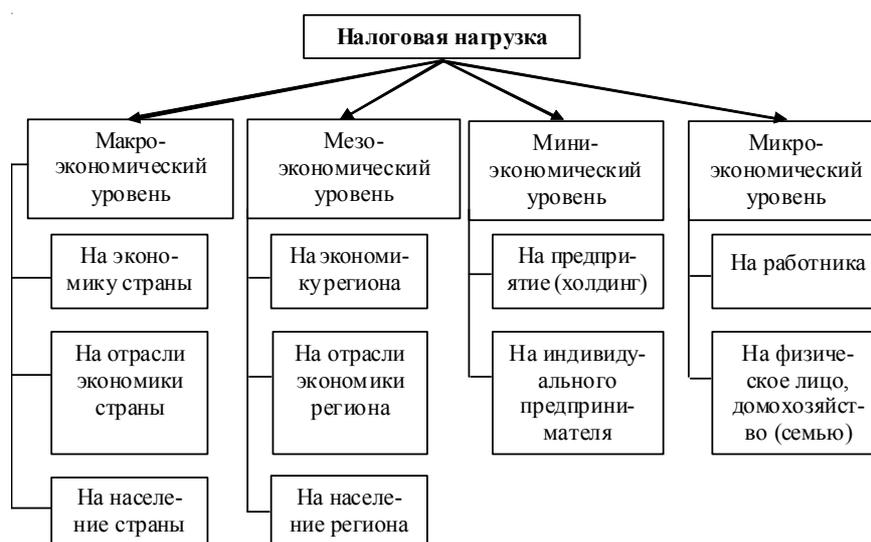


Рис. 1. Классификация показателей налоговой нагрузки для целей государственного налогового менеджмента \*

\* Составлено по: [12; 17, с. 138].

Налоговая система должна не только выполнять фискальную функцию, но и стимулировать стремление налогоплательщика к предпринимательской деятельности, к повышению эффективности хозяйствования. Отсюда вытекает важный для государственного управления вывод: «надо устраивать такой уровень налогообложения, чтобы он был, с одной стороны, достаточным для выполнения государственных функций, а с другой – не оказывал отрицательного влияния на экономику и население» [4, с. 38]. Поэтому уровень налоговой нагрузки можно рассматривать как один из основных показателей эффективности функционирования налоговой системы страны. И.В. Горский рассматривает налоговую нагрузку как важнейший базовый показатель, характеризующий налоговую систему страны, анализ которого, в совокупности с рядом других показателей (налоги, задолженность, льготы и др.), позволяет дать оценку проводимой налоговой политики [9, с. 266].

Налоговая нагрузка является также показателем конкретных экономических условий и экономической, прежде всего налоговой, политики в стране или регионе. Путем установления тех или иных видов налогов, ставок, льгот и других элементов налога государство регулирует экономические условия хозяйствования, обеспечивая, во-первых, поступления в бюджет, а во-вторых, стимулируя экономический рост, а иногда удерживая его в отдельных сферах.

Следует подчеркнуть важность адекватной оценки налоговой нагрузки. Чем правильной и точнее будет рассчитан показатель налоговой нагрузки, который будет реально отражать уровень напряженности налоговых обязательств, тем эффективней будут меры воздействия со стороны государства, осуществляемые через механизмы налогового регулирования.

В связи с этим очень важен вопрос о практическом использовании показателя налоговой нагрузки.

По нашему мнению, этот показатель должен стать одним из индикаторов развитости налогового регулирования национальной экономики: если рассматриваемый показатель превышает определенный нормативный уровень и при этом не наблюдается рост производства, инвестиций, то необходимо принимать соответствующие экономические меры по снижению нало-

говой нагрузки на хозяйствующие субъекты. Здесь речь идет о государственном налоговом администрировании и разработке налоговой политики на макро- и мезоэкономическом уровне, направленной на оптимизацию налоговых условий хозяйствования. При этом очевидно, что налогоплательщик, обнаружив, что показатель налоговой нагрузки на его бизнес становится критическим, пожелает уменьшить чрезмерный налоговый пресс, сворачивая легальный бизнес, скрывая доходы или сокращая потребление, что не может положительно отразиться на социально-экономическом состоянии региона или государства в целом.

Таким образом, только государство может стать инициатором эффективного налогового стимулирования экономического развития страны путем перераспределения и рационализации налоговой нагрузки.

Следует заметить, что органы власти официально оперируют показателем налоговой нагрузки только либо в целом на экономику, либо на отдельные отрасли экономики на уровне страны. При этом информация об уровне налоговой нагрузки носит непостоянный (случайный) характер, и ее не встретишь в статистических сборниках или иных официальных документах.

