

КОНЦЕПЦИЯ ОЦЕНКИ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ КАК ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ ИНФОРМАТИВНОСТИ ПОКАЗАТЕЛЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ**Оксана Станиславовна САЛЬКОВА^{а*}, Дарья Олеговна ЧИСТЯКОВА^б**

^а кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита, Институт экономики и менеджмента Кемеровского государственного университета, Кемерово, Российская Федерация
o_salkova_72@mail.ru

^б студентка магистратуры кафедры финансов и кредита, Институт экономики и менеджмента Кемеровского государственного университета, Кемерово, Российская Федерация
chistyakova7@yandex.ru

• Ответственный автор

История статьи:

Получена 31.03.2017
Получена в доработанном виде 14.04.2017
Одобрена 28.04.2017
Доступна онлайн 15.06.2017

УДК 336.221

JEL: H21, H30

<https://doi.org/10.24891/fc.23.22.1274>

Ключевые слова: налоговая нагрузка, концепция оценки налоговой нагрузки, налоговое планирование, финансовое состояние

Аннотация

Предмет. Показатель налоговой нагрузки занимает определенное место в управлении финансами на двух уровнях экономики: макроуровне и микроуровне. Оценка налоговой нагрузки позволит выявлять возможные финансовые риски, осуществлять эффективное налоговое планирование.

Цели. Определение предназначения концепции оценки налоговой нагрузки. Выделение концепций оценки налоговой нагрузки на основе анализа работ различных авторов, посвященных данной теме. Обнаружение влияния концепции оценки налоговой нагрузки на выбор и обоснованность соответствующего критерия.

Методология. Применялись общенаучные методы: сравнения, группировки, анализа и синтеза теоретического материала.

Результаты. Дано авторское определение предназначения концепции оценки налоговой нагрузки, описаны критерии ее выделения и приведена их основная характеристика. Кроме того, выделены элементы данной концепции, учитывающие ее влияние на выбор и обоснованность критерия.

Область применения. Полученные результаты могут быть использованы при выборе и разработке методов оценки налоговой нагрузки, ориентированных на принятие более обоснованных управленческих решений в области государственного и корпоративного налогового планирования, а также определение возможности сокращения влияния налогов на финансовое состояние организации.

Выводы. Наличие концепции оценки налоговой нагрузки обуславливает выбор и обоснованность критерия измерения и оценки тяжести «груза» налогов, что в свою очередь оказывает влияние на содержание и уровень информативности показателя налоговой нагрузки, характер его применения для решения задач по повышению эффективности экономики, улучшению финансового состояния экономических субъектов.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

В условиях рыночной экономики одним из основных рычагов государственного воздействия на экономику, регулирования рыночных процессов, а также источником пополнения федерального, региональных и местных бюджетов являются налоги. Их влияние на деятельность экономических субъектов должно осуществляться сбалансированно и системно. В связи с этим выделяется показатель налоговой нагрузки, призванный обеспечить управленческие

решения по достижению устойчивого равновесия интересов государства и налогоплательщиков.

В последнее время в научной литературе встречаются точки зрения, согласно которым показатель налоговой нагрузки является «малополезным, неэффективным и даже вводящим в заблуждение» аналитическим инструментом¹. Однако информативность

¹ Налоговая система России: требуются корректировки // Финансы. 2016. № 12. С. 33–36.

данного показателя во многом определяется применением критерия, относительно которого строится суждение о тяжести «груза» налогов. Его выбор и обоснованность зависят от содержания концепции оценки налоговой нагрузки.

Представляется необходимым выделить имеющиеся в научной литературе концепции оценки налоговой нагрузки, которых придерживаются различные экономисты, характеризующие сущность данного явления. Но прежде определимся с содержанием понятия «концепция».

Толковый словарь русского языка С.И. Ожегова дает следующее определение понятия «концепция» – система взглядов на что-нибудь, основная мысль².

Ученый В.В. Ковалев рассматривает концепцию как определенный способ понимания, трактовки каких-либо явлений, выражающий ключевую идею для их освещения³.

Исследователь Т.В. Кириченко отмечает, что с помощью концепции или системы концепций выражается основная точка зрения на определенное явление, задаются некоторые конструктивистские рамки, определяющие сущность и направления развития этого явления⁴ [1].

Таким образом, исходя из приведенных понятий, обобщим, что термин «концепция» представляет собой определенный подход к пониманию и трактовке некоторого предмета или явления, а также выражает собственную точку зрения автора в отношении рассматриваемого объекта.

Полагаем, что концепция оценки налоговой нагрузки призвана ответить на вопрос: для чего определяется налоговая нагрузка, дается количественная характеристика этого явления на уровне государства или отдельного налогоплательщика.

² Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. М.: Мир и Образование, Оникс, 2011. 736 с.

³ Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансы организаций (предприятий): учеб. М.: ТК Велби, Проспект, 2006. 352 с.

⁴ Кириченко Т.В. Финансовый менеджмент: учебник. М.: Дашков и К, 2014. 484 с.

В отечественной науке существует много работ современных ученых-экономистов, посвященных исследованию показателя налоговой нагрузки как на макро-, так и на микроуровне [2–7]. Их анализ позволил нам выделить четыре концепции оценки налоговой нагрузки:

- 1) универсальный среднестатистический фискальный показатель [8, 9];
- 2) часть совокупной финансовой нагрузки [10–12];
- 3) инструмент финансового менеджмента;
- 4) правовая категория [13].

Первой концепции придерживаются такие экономисты, как А.В. Брызгалин, И.А. Майбуков, Н.В. Миляков, В.Г. Пансков, В.Р. Юрченко, И.В. Горский, М.Н. Крейнина, И.И. Бабленкова, О.Ф. Пасько, Б.А. Теслюк, Ю.А. Лукаш. Авторы позиционируют налоговую нагрузку как усредненный показатель, характеризующий уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением обязательных платежей. В рамках данной концепции выделяется показатель налоговой нагрузки, определяемый как «отношение налогов к ВВП». При этом В.Г. Пансков обращает внимание на целый ряд важнейших факторов, которые не учитывает названный показатель. К ним относятся: степень участия государства в экономике (чем оно выше, тем больше и налоговая нагрузка), размер теневой экономики (для России он составляет не менее 25%), состояние налоговой дисциплины, различные налоговые режимы для разных отраслей, структура налоговых поступлений в бюджет⁵.

В рамках второй концепции исследует налоговую нагрузку А.Н. Цыгичко. По ее мнению, налоговая нагрузка – это часть совокупной финансовой нагрузки, ограничивающей ресурсы расширения и модернизации предприятий⁶. В трудах А.Н. Цыгичко налоговая нагрузка рассматривается во взаимосвязи с прочими

⁵ Налоговая система России: требуются корректировки // Финансы. 2016. № 12. С. 33–36.

⁶ Цыгичко А.П. Нормализация налоговой нагрузки: учеб. пособ. М.: ИТРК, 2002. 108 с.

элементами общей финансовой нагрузки, а именно инфляцией, ставкой по кредитам, тарифами естественных монополий и др., которые являются ее составной частью, ограничивающей ресурсы расширения и модернизации компаний. В действительности помимо налогов, уплачиваемых в пользу государства, на предприятия и организации возложены обязанности по уплате страховых взносов и других обязательных платежей в пользу негосударственных организаций.

Данная концепция может ориентировать процесс разработки методического аппарата измерения и оценки налоговой нагрузки таким образом, чтобы с ее помощью можно было определить, как соотносятся налоговые отчисления с другими возмущающими факторами внешней среды. Это позволит налогоплательщику выбрать оптимальный вариант управленческих решений компенсирующего действия. Очевидно, что процесс выбора и обоснования критериального показателя измерения тяжести «груза» налогов в данном методическом аппарате будет являться ключевым.