Практическое применение на законодательном уровне получил лишь показатель совокупной налоговой нагрузки (соотношение суммы начисленных налогов и выручки от реализации продукции) для регулирования налогового давления на российских и иностранных инвесторов, осуществляющих реализацию приоритетного инвестиционного проекта [11].

Данные о налоговой нагрузке на население страны в целом и по отдельным регионам, налоговой нагрузке на отдельные хозяйствующие субъекты регионов или отдельные отрасли (виды деятельности) в регионе в официальных источниках не встречаются, что дает основания полагать, что данные показатели на общегосударственном уровне не рассчитываются.

Хозяйствующие субъекты показатель налоговой нагрузки рассчитывают только в рамках собственного бизнеса (на уровне предприятия, холдинга или ряда предприятий, принадлежащих одному собственнику). Ввиду отсутствия официальной статистики по налоговой нагрузке предприятий различных отраслей у хозяйствующих субъектов нет возможности бес-

препятственно в любое время (по мере необходимости) проводить сравнительную оценку налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов в различных отраслях и регионах. Этот вопрос ими решается или весьма упрощенным путем – сравнения налоговых ставок и льгот по различным налогам, или на профессиональной основе путем заключения договора на выполнение специальной темы по исследованию данного вопроса.

Между тем на всех уровнях государственного управления экономикой на протяжении ряда лет приоритетным направлением налоговой политики государства определено снижение налоговой нагрузки на экономику страны. И совершенно очевидно, что уже давно назрела необходимость закрепления определения понятия «налоговая нагрузка» и методики ее расчета на законодательном уровне, например, путем внесения дополнений в ст. 11 Налогового кодекса РФ с оговоркой, что методика расчета величины налоговой нагрузки, порядок и цели ее использования определяются Правительством РФ (или Министерством финансов РФ).

Показатель налоговой нагрузки является индикатором эффективности государственного налогового менеджмента. Проблема государственного налогового менеджмента состоит в том, чтобы, не нарушая фискальную суть отношений, используя различные виды налогов, варианты сочетания элементов налога, условий взимания, систему контроля и налоговой ответственности, эффективно воздействовать на процесс производства. В связи с этим на общегосударственном (макро-) уровне данный показатель необходим:

- во-первых, для разработки стратегии налоговой политики и проведения налоговых реформ. Государство, управляя хозяйственной деятельностью на своей территории, путем введения новых и отмены действующих налогов, изменения налоговых ставок и налоговых льгот обязано определить пределы налогового давления на экономику, превышение которых может привести к негативным последствиям;
- во-вторых, для оценки поступлений доходов бюджета текущего года и проведения прогнозных расчетов развития налоговой базы и налоговых поступлений в целом по стране или региону при под-

готовке бюджета следующего года и на более длительную перспективу;

- в-третьих, для оценки эффективности влияния налоговой системы на социально-экономическое развитие страны в целом, ее регионов и отраслей, результаты которой находят свое отражение в бюджетно-налоговой политике государства при регулировании межбюджетных отношений, выравнивании разрыва в уровнях экономического развития регионов. Объективная оценка уровня налоговой нагрузки в различных отраслях национальной экономики позволяет реализовать в принимаемых органами власти решениях взвешенное сочетание фискальной функции налогов с их способностью эффективно влиять на процесс производства;
- в-четвертых, для анализа влияния налоговой системы на социальные процессы, происходящие в обществе. Изучение тяжести налогообложения в отношении населения дает возможность государству при планировании налоговых реформ ставить цели более справедливого распределения тяжести налогообложения среди различных социальных групп и тем самым проводить социальную политику, направленную на стабилизацию социально-экономической ситуации в стране и повышение жизненного уровня населения;
- в-пятых, для проведения сравнительного анализа налоговой нагрузки в разных странах с целью прогнозирования возможных переливов капитала в международном масштабе и принятия стимулирующих мер, направленных на привлечение инвестиций в национальную экономику страны.

Показатель налоговой нагрузки является индикатором экономического поведения хозяйствующих субъектов. От уровня налоговой нагрузки зависит финансовое положение каждого конкретного налогоплательщика, и поэтому на микроуровне данный показатель необходим предприятиям (в первую очередь имеющим сложные корпоративные структуры и вновь возникшим организациям), а также частным предпринимателям:

- для принятия решения о выборе инвестиционных проектов, рациональном раз-

мещении производства и более выгодном вложении капитала;

- для оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности и возможных финансовых последствий при изменениях налогового законодательства;
- при составлении бизнес-планов на краткосрочный и долгосрочный периоды.

Население обычно сравнивает уровень своей реальной заработной платы (то есть оценку своих навыков, умений и интеллекта с поправкой на налогообложение) с уровнем оплаты труда в других компаниях, в условиях «теневой» занятости, или в зарубежных странах.

Потребителями информации об уровне налоговой нагрузки на общегосударственном уровне является государство в лице законодательных и исполнительных органов власти, потребителями информации на уровне хозяйствующего субъекта – конкретные организации в лице руководителей предприятия, экономических и финансовых служб, а также част-

ных предпринимателей и физических лиц (трудоспособную часть населения страны).

В зависимости от поставленной цели показатель налоговой нагрузки может предусматривать возможность его оценки и сравнения: 1) в рамках одного и того же хозяйственного субъекта, но за разные периоды времени, динамику изменения налоговой нагрузки; 2) для хозяйственных субъектов одной отрасли (вида деятельности) как на территории региона, так и в масштабе всей страны; 3) для отдельных отраслей народного хозяйства и групп населения; 4) на отдельных территориях субъектов государства; 5) для сопоставления тяжести налогообложения в разных странах.

Основные характеристики показателя налоговой нагрузки представлены на рисунке 2.

Современное развитие математического аппарата, статистических методов оценки показателей позволяют добиться значительной точности при расчете налоговой нагрузки. Однако при исчислении показателя на раз-

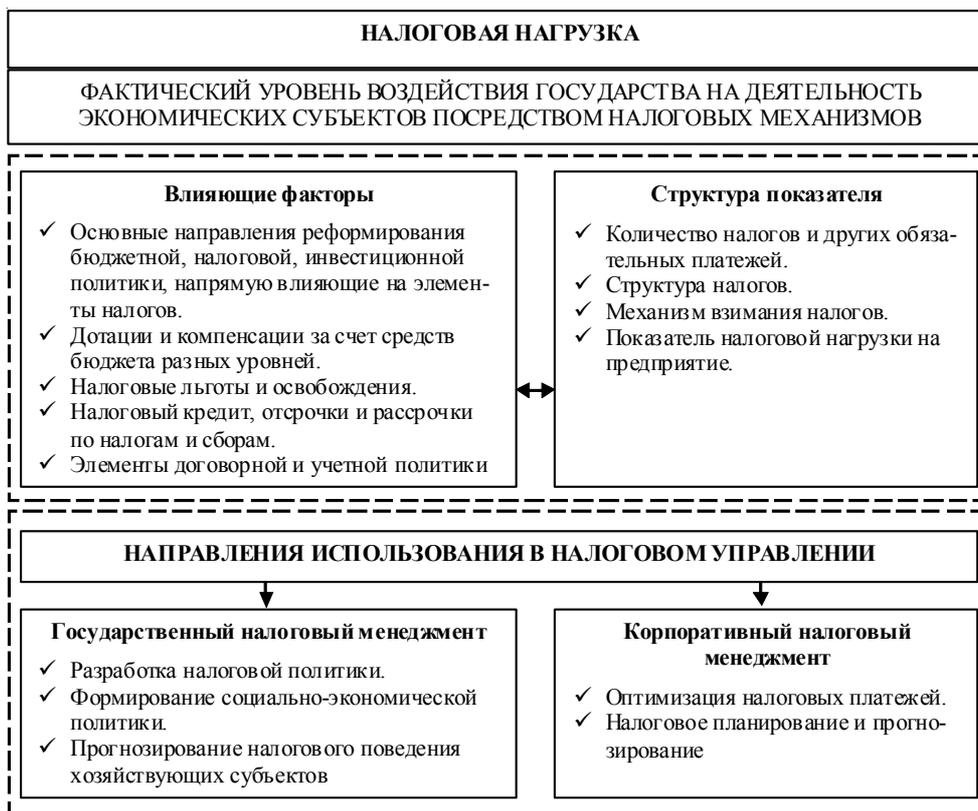


Рис. 2. Характеристика показателя налоговой нагрузки \*

\* Составлено по: [1, с. 12; 17, с. 139–142].

личных уровнях имеется ряд неразрешенных проблем методологического и статистического характера, от решения которых зависит достоверность информации о степени налогового давления в стране.

Налоговая политика государства в разные исторические периоды может принимать альтернативные формы – политика максимальных налогов или политика экономического развития. В последние годы налоговая политика России направлена на снижение налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты с целью активизации инвестиционной и производственной деятельности ключевых секторов. Подобный тезис высказал Д.А. Медведев в выступлении на пленарном заседании петербургского международного экономического форума [8, с. 6], акцентируя внимание на том, что в условиях финансового кризиса многие страны вынуждены повышать налоговое бремя на свои экономики. Для нашей страны такой способ покрытия расходов бюджета не приемлем, и, более того, сейчас Россия обладает достаточным потенциалом для преодоления его негативных последствий иными способами. Тем не менее диспропорции в развитии отраслей экономики продолжают актуализировать вопросы регулирования налоговой нагрузки, особенно в отраслях, определяющих динамику развития экономики. В связи с этим необходима разработка адекватного методического инструментария оценки эффективности проводимой налоговой политики и использование результатов этой оценки в дальнейшем для выработки практических рекомендаций по построению оптимальной налоговой системы.