Третьей концепции придерживаются авторы настоящей статьи. Согласно данной концепции налоговая нагрузка является инструментом финансового менеджмента, средством контроля и планирования многих параметров финансово-хозяйственной деятельности, обуславливающих напряженность налогообложения организации, определяющих картину ее финансового состояния [14–16]. По нашему мнению, показатель налоговой нагрузки имеет преимущественные позиции в подготовке информации, учитывающей влияние налогов на финансовое состояние организации. Он отражает в себе результаты оценки взаимных связей и обусловленности величин налоговых обязательств и источника уплаты налогов через ресурсную базу организации (факторы производства). Связь объектов налогообложения с факторами производства вызывает (и должна вызывать) заинтересованность у налогоплательщиков в интенсивном использовании ресурсов, проявляющемся в том, чтобы результаты производства росли быстрее, чем затраты, чтобы, вовлекая в производство сравнительно

меньше ресурсов, можно было добиваться более высоких результатов и, как следствие, устойчивого равновесия между перспективой увеличения ресурсной базы, с одной стороны, и возникающими налоговыми обязательствами – с другой. Интенсификация производства содействует пополнению собственного капитала организации, от величины которого зависят значения коэффициентов финансирования и финансовой зависимости – индикаторов оценки финансового состояния организации [14].

Таким образом, налоговая нагрузка нами рассматривается не только как инструмент диагностирования налоговой ситуации в организации (уровня ее налогообложения), но и как средство выявления резервов оптимизации налогообложения в целях улучшения финансового состояния организации.

В соответствии с данной концепцией нами выделяются ключевые критерии оценки налоговой нагрузки: расчетная прибыль, источники возникновения налогового обязательства, суммарный денежный поток. Предлагаемые критерии предоставляют возможность отражать такие стороны финансового состояния организации, как финансовая устойчивость и платежеспособность, а также оценить налоговую нагрузку при попадании налогоплательщика в зону убытков. Кроме того, по названным критериям можно выделить факторы управления налоговой нагрузкой для учета их в процессе налогового планирования [14].

Четвертой концепции следует Ю.Н. Хлуднева, которая трактует налоговую нагрузку как форму конституционного ограничения права частной собственности и определяет ее как законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности⁷. В этой обязанности налогоплательщиков воплощается публичный интерес всех членов общества, заключающийся

⁷ Хлуднева Ю.Н. Налоговое бремя как конституционное ограничение права частной собственности // Вопросы права в современном мире. Материалы международной заочной научно-практической конференции. Часть II. Новосибирск: Априори, 2011. С. 56–61.

в правах и охраняемых законом интересах других лиц и государства. А значит налоговая нагрузка может выступать и критерием правовой оценки деятельности организации, осуществляемой посредством сравнения состава и размера фактически исполненных обязательств и обязательств, установленных законодательством.

Считаем, что все перечисленные концепции имеют право на существование, поскольку в них находят отражение такие наиболее существенные характеристики деятельности экономических субъектов, как целостность, многосторонность, динамичность, взаимосвязанность различных сторон. Элементами концепции оценки налоговой нагрузки могут выступать две основные характеристики этого показателя:

1) качественная сторона, раскрывающая взаимозависимость между налоговыми платежами и критерием-признаком, на основе которого можно произвести измерение и оценку налоговой нагрузки. Совершенно очевидно, что от выбора и

обоснованности критерия оценки (общего знаменателя, с которым сравнивается общая сумма налогов) зависит результат оценки налоговой нагрузки;

2) количественная сторона, которая выражается в объеме денежных средств, подлежащих обязательной уплате в государственный бюджет и внебюджетные фонды.

Интерес экономической науки к показателю налоговой нагрузки не случаен, поскольку он играет немаловажную роль в налоговом планировании и регулировании деятельности организаций, а также экономики в целом. Отражая динамику и противоречия происходящих процессов, он подвержен изменениям и колебаниям и может приближаться и отдаляться от своего главного предназначения – измерения и оценки тяжести груза налогов. Потому при разработке методов оценки налоговой нагрузки важно руководствоваться концепцией ее оценки, влияющей на выбор и обоснованность способов определения показателя налоговой нагрузки, его информативность.