Интегральным показателем оценки эффективности реализации налоговой политики на макроуровне служит показатель налоговой нагрузки как доли налогов в стоимости ВВП.

Сравнительный анализ основных методик расчета налоговой нагрузки на микроуровне свидетельствуют о потребности в универсальном показателе налоговой нагрузки, позволяющем сравнивать уровень налогообложения в различных отраслях экономики для последующего распределения налогового бремени в соответствии с экономическими потребностями хозяйственной системы государства. Ключевыми проблемами, препятствующими построению интегрального показателя, являются хроническая реформа российского налогового законодательства и суще-

ственная дифференциация методологических подходов к определению налоговой нагрузки.

Снижение уровня налоговой нагрузки на любой вид деятельности будет сопровождаться приростом инвестиций в основной капитал и нематериальные активы, увеличением количества предприятий и предпринимательства, количества работников, занятых в этом бизнесе, значительным ростом поступлений в бюджетную систему.

### **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Варакса, Н. Н. Формирование системы налоговых платежей на сельскохозяйственных предприятиях : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Варакса Н. Н. – Орел, 2007. – 24 с.
2. Дерина, О. В. Налоговая нагрузка: экономическая сущность и роль в регулировании социально-экономической сферы / О. В. Дерина, Г. В. Морозова // Вестник Мордовского университета. – 2009. – № 3. – С. 51–54.
3. Дорошенко, А. С. Налоговое стимулирование малого бизнеса в России: оценка результатов / А. С. Дорошенко // Вестник Томского государственного университета. – 2010. – № 339. – С. 114–118.
4. Заяц, Н. Е. Теория налогов : учеб. для студентов вузов / Н. Е. Заяц. – Минск : БГЭУ, 2002. – 224 с.
5. Кадушин, А. Н. Насколько сильно налоговое бремя в России / А. Н. Кадушин, Н. М. Михайлова // Финансы. – 2005. – № 7. – С. 15–21.
6. Кирова, Е. А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты / Е. А. Кирова // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 30–32.
7. Литвин, М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / М. И. Литвин // Финансы. – 1998. – № 5. – С. 29–31.
8. Медведев, Д. А. Выступление на пленарном заседании петербургского международного экономического форума / Д. А. Медведев // Недвижимость и инвестиции. Правовое регулирование. – 2010. – № 2. – С. 6–10.
9. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / И. В. Горский, Н. И. Малис, О. В. Медведева, Т. И. Семкина [и др.] ; под ред. И. В. Горского. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
10. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений : федер. закон РФ от 25.02.1999 № 39-ФЗ. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>. – Загл. с экрана.
11. Об утверждении методики расчета величины совокупной налоговой нагрузки на день начала

реализации резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области инвестиционного проекта и порядка установления (фиксации) факта увеличения этой величины : постановление Правительства РФ от 23.06.2006 № 391. – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: <http://www.garant.ru>. – Загл. с экрана.

12. Островенко, Т. К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы / Т. К. Островенко // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 9. – С. 6–10.

13. Павлова, Л. П. Направления совершенствования налоговой системы Российской Федерации / Л. П. Павлова // Вестник Финансовой академии. – 1997. – № 3. – С. 29–38.

14. Романовский, М. В. Налоговое планирование : учеб. для вузов / М. В. Романовский, Е. С. Выхова. – СПб. : Питер, 2004. – 634 с.

15. Трошин, А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия / А. В. Трошин // Финансы. – 2000. – № 5. – С. 44–47.

16. Юрченко, В. Р. Регулирование налоговой нагрузки как фактора развития производства : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Юрченко В. Р. – М., 2007. – 22 с.

17. Юткина, Т. Ф. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов вузов / Т. Ф. Юткина, Ю. И. Любимцев. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 429 с.

### ABOUT THE ESTIMATION OF TAX CONDITIONS OF ENTERPRISE ACTIVITY IN RUSSIA

*O. V. Fisher*

Arguments in favour of the urgency of the research and estimation of tax burden on the Russian economy in tax management and transition modernization to innovative type of economic development are given. Conceptual approaches to calculation of indicators of cumulative tax burden as indicator of conditions of enterprise activity are taken into consideration.

**Key words:** *tax system modernization, tax policy, total tax burden, assessment of tax burden, tax administration.*