Список литературы

1. Кириченко Т.В. Парадигма финансового менеджмента // Экономические науки. 2008. № 49. С. 275–278.
2. Бородина А.С. Налоговая нагрузка предприятия: сущность, функции, факторы и показатели // Налоги и налогообложение. 2011. № 6. С. 5–15.
3. Измайлова М.А. Налоговая нагрузка хозяйствующих субъектов и условия ее определяющие // Universum: экономика и юриспруденция. 2015. № 8. URL: <http://7universum.com/ru/economy/archive/item/2473>
4. Миронова И.Б. Категории «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка»: их значимость и применение в налоговой науке и практике // Инновационное развитие экономики. 2014. № 5. С. 5–8.
5. Горский И.В. К проблеме налоговой нагрузки в России // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 1. С. 127–133.
6. Пансков В.Г. Налоговая нагрузка на экономику: нужен налоговый маневр // Экономика. Налоги. Право. 2016. Т. 9. № 5. С. 130–138.
7. Собченко Н.В., Кулешова Л.В., Лапина Е.Н. Особенности определения налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта // Политематический сетевой электронный научный журнал КубГАУ. 2015. № 114. С. 523–536. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/osobennosti-opredeleniya-nalogovoy-nagruzki-hozyaystvuyuschego-subekta>

8. *Рошупкина В.В.* Показатель налоговой нагрузки как индикатор эффективности фискальных мер государства // *Экономика. Налоги. Право*. 2016. № 2. С. 133–141.
9. *Галимова Г.А.* Проблемы использования показателей фискальной и налоговой нагрузки в регулировании экономики // *Евразийский юридический журнал*. 2016. № 10. С. 315–317.
10. *Старикова О.И.* Влияние налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности коммерческой организации // *Новая наука: опыт, традиции, инновации*. 2016. № 3-1. С. 165–168.
11. *Кочетов Н.* Об оценке налоговой нагрузки на финансовые потоки предприятий // *Общество и экономика*. 2006. № 9. С. 149–160.
12. *Козлюк Н.В.* Анализ влияния налоговой нагрузки на формирование финансовых результатов // *Экономические и гуманитарные науки*. 2012. № 10. С. 78–82.
13. *Карасева Е.Д.* Теоретическое развитие категории налоговая нагрузка // *Вопросы экономики и права*. 2011. № 39. С. 142–144.
14. *Салькова О.С.* Налоговая нагрузка и резервы налоговой оптимизации // *Финансы*. 2015. № 10. С. 37–41.
15. *Зарипова Н.Д.* Налоговая нагрузка и ее воздействие на хозяйственную активность организаций // *Статистика и экономика*. 2014. № 1. С. 53–58.
16. *Рыбаков А.А., Галлямова Т.Р.* Значение налоговой нагрузки предприятия, определение налоговой нагрузки на материалах ОАО «УАПО» г. Уфы. URL: <http://izron.ru/articles/razvitie-ekonomiki-i-menedzhmenta-v-sovremennom-mire-sbornik-nauchnykh-trudov-po-itogam-mezhdunarodn/sektsiya-6-mirovaya-ekonomika-spetsialnost-08-00-14/znachenie-nalogovoy-nagruzki-predpriyatiya-opredelenie-nalogovoy-nagruzki-na-materialakh-oao-uapo-g/>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

TAX BURDEN ASSESSMENT CONCEPT AS A FACTOR OF INCREASING THE INFORMATIVE VALUE OF TAX BURDEN MEASURE**Oksana S. SAL'KOVA^{a,*}, Dar'ya O. CHISTYAKOVA^b**^a Institute of Economics and Management, Kemerovo State University, Kemerovo, Russian Federation
o_salkova_72@mail.ru^b Institute of Economics and Management, Kemerovo State University, Kemerovo, Russian Federation
chistyakova7@yandex.ru

* Corresponding author

Article history:

Received 31 March 2017

Received in revised form

14 April 2017

Accepted 28 April 2017

Available online 15 June 2017

JEL classification: H21, H30<https://doi.org/10.24891/fc.23.22.1274>**Keywords:** tax burden, assessment, tax planning, financial standing**Abstract****Subject** The article considers tax burden as an important indicator for financial management in macro and micro economics. Tax burden assessment will help identify potential financial risks and implement efficient tax planning.**Objectives** The aim is to define the purpose of tax burden assessment based on the analysis of existing studies by different authors on the measure of tax burden.**Methods** We applied general scientific methods, including comparison, grouping, analysis and synthesis of theoretical material. They enabled to obtain reliable and valid findings.**Results** We offer our own definition of the purpose of the tax burden assessment concept, describe criteria for selecting the concept of tax burden assessment and characterize them. In addition, we highlight elements of the concept that consider its impact on selection and validity of the criterion of tax burden assessment. The findings may help select and develop methods to assess tax burden, which are aimed at making more informed management decisions in State and corporate tax planning, and identify opportunities to reduce the impact of taxes on financial condition of the organization.**Conclusions** The concept of tax burden assessment determines the choice and validity of criteria to measure and assess tax burden, thus increasing the informative value of tax burden indicator, its application for enhancing the financial condition of economic entities.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

References

1. Kirichenko T.V. [A paradigm of financial management]. *Ekonomicheskie nauki = Economic Sciences*, 2008, no. 49, pp. 275–278. (In Russ.)
2. Borodina A.S. [Tax burden of the enterprise: Nature, functions, factors and measures]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2011, no. 6, pp. 5–15. (In Russ.)
3. Izmailova M.A. [Tax burden of business entities and its determinants]. *Universum: ekonomika i yurisprudentsiya = Universum: Economics and Law*, 2015, no. 8. Available at: <http://7universum.com/ru/economy/archive/item/2473> (In Russ.)
4. Mironova I.B. [The categories of tax load and tax burden: Their importance and application in tax-related science and practice]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2014, no. 5, pp. 5–8. (In Russ.)
5. Gorskii I.V. [On the tax burden issue in Russia]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics. Taxes. Law*, 2015, no. 1, pp. 127–133. (In Russ.)
6. Panskov V.G. [The tax burden on the economy: A tax maneuver is needed]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics. Taxes. Law*, 2016, vol. 9, no. 5, pp. 130–138. (In Russ.)
7. Sobchenko N.V., Kuleshova L.V., Lapina E.N. [Features of measuring the tax burden of an economic entity]. *Politematicheskii setevoi elektronnyi nauchnyi zhurnal KubGAU*, 2015, no. 114,

pp. 523–536. (In Russ.) Available at: <https://cyberleninka.ru/article/v/osobennosti-opredeleniya-nalogovoy-nagruzki-hozyaystvuyuschego-subekta>

8. Roshchupkina V.V. [A measure of tax burden as an indicator of fiscal measures efficiency of the State]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*, 2016, no. 2, pp. 133–141. (In Russ.)
9. Galimova G.A. [Problems in using the indicators of fiscal and tax burden in economic regulation]. *Evraziiskii yuridicheskii zhurnal = Eurasian Law Journal*, 2016, no. 10, pp. 315–317. (In Russ.)
10. Starikova O.I. [The impact of tax burden on financial performance of commercial organizations]. *Novaya nauka: Opyt, traditsii, innovatsii = Modern Science: Experience, Traditions, Innovation*, 2016, no. 3-1, pp. 165–168. (In Russ.)
11. Kochetov N. [On assessment of tax burden on enterprise cash flows]. *Obshchestvo i ekonomika = Society and Economics*, 2006, no. 9, pp. 149–160. (In Russ.)
12. Kozlyuk N.V. [Analyzing the influence of tax burden on financial results]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki = Economics and Humanities*, 2012, no. 10, pp. 78–82. (In Russ.)
13. Karaseva E.D. [Theoretical development of the tax burden category]. *Voprosy ekonomiki i prava = Problems of Economics and Law*, 2011, no. 39, pp. 142–144. (In Russ.)
14. Sal'kova O.S. [Tax burden and reserves of fiscal optimization]. *Finansy = Finance*, 2015, no. 10, pp. 37–41. (In Russ.)
15. Zaripova N.D. [Tax burden and its impact on economic activity of organizations]. *Statistika i ekonomika = Statistics and Economics*, 2014, no. 1, pp. 53–58. (In Russ.)
16. Rybakov A.A., Gallyamova T.R. *Znachenie nalogovoi nagruzki predpriyatiya, opredelenie nalogovoi nagruzki na materialakh OAO UAPO g. Ufy* [The value of enterprise tax burden, measuring the tax burden on the OAO UAPO of Ufa case]. Available at: <http://izron.ru/articles/razvitie-ekonomiki-i-menedzhmenta-v-sovremennom-mire-sbornik-nauchnykh-trudov-po-itogam-mezhdunarodn/sektsiya-6-mirovaya-ekonomika-spetsialnost-08-00-14/znachenie-nalogovoy-nagruzki-predpriyatiya-opredelenie-nalogovoy-nagruzki-na-materialakh-oao-uapo-g/> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.